PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Mayra Andrade Marinho Farias

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS:

POSITIVAÇÃO, NATUREZA JURÍDICA E REQUISITOS DE CONCESSÃO.

DOUTORADO EM DIREITO

São Paulo

2018

Mayra Andrade Marinho Farias

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS:

POSITIVAÇÃO, NATUREZA JURÍDICA E REQUISITOS DE CONCESSÃO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

São Paulo

2018

Mayra Andrade Marinho Farias

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS:

POSITIVAÇÃO, NATUREZA JURÍDICA E REQUISITOS DE CONCESSÃO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

Aprovado em ____/___/___

BANCA EXAMINADORA

_____

_____

_____

_____

_____

Para Márcio Luiz, Benjamin e Márcio Greick Farias.

AGRADECIMENTOS

Há uma grande dificuldade em refazer o caminho desta longa e dura jornada percorrida no decorrer dos quatro anos do Doutorado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Foram muitas e muitas idas e vindas de João Pessoa-PB a São Paulo-SP e *vice-versa*, enorme privação de sono, horas longe da família e dos amigos, sem mencionar o grande desgaste físico e mental. Durante todo o período acumulei atividades docentes em duas Instituições de Ensino Superior, afazeres em meu escritório e as obrigações do Doutorado.

Inobstante, como nos ensina Erico Veríssimo, devemos olhar os lírios do campo, as belezas do percurso e as pessoas que nos estimularam, inspiraram e auxiliaram a conquistar a honrosa posição de primeira mulher paraibana a conquistar o título de doutora em Direito Tributário, com o qual venho sonhando há décadas, desde os bancos da Faculdade de Direito da UFPB, inspirada por Geilson Salomão.

Tentarei ser pontual e específica, tendo a certeza de que injustiças serão cometidas, sem que essas omissões sejam praticadas de forma deliberada, contudo. Seguem, pois, os agradecimentos.

Antes de tudo e de todos, a Deus e a Nossa Senhora, que me deram força para perseguir o sonho e para seguir o tortuoso caminho.

Aos meus dois filhos, Márcio Luiz e Benjamin, por todas as horas que deixei de conviver com vocês, pelas noites que deixei de colocá-los para dormir, pelas vezes que não pude ajudá-los nas tarefas de casa, pela atrevida ausência de mãe, que precisou se ausentar por uma nobre causa, mas na esperança de que vocês sigam o exemplo de que o caminho mais seguro para a sobrevivência e para superação sempre perpassará, de forma inexorável, pelos estudos, pela criatividade e pela fé.

Ao meu marido, Márcio, pelo incentivo em todas as searas de nossas vidas: em casa, no escritório, nas idas ao aeroporto e nas vindas dele, em todas as vezes que deixei de acompanhá-lo em razão de meus estudos. Certamente, sem seu apoio, eu não teria conseguido chegar ao fim. Divido, assim, esta conquista com você, ao tempo em que agradeço sincera e imensamente.

Aos meus pais, Matilde e Alberto, maiores incentivadores e torcedores, pessoas que me passaram lições indeléveis de superação e de força, com quem eu divido este título, na certeza de que sempre, em toda a minha vida, as minhas conquistas também foram as conquistas de vocês.

Agradeço, de forma muito especial, ao meu mestre Professor Paulo de Barros Carvalho, pelo exemplo de cientista, professor e ser humano, que nos ensina que respeito e elegância no trato pessoal e profissional somente edificam as relações humanas. Serei eternamente aluna desse mestre, que é um verdadeiro modelo, em todos os sentidos para mim.

À minha orientadora, Professora Fabiana Del Padre Tomé, que foi colocada em meu caminho pelas mãos do Mestre Paulo de Barros Carvalho e pelas de Deus, a quem agradeço todos os dias pela oportunidade de ter sido orientanda e discípula em seu trato delicado, atencioso e respeitador. Sinto-me talhada e moldada pelos ensinamentos dessa poderosa professora, cuja capacidade de orientação e de comunicação é ímpar. É uma honra ser sua pupila.

Aos professores Tácio Lacerda Gama e Clarice von Oertzen, pela generosidade com a qual contribuíram na qualificação, cujos comentários e indicações foram seguidos à risca, proporcionando o aperfeiçoamento desta pesquisa e seu indiscutível melhoramento.

Aos professores assistentes Charles William McNaughton, Robson Maia Lins e Lucas Galvão de Britto, que sempre, de forma paciente e dedicada, caminharam conosco nos seminários, que fazem o método do Mestre Paulo de Barros Carvalho imbatível.

A Carolina Adloff que, mesmo diante das diferentes linguagens usadas por nós, me ajudou a produzir os gráficos da primeira parte do trabalho, traduzindo as ideias em imagens, que tornaram a compreensão da positivação mais palpável.

Aos amigos Jonathan Vita, Josiane Becker e José Gomes de Lima Neto, pela força dada e pelas provas de verdadeira amizade no decorrer do Doutorado.

Aos meus coordenadores, José Carlos Ferreira da Luz e Mariana Tavares, do IESP, bem como à Diretora Geral do IESP, Erika Marques, e ao coordenador, Arthur Souto, do UNIPÊ, pela compreensão, ajuda e torcida.

Ao pessoal de apoio de minha vida, Jandicleide Pires, Maria Aparecida Lima, Roberta, Aurélio Miguem Santos e Giovanni Negreiros, por serem, quase que literalmente, meus braços e minhas pernas.

Ao professor Marcelo Silveira pela revisão do presente trabalho.

Aos colaboradores da coordenação do Doutorado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Rui e Rafael, por todas as orientações, compreensão, auxílio e colaboração dados no decorrer dos 4 anos em que fui aluna dessa honrada instituição.

Aos meus alunos.

A essas pessoas devo minha eterna e ilimitada gratidão.

VERSOS ÍNTIMOS

Vês! Ninguém assistiu ao formidável
Enterro de tua última quimera.
Somente a Ingratidão—esta pantera -
Foi tua companheira inseparável!

Acostuma-te à lama que te espera!
O Homem, que, nesta terra miserável,
Mora, entre feras, sente inevitável
Necessidade de também ser fera.

Toma um fósforo. Acende teu cigarro!
O beijo, amigo, é a véspera do escarro,
A mão que afaga é a mesma que apedreja.

Se a alguém causa inda pena a tua chaga,
Apedreja essa mão vil que te afaga,
Escarra nessa boca que te beija!

AUGUSTO DOS ANJOS

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. *Benefícios Fiscais de ICMS*: positivação, natureza jurídica e requisitos de concessão. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

RESUMO

Os benefícios fiscais de ICMS, presentes em todos os Estados da Federação Brasileira e no Distrito Federal, são o principal artífice, ou as mais fundamentais "armas", da inexorável concorrência fiscal predatória, denominada "guerra fiscal", travada entre essas pessoas jurídicas de direito público interno, trazendo consequências em diversas searas, a exemplo da política, econômica, social, além da jurídica, enfoque este eleito neste trabalho. A leitura em conjunto do artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Federal Brasileira de 1988, da Lei Complementar 24/75 e da recém-ingressa na ordem jurídica Lei Complementar 160/17, seguida pelo Convênio ICMS 190/17, forneceram elementos para melhor compreensão da positivação dos benefícios fiscais de ICMS, bem como sua natureza jurídica e seus requisitos de concessão, sem olvidar do novel instituto da convalidação inaugurado pela LC 160/17. A justificativa desta pesquisa se funda no enfoque original de tratamento dos benefícios fiscais de ICMS, denominação adotada em razão da expressão generalizadora utilizada pela LC 160/17, já que o referido instituto, inobstante suas peculiaridades não tem sido objeto de atenção científica suficiente por parte da doutrina, em especial no que se refere ao processo de positivação, que sempre foi bastante desvirtuado no que toca aos benefícios fiscais de ICMS, costumeiramente concedidos sem que fossem respeitadas as regras e a hierarquia normativa, axioma da ordem jurídica, firmados pela Ordem Jurídica. Os problemas de partida são: i) o exercício, por vezes ilícito, da competência do ICMS na concessão de seus benefícios fiscais, já que a ordem jurídica obriga os Estado e o Distrito Federal a atender requisitos que interferirão na validade dessas desonerações; ii) a concessão desordenada dos benefícios desobedecendo o fenômeno da positivação. O objetivo desta pesquisa é investigar o fenômeno da positivação dos benefícios fiscais de ICMS, verificar o exercício da competência na concessão desses institutos, bem como delimitar sua natureza jurídica e estabelecer os requisitos que devem ser atendidos quando de sua concessão para que sejam considerados válidos. A metodologia utilizada se vale do método analítico-hermenêutico, sedimentado pela Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, com atenção aos planos lógico, semântico e pragmático, delimitando os benefícios fiscais de ICMS, com os devidos cortes epistemológicos para melhor explicar seu processo de positivação, sua natureza jurídica e seus requisitos de concessão. A hipótese central é de que os benefícios fiscais de ICMS devem, além de atender a determinados requisitos, obedecer ao processo de positivação de forma rigorosa, sob pena de que, ocorridos desvios, as referidas benesses padeçam de vícios de validade, razão pela qual a competência para a concessão dessas desonerações estaria sendo exercida de forma ilícita. Outrossim, firmada a natureza jurídica dos benefícios fiscais de ICMS como quinta categoria desonerativa, sempre ocupam a classificação de normas individuais e abstratas, na qualidade de veículo introdutor, isso quanto ao processo, cujo produto culminará inexoravelmente na eclosão da incidência por meio de normas individuais e concretas.

PALAVRAS-CHAVE: Efetividade do Direito. Benefícios Fiscais. ICMS. Positivação. Natureza Jurídica. Requisitos de Concessão.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. *Tax benefits of ICMS*: positivization, legal nature and concession requirements. 2018. Thesis (Doctorate in Law) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ABSTRACT

The tax benefits of ICMS are present in all Brazilian States and its Federal District and are the main architect, or the main "weapons", of the inexorable predatory fiscal competition, called "fiscal war" between these legal entities of domestic public law, bringing consequences in various fields such as political, economic, social, and legal, which will be treated specifically in this work as a result of epistemic cut. The joint reading of article 155, paragraph 2, XII, "g", of the Brazilian Federal Constitution of 1988, of Complementary Law 24/75 and of the new entry into the legal order, Complementary Law 160/17, followed by ICMS Agreement 190/17, provided elements for a better understanding of the positive impact of ICMS tax benefits, as well as its legal nature and concession requirements, not to mention the novel institute of validation inaugurated by LC 160/17. The justification of this research is based on the original approach of treatment of ICMS tax benefits, denomination adopted due to the generalizing expression used by LC 160/17, since this institute, in spite of its peculiarities, has not been the subject of sufficient scientific attention of the doctrine, in spatial terms with regard to the positivization process that has always been sufficiently distorted with regard to the tax benefits of ICMS, usually granted without observing the rules and the normative hierarchy, axiom of the legal order. The starting problems are: i) the exercise, sometimes unlawful, of the jurisdiction of the ICMS in granting its tax benefits, since the legal order obliges the State and the Federal District to meet requirements that will interfere with the validity of these exemptions; ii) the disorderly concession of benefits disobeying the phenomenon of positivization. The objective of the research is to investigate the phenomenon of the positive tax benefits of ICMS, verify the exercise of jurisdiction in the concession of these institutes, as well as delimit their legal nature and establish the requirements that must be met when they are granted to be considered valid. The methodology used is based on the analytical-hermeneutic method, sedimented by the School of Logical-Semantic Constructivism, with attention to the logical, semantic and pragmatic planes, delimiting the tax benefits of ICMS, with due epistemological cuts to better explain its positivization process, its legal nature and its concession requirements. The central hypothesis is that tax benefits of ICMS must, in addition to meeting certain requirements, obey the positivization process rigorously, otherwise, if deviations occur, these benefits suffer from invalidity, which is why jurisdiction to grant such exemptions would be exercised unlawfully. Also, having established the legal nature of ICMS tax benefits as the fifth tax exemption category, they always occupy the classification of individual and abstract standards, as the introducing vehicle, that is, the process, whose product will culminate in the outbreak of the incident through individual standards and concrete.

Keywords: Effectiveness of Law. Tax Benefits. ICMS. Positivization. Legal Nature. Concession Requirements.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. *Avantages fiscaux du ICMS*: positivation, nature juridique et conditions de concession. 2018. Thèse (Doctorat en Droit) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

RÉSUMÉ

Les avantages fiscaux d'ICMS sont présents dans tous les États du Brésil et sont le principal architecte, ou le principal "moyen", de la concurrence fiscale prédatrice inexorable, appelée "guerre fiscale", entre ces entités juridiques de droit public national conséquences dans divers domaines tels que politique, économique, social et juridique, qui seront traitées spécifiquement dans ce travail à la suite d'une coupure épistémique. Lecture commune de l'article 155, paragraphe 2, XII, "g", de la Constitution fédérale brésilienne de 1988, de la loi complémentaire 24/75 et de la nouvelle entrée dans l'ordre juridique de la loi complémentaire 160/17, suivie de l'accord ICMS 190/17, a fourni des éléments permettant de mieux comprendre l'impact positif des avantages fiscaux liés à ICMS, ainsi que de sa nature juridique et de ses exigences en matière de concessions, sans oublier le nouvel institut de validation ouvert par LC 160/17. La justification de cette recherche est basée sur l'approche originale du traitement des avantages fiscaux ICMS, dénomination adoptée en raison de l'expression généralisante utilisée par LC 160/17, puisque cet institut, malgré ses particularités, n'a pas fait l'objet d'une attention scientifique suffisante de la doctrine, en particulier en ce qui concerne le processus de positivation qui a toujours été suffisamment déformé en ce qui concerne les avantages fiscaux de l'ICMS, généralement accordés sans respecter les règles et la hiérarchie normative, axiome de l'ordre juridique. Les problèmes de départ sont les suivants : i) l'exercice, parfois illégal, de la compétence du système ICMS pour l'octroi de ses avantages fiscaux, l'ordre juridique obligeant l'État et le district fédéral à satisfaire aux exigences qui entraveront la validité de ces exemptions ; ii) la concession désordonnée d'avantages désobéissant au phénomène de positivation. L'objectif de la recherche est d'étudier le phénomène des avantages fiscaux positifs d'ICMS, de vérifier l'exercice de la compétence dans la concession de ces instituts, ainsi que de délimiter leur nature juridique et d'établir les exigences qui doivent être remplies pour que leur statut soit reconnu valide. La méthodologie utilisée est basée sur la méthode analytique-herméneutique, sédimentée par l'École de constructivisme logico-sémantique, avec une attention particulière portée aux plans logique, sémantique et pragmatique, délimitant les avantages fiscaux de l'ICMS, avec des coupes épistémologiques appropriées pour mieux expliquer son processus de positivation, sa nature juridique et ses conditions de concession. L'hypothèse centrale est que les avantages fiscaux d'ICMS doivent, en plus de satisfaire à certaines exigences, obéir rigoureusement au processus de positivation, faute de quoi ces avantages pâtiraient d'une invalidité en cas de dérogation, ce qui explique pourquoi compétence pour accorder de telles exemptions serait exercée illégalement. De plus, après avoir établi la nature juridique des avantages fiscaux ICMS en tant que cinquième catégorie d'exonération fiscale, ils occupent toujours la classification des normes individuelles et abstraites, en tant que véhicule introducteur, c'est-à-dire le processus dont le produit aboutira au déclenchement de l'incident à travers des normes individuelles et concrètes.

Mots-Clés: Efficacité du droit. Avantages fiscaux. ICMS. Positivation. Nature juridique. Conditions de concession.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – A distinção entre o mundo dos fatos e o mundo do direito – uma leitura da proposta de Torquato Castro 34

Figura 2 – Gráfico demonstrando as normas gerais e abstratas e individuais e concretas e seu relacionamento com as noções de evento e fato vistas de cima 38

Figura 3 – Gráfico demonstrando as normas gerais e abstratas e individuais e concretas e seu relacionamento com as noções de evento e fato visto em perspectiva. 38

Figura 4 – Teseu aplica a Procusto o seu próprio castigo. 56

Figura 5 – O percurso gerador de sentido por Paulo de Barros Carvalho 62

Figura 6 – Classificação das normas jurídicas em níveis de generalidade x individualidade e abstratividade x concretude. 69

Figura 7 – Processo de positivação com recorte para as normas geral e abstrata e individual e concreta 70

Figura 8 – Representação do processo de positivação visto na perspectiva de cima 71

Figura 9 – Impossibilidade Lógica no Processo de positivação 72

Figura 10 – Processo de positivação por meio das normas gerais e concretas excluídas as normas individuais e abstratas 73

Figura 11 – Processo de positivação das normas individuais e abstratas, e positivação, excluídas as normas gerais e concretas 74

Figura 12 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas gerais e concretas 81

Figura 13 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas individuais e abstratas 81

Figura 14 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas individuais e abstratas e por meio de normas individuais e abstratas pelo mesmo sujeito passivo, mas em relações tributárias diferentes. 82

Figura 15 – Pirâmide representando o ordenamento jurídico sob a perspectiva do servidor público agente da Administração Tributária. 134

Figura 16 – Estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária 204

Figura 17 – Plano Normativo (Pn) – Norma Geral e Abstrata. 204

Figura 18 – Plano da Realidade (Pr) – Norma individual e concreta. 205

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 15

PRIMEIRA PARTE
DAS NORMAS JURÍDICAS

2 CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E BASES TEÓRICAS DA PESQUISA 27

2.1 Evento e Fato Jurídico – Como o Fato Jurídico está incluso no subsistema do "Mundo do Direito", que, por sua vez, pertence ao sistema do "Mundo dos Fatos" 27

2.1 Os nomes e as coisas **..... 40**

3 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS A PARTIR DAS PREMISSAS DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO 43

3.1 Normas de conduta e normas de estrutura **..... 47**

3.2 Normas primárias, normas secundárias e normas completas **..... 49**

3.3 Normas Gerais X Individuais e Abstratas X Concretas **..... 52**

3.4 Norma Jurídica Lato Sensu e Stricto Sensu 54

4 O FENÔMENO DA POSITIVAÇÃO DO DIREITO EM COMPLEMENTARIDADE AO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO: METÁFORA AO MITO DO LEITO DE PROCUSTO? 56

4.1 Por que a Metáfora ao Mito do Leito de Procusto? 56

4.2 O percurso gerador de sentido – o primeiro corte 57

4.3 Processo de positivação – o segundo corte 64

4.4 Positivação do direito em complementaridade ao percurso gerador de sentido – o corte final 74

SEGUNDA PARTE
DISCIPLINA JURÍDICA DO ICMS

5 POR QUE O ICMS É VISTO COMO UMA QUIMERA? 85

6 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO ICMS 90

6.1 História do ICMS nas Constituições Brasileiras 90

6.2 Moldura Competencial Tributária do ICMS 98

6.2.1 Noção de Competência Tributária 98

6.2.3 Competência Especial do ICMS e seu Aspecto Nacional 104
6.3 Previsões da Constituição Federal para Regência de Benefícios do ICMS 108
6.4 Não Cumulatividade do ICMS e Direito ao Crédito 109

7 A POSITIVAÇÃO DO ICMS E SEUS VEÍCULOS INTRODUTORES DE NORMAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO..... 115
7.1 Surgimento das leis complementares no ordenamento jurídico brasileiro e a questão polêmica de sua hierarquia..... 115
7.2 Leis complementares e normas gerais em matéria de legislação tributária: questão das Leis Complementares 24/75 e 160/17..... 119

8 LEIS ESTADUAIS INSTITUIDORAS DO ICMS E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INFRALEGAL DO ICMS..... 125
8.1 As ordens jurídicas parciais dos Estados e do Distrito Federal e suas respectivas normas regulamentadoras de ICMS..... 125
8.2 Legislação **TRIBUTÁRIA** infralegal ou fontes secundárias do direito tributário: Decretos e Normas Complementares de ICMS ou fontes secundárias..... 128
8.3 Convênios do ICMS 135

TERCEIRA PARTE
BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS: A PAISAGEM E O HORIZONTE

9 A PAISAGEM DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS E A CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA..... 143
9.1 Posicionamento inicial – a contextualização dos impasses..... 143
9.2 A Guerra fiscal do ICMS e os benefícios fiscais como armas 148
9.3 O perfil da jurisprudência do STF relativamente aos benefícios fiscais do ICMS anteriores à LC 160/17..... 158
9.4 Efeitos da concessão e fruição dos benefícios fiscais de ICMS e as consequências da negligência..... 168

10 VALIDADE, LICITUDE, ILICITUDE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS NORMAS CONCESSORAS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS 171
10.1 Validade das normas introdutoras dos benefícios fiscais de ICMS..... 172
10.2 Vigência das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS..... 178
10.3 Eficácia das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS 180
10.4 Ilicitude na concessão de benefícios fiscais 182

11 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS 185

12 NATUREZA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS.....192

12.1 Polissemia da expressão *benefícios fiscais*.....192

12.2 Benefícios fiscais do ICMS como processo e como produto 196

12.3 Entre a Noesis e a Noema: a Ruptura das aparências e a Necessidade de perseguir a definição da Natureza Jurídica dos Benefícios fiscais do ICMS 198

13 CLASSIFICAÇÕES DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS.....207

13.1 Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo: benefícios fiscais de fruição obrigatória e benefícios fiscais dependentes de requerimento 207

13.2 Quanto ao tipo de fomento recebido pelo sujeito passivo: benefícios fiscais, benefícios financeiros e benefícios financeiro-fiscais.....208

13.3 Quanto ao emprego/destinação do benefício: de investimento ou de custeio 209

13.4 Benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas: benefícios fiscais isencionais e benefícios fiscais não isencionais..... 211

13.5 Quanto à aprovação de acordo com o alcance: benefícios unilaterais ou plurilaterais..... 212

13.6 Quanto à abrangência geográfica dos benefícios: benefícios fiscais regionais e estaduais ou locais..... 212

13.7 Quanto ao impacto que podem acarretar sobre a receita e o orçamento do ente tributante: benefícios fiscais onerosos e não onerosos..... 213

13.8 Quanto ao tipo de interesse de acordo com as autorizações que emanam do CONFAZ: benefícios baseados no interesse econômico, benefícios baseados no interesse social e benefícios baseados no interesse ambiental..... 214

14 QUADRO CATALOGRÁFICO DOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS 216

15 CONCLUSÕES.....230

REFERÊNCIAS.....245

JURISPRUDÊNCIAS CONSULTADAS.....258

1 INTRODUÇÃO

A competição fiscal saudável merece estímulos, por ser vetor de desenvolvimento, e inspiradora de crescimento econômico e social, além de ser propulsora de avanços e indelével estímulo ao desenvolvimento. Desde que realizada dentro de parâmetros de razoabilidade e bom senso, rende frutos insofismáveis aos competidores. A saudável contenda figura como virtude e não como vício.

Já a modalidade predatória de disputa fiscal, denominada internacionalmente de *harmful tax competition*, que no Brasil convencionou-se apelidar de *guerra fiscal*, viola frontalmente as regras de boa convivência entre os entes federativos e tributantes e, caso seja praticada fora dos níveis aceitáveis, passa-se a verificar uma força destrutiva de difícil tangência, afetando os sujeitos passivos e ativos das relações jurídico-tributárias, bem como toda a sociedade, além da ordem jurídica. Certamente, a manutenção de equilíbrio no contexto da inafastável competição fiscal seria o ideal cenário a ser vivido pela ordem jurídica. Entretanto, no Brasil, é prática reiterada e ostensiva dos Estados Membros e do Distrito Federal.

No ordenamento jurídico brasileiro, o Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cuja competência legislativa foi destinada pelo artigo 155, II, da Constituição Brasileira de 1988 aos Estados e Distrito Federal, é o tributo mais propenso a essa prática que tem se desenrolado, em nosso sistema, de forma deletéria. Os maiores artífices, ou armas, das quais se valem os acima referidos entes tributantes na prática da denominada guerra fiscal, são os benefícios fiscais de ICMS, espécie *sui generis* de desoneração, enfoque central desta tese.

A guerra fiscal no âmbito do ICMS pode ser sintetizada na ideia de busca irrefreável e implacável de redução da carga tributária dos Estados e do Distrito Federal com o escopo, através da extrafiscalidade, de fomentar a atração de investimentos e capital para seus respectivos territórios, em prejuízo do federalismo fiscal e da ordem jurídica, dando vazão a um fenômeno autofágico. Verifica-se como incontestável a hercúlea dificuldade enfrentada na tentativa de pôr termo à guerra fiscal, seja ela benfazeja ou não, figurando-se como descabida e uma real impossibilidade lógica sua total eliminação.

Todos os Estados e o Distrito Federal, por meio do exercício de sua competência legislativa quanto à instituição e uso de desonerações do ICMS, concederam benefícios

relativos ao mesmo tributo, sem que obedecessem ao que determina a Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", que prevê a regulação da "forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Destarte, a primeira orientação traçada pela Carta Magna em vigor é de que lei complementar deve dispor sobre as benesses fiscais de ICMS. Assim, a Lei Complementar 24/75, recepcionada, não obstante alguns debates da doutrina quanto a esse fenômeno, dispôs sobre a matéria, exigindo que os benefícios fiscais de ICMS fossem aprovados mediante convênio unânime firmado entre todos os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), composto por representantes de cada um desses entes federativos. Ocorre que nenhum benefício fiscal de ICMS chegou a ser aprovado no âmbito desse órgão, conforme as regras traçadas pela LC 24/75, significando, destarte, que a concessão dos benefícios fiscais de ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal no Brasil fora realizada em desacordo com o que determinava a única Lei Complementar que regulava a matéria.

O significado que se pode extrair desse fato é que a acima referida Lei Complementar não cumpriu seu propósito de impedir os nefastos efeitos da guerra fiscal; ao contrário, estimulou-a, promovendo efeito reverso, já que era inócua quanto à sua eficácia técnica, não tendo havido a concessão de um benefício fiscal de ICMS sequer atendendo às suas determinações.

A concessão desordenada e desobediente às regras do ordenamento jurídico, que ocorria diuturnamente inobstante as determinações em sentido contrário, lembrava algo que se assemelha a uma real miopia da ordem jurídica *vis-à-vis* ao fenômeno da guerra fiscal e, como consectário, aos benefícios fiscais de ICMS. A Lei Complementar 24/75 exigia uma impossível unanimidade e, diante dessa perspectiva, os Estados, sem submeterem à avaliação do CONFAZ seus benefícios fiscais, concediam essas espécies desonerativas, utilizando os mais diferentes artifícios e por meio dos mais diversos veículos introdutores de normas e institutos do direito tributário.

Estava posto, pois, o desafio. A contenda fiscal, praticada no âmbito do ICMS, por meio de seus benefícios, por vezes de forma explícita, quando os instrumentos introdutores das benesses ora estudadas eram publicados, por vezes de forma oculta e impublicada, eram realidade palpável e inarredável.

Os Estados concessores, sob o manto protetor da extrafiscalidade, conferiam benefícios fiscais a contribuintes sob os mais diferentes argumentos de ordem social, política e econômica, sendo que essas desonerações eram combatidas de forma veemente, quando os Estados de destino das mercadorias, cientes das vantagens e alegando violações à ordem jurídica, glosavam os benefícios concedidos e exigiam dos contribuintes que pagassem a totalidade do tributo com alíquota cheia, desrespeitando, por sua vez, a não cumulatividade, princípio constitucional de aplicabilidade obrigatória e de máxima relevância para o ICMS.

Ademais, mais um cenário deve ser posto para análise, é aquele que se refere às decisões do Supremo Tribunal Federal que, em sua maciça maioria, dispunham sobre a inconstitucionalidade dos veículos introdutores de normas que concediam os benefícios fiscais de ICMS por contrariarem a Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", bem como a Lei Complementar 24/75.

Como uma reação ou resposta a essas decisões judiciais emanadas do STF e com a finalidade de enumerar novas regras do jogo para a guerra fiscal mantida entre os Estados membros brasileiros e o Distrito Federal, na tentativa de oferecer soluções ao problema, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 160/17, de agosto de 2017, que revogou alguns artigos da Lei Complementar 24/75, um dos quais aquele que obrigava a existência de unanimidade de todos os membros do CONFAZ para a aprovação dos benefícios fiscais de ICMS.

Outro ponto de elevada relevância da Lei Complementar 160/17 foi a regulamentação da convalidação dos benefícios fiscais que já haviam sido concedidos sem a aprovação do CONFAZ, com o intuito de apaziguar a guerra fiscal através da criação de regras passíveis de serem obedecidas, bem como de trazerem para o campo da constitucionalidade e da validade os benefícios fiscais concedidos unilateralmente outrora.

A LC 160/17 determinou a edição de convênio, sem que fosse necessário atender à regra que exigia unanimidade outrora traçada pela LC 24/75, desde que o quórum de 2/3 da totalidade das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas de cada uma das cinco regiões geopolíticas brasileiras fosse respeitado. Nessa senda foi aprovado convênio por maioria pelos membros do CONFAZ, no final do mês de dezembro do ano de 2017 e obteve número 190/2017, tendo discordado os Estados do Amazonas, São Paulo e Paraná quanto a alguns pontos. Dispõe o já referido veículo introdutor sobre a remissão dos créditos tributários relativos ao ICMS, constituídos ou não, decorrentes de isenções,

benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais instituídos até 08/08/2017 de forma unilateral, sem a devida aprovação no Conselho Nacional de Política Fazendária.

Os mais prejudicados, nesse universo nefasto da guerra fiscal do ICMS, sempre foram os contribuintes, que, na prática de operações interestaduais em especial, por exemplo, tinham seus créditos glosados nos Estados de destino, causando uma celeuma nessa modalidade de operação, ou tinham seus créditos estornados pelos mesmos sujeitos ativos que lhes haviam concedido os benefícios fiscais, desencadeando, em muitas oportunidades, a ruína financeira e até a falência desses sujeitos passivos beneficiados.

Ora, como crer em segurança jurídica se o mesmo sujeito ativo que concedera o benefício fiscal de ICMS foi aquele em o glosou, ou, não tendo sido o ente tributante o concessor, como crer em uma ordem jurídica estável mediante a prática de operações lídimas se um defere uma benesse e outro glosa? Enfim, o cenário é próprio dos de guerra.

Todos esses graves problemas, por vezes olvidados pela doutrina, justificam a opção adotada no desenrolar desta pesquisa, que analisa, de forma científica, os maiores artífices da guerra fiscal travada entre os Estados e o Distrito Federal, os benefícios fiscais de ICMS, muitas vezes negligenciados e olvidados pela doutrina e pela ciência do direito, mesmo com todas as consequências provocadas na ordem jurídica.

Os mais diversos tipos de veículos introdutores eram utilizados para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, a exemplo de leis, decretos, termos de acordo, acordos particulares redigidos nos antigos livros fiscais em papel, razão pela qual se pode afirmar que havia uma grande desobediência ao processo de positivação, cuja observância, nesse caso especial e especificamente, passou a ser imprescindível.

Questiona-se, então, se é possível que os sujeitos ativos detentores da competência para a instituição de ICMS possam conceder, de forma indiscriminada e através dos mais diferentes tipos de veículos introdutores de normas, benefícios fiscais de ICMS em franca desobediência às determinações da Constituição Federal de 1988 e das Lei Complementares que regulam a matéria, a LC 24/75 e a LC 160/17, além do Convênio ICMS de número 190/17 aprovado no CONFAZ.

Ademais, outro nó górdio que se pretende investigar gira em torno da necessidade de uma análise científica mais rebuscada quanto à natureza jurídica desses institutos dos benefícios fiscais de ICMS e qual posicionamento ocupam dentre as mais diversas espécies de desonerações tributárias, ou mesmo se se configuram uma nova categoria desonerativa.

Outrossim, com a presença de diversos veículos introdutores de normas que oferecem regras a serem seguidas na concessão dos benefícios fiscais de ICMS, notadamente a Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", as Leis Complementares 24/75 e 160/17, além do Convênio ICMS 190/17, responder-se-á ao questionamento quanto à possibilidade de serem enumerados os requisitos que precisam ser preenchidos para que os benefícios fiscais de ICMS, mesmo aqueles concedidos originalmente através de um exercício ilegítimo da competência para instituir e desonerar o ICMS, sejam válidos na ordem jurídica brasileira.

O objetivo geral deste trabalho se desvela em analisar três pontos de alta relevância na análise dos benefícios fiscais do ICMS, quais sejam: seu processo de positivação, sua natureza jurídica e, por fim, os requisitos que devem ser observados na concessão dos benefícios fiscais de ICMS.

Já como objetivos específicos, elencam-se: i) investigar classificações de normas jurídicas, a partir das premissas adotadas pela escola do Constructivismo Lógico-Semântico, que possam auxiliar na investigação da natureza jurídica dos benefícios fiscais de ICMS; ii) criar gráfico para demonstrar o processo de positivação complementar ao do percurso gerador de sentido elaborado por Paulo de Barros Carvalho; iii) demonstrar as propostas de positivação que podem ser vividas pelos sujeitos passivos juntamente com as regras atinentes ao regime normal do ICMS; iv) dissecar as principais regras que se referem, de forma concomitante, ao ICMS e seus benefícios fiscais, em especial o tratamento constitucional do referido tributo, as normas gerais de ICMS e o tratamento da legislação estadual sobre a matéria; v) contrastar a complexa competência para a instituição do ICMS com aquela conferida para a concessão dos benefícios fiscais do mesmo tributo, em especial, analisando a possibilidade de seu exercício ilícito; vi) analisar a jurisprudência do STF sobre a concessão dos benefícios fiscais de ICMS; vii) apresentar proposta de que seja unificado o uso da expressão *benefícios fiscais* para todas as desonerações de ICMS; viii) apresentar classificação dos benefícios fiscais de ICMS; ix) elaborar quadro que sirva como elemento de consulta para verificação de requisitos balizadores da validade dos benefícios fiscais de ICMS.

A exposição relativa ao método assume essencial importância para que se possa envolver o presente estudo e as ideias aqui expostas com um maior grau de segurança proporcionado pela cientificidade na elaboração das propostas ora apresentadas.

Imprescindível, quando se trata de questões relativas à metodologia adotada pelas pesquisas jurídicas, reconhecer um interessante impasse, já que existe uma perceptível e quase que instransponível confusão de suporte físico entre o objeto e a ciência que o estuda. Direito positivo e Ciência do Direito são formados por linguagem, e a única maneira de diferenciá-los é tratando-os a partir de suas diversas formas, quais sejam: a prescritiva e a descritiva, ou estabelecendo a premissa de que há uma distinção entre as abordagens de cada um desses sistemas. Um faz parte de um plexo cognitivo, de percepção do cientista da realidade jurídica ao seu redor; e o outro possui limitações de contato com a realidade, pois a cria por meio de suas próprias estruturas.

Adota-se como método, o analítico-hermenêutico em seu enlace com o Constructivismo Lógico-Semântico, com atenção aos planos lógico, semântico e pragmático, delimitando os benefícios fiscais de ICMS, com os devidos cortes epistemológicos para melhor explicar seu processo de positivação, sua natureza jurídica e seus requisitos de concessão, tudo isso dentro do contexto positivista. Dentre as várias formas de pesquisa, será utilizada a qualitativa, que é caracterizada por intentar explicar e decifrar os componentes de um sistema complexo de significados através de uma gama de técnicas interpretativas, não podendo ser traduzido em números. A pesquisa qualitativa é descritiva, no sentido de que se deve delimitar o tema, a fim de definir a dimensão na qual será desenvolvido o trabalho.

Ademais, importante mencionar que, além de se utilizar o Constructivismo Lógico-Semântico como método, insere-se a presente pesquisa nas premissas da escola jurídica desse pensamento, cujos paradigmas centrais foram adotados na presente tese.

Para o aprofundamento das dimensões teóricas, será realizada uma pesquisa bibliográfica sobre os temas apontados em nossos objetivos, que (almeja-se) deixarão contribuições para um maior conhecimento e aprofundamento de dimensões fundamentais do presente estudo sobre a política de concessão de benefícios relativos ao ICMS, instrumentos fomentadores da guerra fiscal, assim como fornecer parâmetros para a verificação da validade dos benefícios fiscais de ICMS a partir dos elementos e premissas elencados no quadro proposto no presente trabalho.

Para tanto, outras etapas finalísticas imediatas são necessárias, como a definição e qualificação jurídica do instituto, análise da jurisprudência do STF, tudo dentro de um contexto de homogeneidade dos institutos jurídicos aqui estudados, utilizando, para tanto,

ferramentas côngruas entre elas, em especial, estruturas de teoria geral do direito e lógica jurídica.

Cumpre esclarecer, ainda, o uso de metáforas que permeiam a inteireza deste trabalho. Não raro, nas mais diferentes searas da ciência, essas poderosas figuras de linguagem são utilizadas com o objetivo de tornar o discurso científico mais inteligível, servindo como verdadeiras ferramentas que auxiliam na compreensão do fenômeno que se pretende explicar.

Nesta pesquisa, o uso de metáforas visa a um melhor entendimento do complexo instituto dos benefícios fiscais de ICMS. Os paralelos traçados entre o processo de positivação e o mito grego do *Leito de Procusto*, a comparação do ICMS com uma *quimera*, a utilização da noção de competência a partir da *moldura kelseniana*, bem como o uso deliberado de expressões como *paisagem* e *horizonte* com o fito de caracterizar o cenário no qual se inserem os benefícios fiscais, que foram, nesta pesquisa, designados como *armas* da guerra fiscal, foram opções conscientes utilizadas com o fito de incrementar as possibilidades de compreensão e entendimento dos benefícios fiscais de ICMS, tema central da presente tese.

O preconceito quanto ao uso das metáforas como instrumentos da língua para a expressão e comunicação do conhecimento foi cultivada por bastante tempo, postura essa vinculada ao domínio do objetivismo na cultura ocidental, que tem suas raízes fincadas na influente obra de Platão, que expulsou de sua República a “Poética”, baseado na supostamente pouca afeição à verdade, por sua capacidade de despertar emoções, confundir e cegar os homens.

A desqualificação do recurso foi ardorosamente praticada também por filósofos e pensadores como Thomas Hobbes e John Locke, cujos escritos, no entanto, estão paradoxalmente plenos de metáforas. A guerra à metáfora foi uma luta mais retórica do que prática. Como anedota interessante, pode-se lembrar que o célebre poeta romântico Coleridge assistia às aulas de seu amigo químico Humphry Davy não apenas pelo seu interesse na matéria, mas também para renovar e ampliar seu repertório de metáforas. Inobstante a resistência, a partir da reviravolta ou giro linguístico, o uso dessas figuras de linguagem passou a ser cada vez mais comum, já que normalmente os conceitos científicos, por seu grau de abstração, impedem a formação de imagens mentais, e a

analogia com objetos ou acontecimentos do mundo cotidiano possibilita que sejam construídas imagens aproximadas dessas noções abstratas[1].

Dentre as diversas modalidades de metáforas, elegem-se as seguintes para melhor ilustrar as necessidades dessa pesquisa: i) *interpessoais* são aquelas que contribuem para metaforização da opinião do cientista sobre determinado fenômeno, esvaziando-a de responsabilidade modal, probabilidade ou avaliação; ocorrem quando o emissor da mensagem utiliza expressões a exemplo de *eu penso que*, *é provável que*, *eu prefiro que*, *cabe ainda cumprir*, dentre outras; ii) *ideacionais* são aquelas que contribuem para a reorganização do mundo e seus fenômenos, que são objetos da ciência, de forma que eventos e processos possam ser transformados em algo mensurável, compreensível e, assim, passíveis de escrutínio pelo método científico. São exemplos dessa segunda modalidade de metáfora, de uso corriqueiro nas ciências, a utilização de denominações como *andar rápido* / *cair* / *sobreviver porque é adaptado* em relação a *velocidade / gravidade / seleção natural*);[2] iii) *heurísticas*, que são metáforas especialmente produtivas e criativas, concebidas pelo especialista para solucionar ou produzir novos enfoques sobre problemas de sua disciplina, que podem circular em outros campos menos especializados da comunicação científica, e têm potencialidade cognitivo-comunicativa, que as provê de multifuncionalidade, posto que servem a vários propósitos de acordo com seus destinatários e o contexto onde foram empregadas, permitindo a construção de interpretações e conceitos adequados para diversos tipos de audiência[3].

Por último, cabe dizer que existem metáforas especialmente produtivas e criativas, concebidas pelo especialista para solucionar ou produzir novos enfoques sobre problemas de sua disciplina, metáforas que têm sido chamadas de *heurísticas*, que podem circular em diversos campos da comunicação científica. Sua potencialidade cognitivo-comunicativa as provê de *multifuncionalidade*, quer dizer, servem a vários propósitos de acordo com seus destinatários e o contexto onde foram empregadas permite a construção de interpretação e conceitualizações adequadas por diversos tipos de audiência.

---

1 CIAPUSCIO, Giomar Elena. *Metáforas e ciência.* Tradução: Lourdes Grzybowski. In: Fundação CECIERJ. Disponível em: <http://www.educacaopublica.rj.gov.br/biblioteca/fisica/0005.html>. Acesso em: 21 out. 2018.

2 FIGUEIRERO, Giácomo; ARAÚJO, Cristiano. Uma breve história da divulgação científica: as metáforas ideacionais e o sistema de MENSAGEM na construção do discurso da ciência. Entrepalavras, Fortaleza, v. 3, n. 2, p. 9-32, ago./dez. 2013.

3 CIAPUSCIO, Giomar Elena. *Metáforas e ciência.* Tradução: Lourdes Grzybowski. In: Fundação CECIERJ. Disponível em: <http://www.educacaopublica.rj.gov.br/biblioteca/fisica/0005.html>. Acesso em: 21 out. 2018.

Assim, o uso das metáforas não se distancia do caráter científico da presente pesquisa; ao contrário, serve como emento auxiliar na compreensão dos complexos institutos jurídicos ora estudados.

O presente trabalho está subdividido em três partes, sendo que a primeira analisa as normas jurídicas sob o olhar qualificado do Constructivismo Lógico-Semântico e suas premissas científicas e epistêmicas, sob as quais se fundam esta tese. Confrontam-se os conceitos de *fato* e *evento*, bem como questões sobre as denominações, cujo aprofundamento específico no que atine aos benefícios fiscais de ICMS se dá na terceira parte.

Fincaram-se as premissas classificatórias quanto ao arranjo das normas jurídicas, adotando-se, como corte epistemológico, aquelas premissas mais relevantes na construção das ideias que permitam o posicionamento dos benefícios fiscais de ICMS na ordem jurídica.

A partir dessas classificações de normas jurídicas, em especial daquela que parte da diferenciação entre os parâmetros de normas *gerais* ou *individuais*, e *abstratas* ou *concretas*, buscou-se a compostura, cuja demonstração se deu através de um gráfico, do fenômeno da positivação, tão relevante no contexto dos benefícios fiscais de ICMS, institutos esses que costumeira e diuturnamente contrariaram a ideia de um percurso lógico que precisava ser preenchido na concessão dessas benesses. Esse é um dos pontos inovadores desta pesquisa.

A figura eleita foi a do fragmento de um cone, recortado na porção mais próxima do vértice, por melhor atender a metafórica comparação ao aspecto restritivo da positivação, que parte das normas gerais e abstratas, perpassando, já em uma posição menos abrangente e mais restrita, pelas normas gerais e concretas ou individuais e abstratas, para, por fim, assumir a posição de maior especificidade no momento de eclosão do fenômeno de positivação, que se dá com o advento das normas individuais e concretas. O percurso da positivação foi representado por uma espiral dourada que percorre o cone.

Importante a menção de que a ideia adotada nesta tese é de que o processo de positivação acontece em complementaridade ao do percurso gerador de sentido, podendo ocorrer infinitas vezes, tantas quantas sejam necessárias, tanto na aplicação das normas que conduzem ao regime normal de ICMS quanto nos casos em que são utilizados os benefícios fiscais desse tributo, além de uma terceira proposta, cujo objetivo foi de demonstrar a possibilidade da aplicação em relação ao mesmo sujeito passivo das regras do

regime normal de ICMS, juntamente, mas não no mesmo fato, com as regras afetas aos benefícios fiscais.

Já na segunda parte desta pesquisa, o enfoque central foi a disciplina jurídica do ICMS, tendo sido realizada uma contextualização inicial desse imposto, bem como analisada sua previsão constitucional, cujo tratamento vislumbrou a história do referido imposto, cuja pedra de toque é a venda de mercadorias, nos textos constitucionais históricos do Brasil. Tratou-se, ainda, de forma inovadora, da questão da complexa competência para a concessão dos benefícios fiscais de ICMS em comparação à instituição normal do mesmo tributo. Ainda, investiu-se atenção às regras constitucionais para a concessão dos benefícios fiscais e o princípio da não cumulatividade.

Ainda na segunda parte, foi dado enfoque às normas gerais do direito tributário, especificamente no disciplinamento do ICMS, perpassando pelas noções de hierarquia, pelos pontos de tangência dessas espécies normativas com as leis complementares, bem como com a análise das leis complementares que versam sobre os benefícios fiscais de ICMS, quais sejam as de números 24/75 e 160/17.

Por fim, no último capítulo da segunda parte, trata-se das ordens jurídicas estaduais e, nesse âmbito, da instituição do ICMS. Ademais, tecer-se-ão comentários sobre a legislação tributária infralegal, com ênfase nos convênios de ICMS, espécie legislativa de extrema relevância para a presente tese.

A terceira e última parte, intitulada “Benefícios fiscais de ICMS: a paisagem e o horizonte”, está subdividida em seis capítulos.

No primeiro capítulo da terceira parte, que recebeu o número 9, será realizada contextualização dos benefícios fiscais de ICMS e de seu entrelaçamento com a guerra fiscal travada entre os Estados brasileiros e o Distrito Federal, bem como o perfil da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e os efeitos e consequências da fruição dessas desonerações.

No capítulo 10, o tema central margeia os conceitos de *validade*, *licitude*, *ilicitude*, *vigência* e *eficácia* das normas concessoras dos benefícios fiscais de ICMS. No capítulo 11, tratar-se-á sobre a conexão entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e os benefícios fiscais de ICMS, à luz das inovações trazidas pela LC 160/17. No capítulo seguinte, analisar-se-á a natureza jurídica dos benefícios fiscais de ICMS. No capítulo 13, propõe-se uma classificação dos benefícios fiscais de ICMS, restando clara a possibilidade de

inserção de novos critérios classificatórios, já que não se pretende esgotar todas as possibilidades dentro do universo ora pesquisado.

Por fim, no capítulo 14, apresenta-se um quadro que cataloga os requisitos que devem ser obedecidos para a concessão e para a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS, tendo como objetivo fornecer um prático instrumento de consulta para, através de uma leitura em conjunto da Constituição Federal Brasileira de 1988, das Leis Complementares 24/75 e 160/17, bem como do Convênio ICMS 190/17, verificar se os requisitos exigidos pelos veículos introdutores de normas referidos foram obedecidos.

PRIMEIRA PARTE

DAS NORMAS JURÍDICAS

2 CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E BASES TEÓRICAS DA PESQUISA

2.1 Evento e Fato Jurídico – Como o Fato Jurídico está incluso no subsistema do "Mundo do Direito", que, por sua vez, pertence ao sistema do "Mundo dos Fatos"

O cindir é desde o início. Longe de pretender afirmar com tal sentença que a ciência possui neutralidade axiológica, ideia essa superada pela maioria de seus campos de conhecimento após o giro linguístico, Pontes de Miranda[4] reconhece a necessidade de dividir para melhor conhecer.

As demarcações do objeto a ser estudado, ou empregando o vocábulo utilizado pelo mestre alagoano, as cisões são absolutamente imprescindíveis para o desenvolvimento de uma pesquisa com o mínimo de segurança e rigor científico. Assim afirma Lucas Galvão Brito[5]:

> Ninguém pode com o todo. Dele temos somente partes. É assim com cada um de nossos sentidos e, também, com nossa consciência, que transcorre como um fluxo, sucessivamente desempenhando atos de consciência (*noeses*), praticando o esforço de vertê-los num corpo (uma forma de consciência), para nos fazer acreditar que conhecemos algo (*noema*), como já dizia Edmund Husserl.

A definição dos vocábulos *conhecimento* e *verdade* parte do pressuposto do giro linguístico de que não há conhecimento, tampouco verdade absolutos, ou seja, não podem essas premissas se comportar como dogmas irretratáveis, posto que tais noções perderiam o caráter de ciência, já que um dos requisitos dessa modalidade de conhecimento é a possibilidade de sua refutação.

Assim, o primeiro aspecto do conhecimento é a necessidade de sua limitação dentro de um referencial único, para que os fundamentos de verdade e de validade sejam julgados de acordo com os pressupostos de um único método, sem que exista a exclusão de outros saberes.

---

[4] PONTES DE MIRANDA, Francisco. *O Problema Fundamental do Conhecimento.* Porto Alegre: Globo, 1937, p. 246.

[5] BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, Definir e Classificar: Conhecer é Recortar o Mundo. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico.* v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 203 et seq.

A partir desse paradigma, pode-se perceber que a eleição de um único método para nortear o presente trabalho lhe garante um maior grau de precisão, razão pela qual optou-se por utilizar o Constructivismo Lógico-Semântico como método para orientar esta pesquisa.

O conhecimento pressupõe o acesso a um conjunto, mas jamais em seu todo, de informações de um determinado saber, sendo necessário que o sujeito cognoscente tenha passado por uma reflexão e internalizado esse complexo de sensações. Pode o conhecimento ser: (I) *vulgar* – chá de limão com alho é um bom remédio para tratar uma gripe; (II) *técnico* – o recurso cabível para combater uma decisão interlocutória é o agravo; (III) *científico* – o direito é um fato comunicacional; e (IV) *filosófico* – a linguagem constrói o mundo de acordo com as perspectivas do Constructivismo Lógico-Semântico.

A finalidade do conhecimento é a de que o ser cognoscente, após sua aproximação com o objeto de estudo, utilizando um método previamente estabelecido, possa expressar as ideias que construiu acerca do objeto.

Ademais, não se pretende advogar a superioridade do saber científico em relação aos demais tipos de conhecimento. A perspectiva aqui adotada não se orientará pela suposta supremacia da ciência. Muito se questiona a respeito da diferença entre a crença nos saberes científicos e a crença em determinada religião. Haveria diferença entre elas?

Karl Popper[6] responderia a esta questão afirmando que, enquanto a religião se sustenta em dogmas irretratáveis, a premissa da ciência é a possibilidade de ser ela invalidada e substituída por uma nova "verdade", ou seja, parte do pressuposto de que pode ser falseada. Pois bem, exatamente como um cientista, seguindo a linha de raciocínio acima, tem agido o mais recente Pontífice Católico, o Papa Francisco, que pôs termo a diversos dogmas da Igreja Católica. Outrossim, não seria a afirmação de Karl Popper um dogma em si? A conclusão é a seguinte: não há mais certezas.

Para Karl Popper, a ciência é realizada por meio de uma constante construção de hipóteses e de sua comparação com a realidade. Rompe o referido autor com a identificação aristotélica entre ciência e opinião, concebendo a primeira como uma sucessão de pensamentos, frutos da imaginação criadora do homem, ideia essa que tende a se aproximar da "verdade", movida sempre pela crítica de erros e pela refutação sucessiva das teorias, uma após a outra, em um ciclo contestações que colocarão novos problemas a serem enfrentados, mas por meio da falseabilidade, em que teorias mais satisfatórias superarão teorias menos satisfatórias. Assim, toda proposição que possa ser refutada por

---

6 POPPER, Karl Raimund. *A lógica da pesquisa científica.* São Paulo: Cultrix, 2001, p. 42.

experiência empiricamente observável é científica; caso contrário, a proposição em questão é metafísica. Eis o que leciona o autor:

> Não exijo [...] um sistema seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico[7].

Não obstante, como o trilho a ser seguido aqui é o da ciência, sem maiores pretensões de ver dito saber de forma elitista ou superior, mas realizando uma opção emotiva e intuitiva, faz-se necessário escolher um método para orientar e mapear o desenvolvimento das ideias a serem apresentadas. Tércio Sampaio Ferraz Júnior[8] aponta que método é "o conjunto de princípios de avaliação da evidência, cânones para julgar a adequação das explicações, propostas, critérios para selecionar hipóteses".

O vocábulo *método* deriva do grego *methodos* que significa "caminho para se chegar a um fim". Os métodos regem a produção da linguagem científica, do modo que não existe conhecimento científico sem método, e este influi diretamente na construção do objeto.[9]

A importância do método no universo jurídico é de fulcral importância, tendo em vista a multiplicidade de abordagens que ensejam a aproximação do dado jurídico. Diversos são os sistemas de referência pelos quais pode haver a análise e observação do objeto do direito.[10]

A opção pelo método do Constructivismo Lógico-Semântico, neste trabalho, não se funda em critérios absolutamente racionais, mas também na crença de que é ele a melhor opção para explicar ou fomentar o que aqui se pretende construir e desenvolver.

É o Constructivismo Lógico-Semântico uma metáfora de tela ou pano de fundo para o desenvolvimento deste trabalho. É sobre essa tela que será desenhado o quadro que ora se apresenta. A proposta metodológica a ser seguida nesta pesquisa é de tratar o direito seguindo uma concepção epistemológica suficientemente delineada, tendo como referencial a Filosofia da Linguagem, amarrando de forma lógica e semântica suas proposições com o intuído de, destarte, construir seu objeto, ou seja, o direito *em si*.

---

7 POPPER, Karl Raimund. *A lógica da pesquisa científica.* São Paulo: Cultrix, 2001, p. 43 et seq.

8 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 11.

9 CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito:* O constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 49.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 8.

Conforme assevera o mestre Paulo de Barros Carvalho[11]:

> O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe, com entusiasmo, a recomendação de Norberto Bobbio, segundo a qual não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida. O modelo constructivista se propõe a amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que dêem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.

Como aponta Aurora Tomazini de Carvalho[12], a expressão *Constructivismo Lógico-Semântico*, além de designar o método, também pode ser enxergado como escola, cuja denominação partiu pioneiramente de Lourival Vilanova, que sugeriu, em conversa com o mestre Paulo de Barros Carvalho, a denominação daquilo que hoje é visto sob este viés dual.

Nesse trabalho, tanto se faz uso do Constructivismo Lógico-Semântico como método que orientará a pesquisa, quanto se demonstrará o posicionamento da escola de mesmo nome.

Destarte, seja ele visto como *escola* arrebatadora de milhares de estudiosos, seja como *método*, pode ser caracterizado, sem intenções de esgotamento, nas seguintes características: (I) o direito é texto e contexto, construído a partir da linguagem, inspirado pelas premissas do giro linguístico; (II) as normas jurídicas somente são construídas após a intervenção do intérprete, que arquiteta o sentido da norma e a positiva em normas individuais e concretas; (III) o direito positivo, sob o ângulo ora eleito, é o conjunto de normas jurídicas válidas em um dado país; (IV) são diversas as técnicas utilizadas: a semiótica, a lógica, as teorias dos valores, da decisão e das provas, dentre outras; (V) seguindo as orientações da retórica, não admite interpretações certas ou erradas, mas válidas ou não, sendo a validade uma relação de pertinencialidade ao sistema jurídico e não de correspondência ou coerência; (VI) a norma não incide automática e infalivelmente, mas precisa ser incidida, ou seja, um indivíduo precisa aplicar ou fazer incidir a norma

---

[11] CARVALHO, Paulo de Barros. *Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (Orgs.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 4.

[12] CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (Orgs.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 14 et seq.

jurídica para que o evento passe a ser fato jurídico; (VII) as relações jurídicas se travam obedecendo a três modais: permitido (p), proibido (v) ou obrigatório (o).

A segurança sempre será almejada pelo ser humano, pelas ciências, pelo Direito. Não obstante ser impossível a obtenção de sua forma absoluta, posto que inexistente, o maior grau possível é um desiderato que persegue a maciça maioria dos indivíduos. A analiticidade, a cientificidade, as incessantes demarcações e cisões, o respeito singelo às ideias adversas mediante a aceitação de que não há verdade absoluta, as decomposições em busca do mínimo irredutível do deôntico, a influência do giro linguístico, além das emoções que o método evoca, são justificativas para a adoção do Norte do Constructivismo Lógico-Semântico.

Não obstante, na esteira de Dardo Scavino[13], nosso pensar não possui certezas. A filosofia, ao longo dos tempos, sempre teve seus rivais: nos tempos de Platão, eram a sofística e a retórica; na Era Medieval, despontaram a teologia e a exegese bíblica. A própria filosofia do giro linguístico, que é um dos horizontes do Constructivismo Lógico-Semântico, parecia trilhar o caminho da autodissolução ao identificar o pensamento com linguagens culturais, em suas vertentes estruturalistas ou pragmáticas, ou ainda nas correntes desconstrutivas da interpretação de textos. O certo é que não há certezas.

Para o tema em estudo, benefícios fiscais de ICMS, a ideia de que não há certezas é mantida de forma absolutamente fidedigna, pois a forma como vêm sendo tratados, em especial até a edição da LC 160/17, que inseriu algumas alterações imprescindíveis para que o tema pudesse avançar, tanto sob a perspectiva da colaboração do legislativo sobre a matéria, como na necessidade, que será demonstrada no decorrer desse trabalho, de uma positivação mais regrada, para que o olhar sobre os benefícios fiscais de ICMS passe a ocorrer de forma menos errante e desordenada. Entretanto, frise-se que as incertezas estão em processo de mitigação, mas não de extinção.

Na distinção entre os conceitos de *evento* e *fato jurídico,* muito se discute a respeito dos abismos, supostamente, instransponíveis, entre as noções de ser *(sein)* e dever ser *(sollen).* A ideia que perpassa por esse raciocínio é que se tratam de "mundos" apartados, separados por um septo sem comunicação.

Utilizando a ideia em torno do vocábulo *sistema*, propõe-se aqui o desafio de contradizer as teorias que consideram o "mundo dos fatos" e o "mundo do direito" como

---

[13] SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual*: pensar sem certezas. Trad. Lucas Galvão Brito. São Paulo: Noeses, 2014, p. 177 et seq.

independentes e apartados. Não obstante e com total respeito a como as abalizadíssimas doutrinas se coadunam com esse último modo de pensar, propõe-se um olhar diverso *vis-à-vis* àquelas correntes que segregam os dois mundos acima referidos.

Um *sistema* é um conjunto de elementos interconectados de modo a formar um todo organizado e, assim como sói acontecer na língua portuguesa, carrega consigo alta dose de ambiguidade.

Pode ser definido sistema ou ordenamento como uma totalidade dedutiva de discurso. No período clássico, foi empregado para indicar o conjunto formado por premissas e conclusão ou o conjunto de premissas, passando a ser usado em filosofia para indicar, essencialmente, um discurso organizado dedutivamente, isto é, um discurso que constitui um todo, cujas partes derivam umas das outras. Leibniz chamava de sistema o repertório de conhecimentos que não se limitasse a ser um simples inventário, mas que contivesse suas razões ou provas e descrevesse o ideal sistemático da seguinte maneira: "A ordem científica perfeita é aquela em que as proposições são situadas segundo suas demonstrações mais simples e de maneira que nasçam umas das outras".[14]

Kant[15], por sua vez, aponta para uma outra condição: a unidade do princípio, que fundamenta o sistema, assumindo o juízo de que é "a unidade de múltiplos conhecimentos, reunidos sob uma única ideia"; e que é um todo organizado finalisticamente, sendo, portanto, uma articulação, e não um amontoado de noções dispersas; pode crescer de dentro para fora, mas não de fora para dentro, sendo, pois, semelhante a um corpo animal, cujo crescimento não acrescenta nenhum membro, mas, sem alterar a proporção do conjunto, torna cada um dos membros mais forte e mais apto a seu objetivo. Com base nisso, Kant fala, em seu *Crítica da Razão Pura*, de "unidade sistemática do conhecimento, da qual as ideias da razão pura tentam aproximar-se".

Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior[16], em sua significação mais ampla, o sistema carrega consigo uma originária conotação de conglomerado, tendo a ela se agregado a noção de *ordem, organização*, que, aliada à ideia de *cosmos*, aparece para descrever uma totalidade bem ordenada.

Sistema como significado de organismo dedutivo baseado num único princípio continuou sendo patrimônio da filosofia, que o cultivou mesmo quando — a exemplo de

---

[14] ABBAGNANO, Nicolas. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 925.

[15] KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura.* 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 10 et seq.

[16] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

Kant — assumiu o ideal de inatingibilidade do conhecimento humano. O termo, porém, é empregado, sem relação com esta significação, para indicar qualquer organismo dedutivo, mesmo que não tenha um princípio único como fundamento. É o caso dos sistemas de que hoje se fala em matemática e lógica.

Os sistemas hipotético-dedutivos, abstratos, axiomáticos, etc. não são sistemas por terem um princípio único; aliás, os seus princípios, que são os axiomas, devem ser independentes entre si, não devem poder ser deduzidos um do outro. São chamados de sistemas unicamente por seu caráter dedutivo; nesse norte, fala-se de sistema numérico e, às vezes, de sistema de axiomas para indicar um simples conjunto não contraditório de proposições primitivas.[17]

Aqui não se pretende aprofundar nas definições do que vem a ser um sistema, mas apenas aproveitar a definição do termo para colocar os fatos jurídicos como subsistema de um sistema maior – o dos eventos –, tudo isso com o intuito de demonstrar que, no plano da realidade fática, o mundo dos fatos e o mundo do direito não são sistemas absolutamente apartados, mas, ao revés, pode-se afirmar que os fatos jurídicos estariam inclusos, como subsistema, do sistema dos eventos.

Em sua obra *A Pragmática das nulidades e o Ato Jurídico Inexistente*, o filósofo pernambucano Torquato Castro Júnior[18] menciona que Savigny já definira "fato jurídico como evento do qual as relações jurídicas nascem, modificam-se e extinguem-se", restando, na opinião do autor, implícita a polarização entre "evento" e "relação jurídica", havendo uma dimensão material dos eventos, que afetaria o mundo ideal das relações jurídicas. Prossegue o jusfilósofo asseverando que a "regra jurídica" se estrutura de forma a realizar a interação do fático com o jurídico.

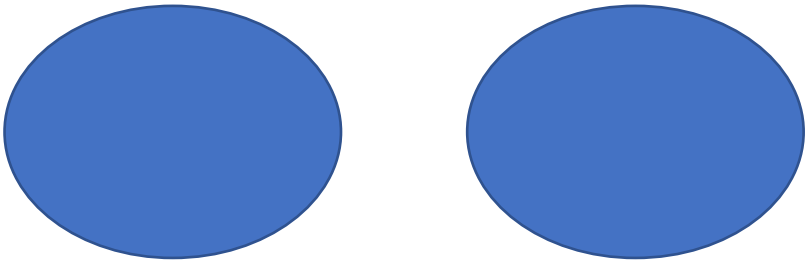
Assim, costuma-se representar os mundos dos fatos e do direito, como sistemas apartados e independentes:

---

[17] COHEN, Morris R. NAGEL, Ernest. *The Nature of a Logical or Mathematical System*. In: FEIGL, Herbert; BRODBECK, May (Eds.). *Readings in the Philosophy of Science*. New York: Appleton-Century Crofts, 1953, p. 129 et seq.

[18] CASTRO JÚNIOR, Torquato. *A Pragmática das nulidades e o Ato Jurídico Inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 101 et seq.

Figura 1 – A distinção entre o mundo dos fatos e o mundo do direito – uma leitura da proposta de Torquato Castro



MUNDO DOS FATOS – onde se desenvolvem os eventos.

MUNDO DO DIREITO – onde se desenvolvem os fatos jurídicos.

Fonte: A autora.

A partir da proposta de Torquato Castro Júnior, a norma jurídica funcionaria como um "olho" capaz de captar a informação existente fora do mundo do direito. Desse modo, na opinião do referido autor, o "mundo do direito" seria o mundo ideal, onde se tem as "regras do direito", as "relações jurídicas" e os "fatos jurídicos". Relações jurídicas "existem" no mundo do direito, lá "vivem" e "movem-se" e, como tais, *são* na medida em que são pensadas. Toda transformação que o "mundo do direito" experimenta decorre da "reação do sistema" a um evento passado e no mundo dos fatos, que é "lido" pelo "olho" da norma.[19]

É certo que o Direito não se ocupa do presente, mas volta seu olhar ao passado e ao futuro. Entretanto, em caso de admissão da ideia mencionada no parágrafo anterior provocar-se-ia um retorno à crença de que a norma jurídica possui vontade própria, de que a figura do aplicador seria meramente coadjuvante, significaria o desenlace de todos os avanços proporcionados pela reviravolta linguística, carreadas e aprofundadas pelas teorias do direito como fato comunicacional, em especial pelo Constructivismo Lógico-Semântico. Significam, em tese, o reforço da aplicação da norma de forma automática e infalível, situação essa que não se deve aceitar.

Os autores que seguem as correntes mais tradicionalistas da interpretação jurídica defendem esse fenômeno como revelação da norma contida no texto, que dele é extraída. Expressões como *voluntas legis* eram utilizadas diuturnamente e demonstravam a crença de que a norma jurídica se comportava como um ser animado, vivo e com vontade própria, independente da de seu intérprete.

---

[19] CASTRO JÚNIOR, Torquato. *A Pragmática das nulidades e o Ato Jurídico Inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 101 et seq.

Carlos Maximiliano, autor bastante conhecido como expoente da doutrina clássica da interpretação jurídica, dizia que interpretar uma expressão de Direito não significava simplesmente *tornar claro* o respectivo dizer, abstratamente falando; consiste, sobretudo, em uma revelação do sentido apropriado para a vida real e é conducente com uma decisão reta[20].

O giro linguístico ou reviravolta linguística foi um movimento que trouxe à tona a necessidade de vislumbrar a realidade sob uma perspectiva menos pretensiosa, mais redutora dos limites do mundo e do saber, reconhecendo que o ser humano possui restrições no acesso à "realidade". Esse movimento realiza uma verdadeira revolução quando reconhece os obstáculos e falibilidades da ciência e adota um novo olhar e um novo modo de vida através da perspectiva da linguagem, construtora do mundo, em especial admitindo a vagueza como traço característico da linguagem.

No que se refere à *aplicação* e à *incidência* da norma jurídica, a teoria tradicional de Pontes de Miranda[21] as considera como sendo fenômenos distintos, que ocorrem em momentos diversos. Primeiro, a norma incidiria juridicizando o fato, fazendo emergir direitos e deveres correlatos e, por consequência, após a juridicização, a norma poderia ser aplicada ou não em momento posterior. Destarte, nada impediria que o fato ocorresse, tornando-se jurídico com a incidência, e que a norma não fosse aplicada, haja vista que esse passo dependeria de um ato de vontade humano.

Por outro norte, Paulo de Barros Carvalho[22] afirma que não existe diferença entre incidência e aplicação, ou seja, para incidir a norma tem que ser aplicada, ocorrendo isso no momento em que o evento é relatado em linguagem competente, fato esse que se dá com o ato de aplicação. Eis o raciocínio do mestre:

> Ali onde houver o direito, haverá sempre normas jurídicas e onde houver normas jurídicas certamente uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão. Para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instaura entre duas pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadoras de efeitos de

---

[20] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 10.

[21] PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999, p. 49 et seq.

[22] CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 30.

> direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar forma própria de linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos.

O fenômeno da incidência jurídica pressupõe a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, organizando-as deonticamente. Assim, a incidência somente se dará se houver um intérprete fazendo a subsunção e verificando se, de fato, a previsão normativa ocorreu no mundo. Se não houver um ser humano realizando o ato subsuntivo e promovendo a implicação que o preceito normativo determina, não haverá incidência. A norma não incide por força própria.

> Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas, e com isso, imprimindo positividade ao sistema […]. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos.[23]

A incidência jurídica se restringe a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes em que se reconhece uma ocorrência concreta, em determinado local e em um tempo específico; a segunda é de ordem implicacional, pois, ocorridos os fatos previstos, surge uma relação jurídica determinada entre dois ou mais sujeitos de direito. Aliás, o antecedente possui cunho descritivo, e o consequente prescritivo.

Para infirmar a teoria da aplicação da norma de forma automática e infalível, propõe-se o seguinte exemplo: imagine-se um vendedor ambulante, comumente chamado de sacoleiro, que pratique operações de venda de mercadorias, hipótese de incidência do ICMS. Dada a informalidade e a absoluta ausência de registro do comerciante ora referido, não restam dúvidas de que somente será esse indivíduo – com sua unidade negocial – devedor, a partir do instante em que ele vier a receber do Fisco Estadual um Auto de Infração. Mesmo praticando condutas que estão descritas no critério material de uma das regras-matrizes de incidências do ICMS, em determinado local e em determinado momento, o vendedor ambulante somente terá atribuído a si o débito do ICMS relativo às operações que praticou, quando for lavrado o Auto de Infração por um sujeito competente

---

[23] CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

– o agente fiscal, travando-se, no consequente da norma individual e concreta, a relação tributária entre ele, sujeito passivo, e o Fisco Estadual, sujeito ativo.

Observe-se que tal operação não ocorre de forma automática e infalível, mas demanda a aplicação pelo sujeito ativo, ou seja, inobstante a suposta existência do supramencionado “olho” da norma, que não possui força fatal de forma autônoma fazer incidir a norma, sendo imprescindível a presença do “olho” do aplicador da norma, do intérprete. Portanto, sem auto de infração, o vendedor ambulante não é devedor.

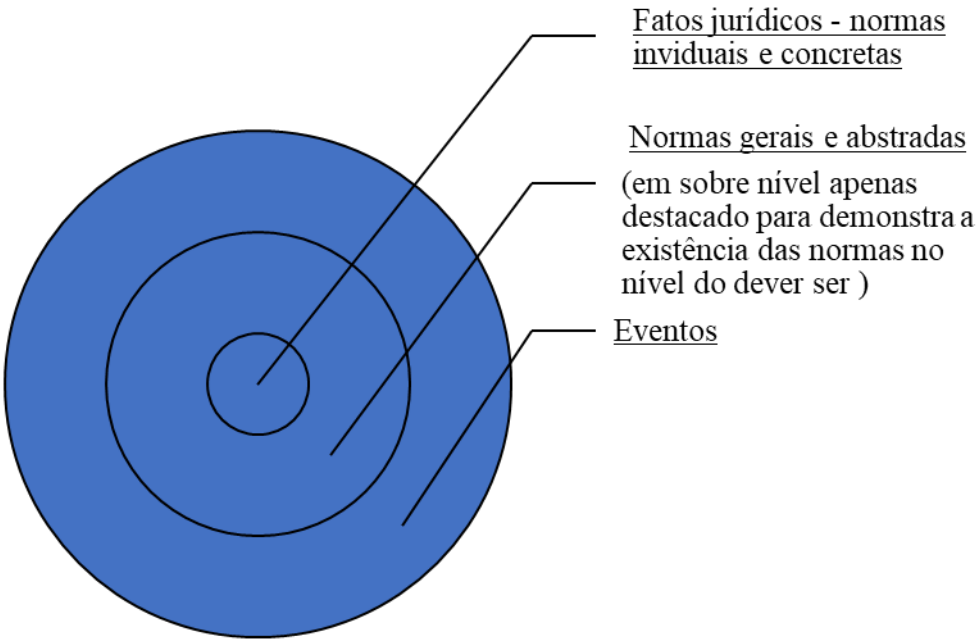
A incidência, justamente por não ser automática, não se opera sem a articulação do intérprete que perpassa pelo percurso gerador de sentido e, complementarmente a este, pelo processo de positivação, ou seja, promove-se uma abertura e um subsequente fechamento, tantas vezes quantas forem necessárias para que se atinja o fim almejado pela figura central.

Observe-se que a proposta que ora se apresenta é de que os eventos estão para o “mundo dos fatos”, em um sistema, localizando-se os fatos jurídicos, por outra banda, por meio das normas individuais e concretas, no “mundo do direito”, que se comportaria como um subsistema do primeiro, isso dentro do cenário da realidade fática.

As normas gerais e abstratas estariam representadas em sobrenível, no plano do dever ser, que, por meio do fenômeno da incidência, se conecta com o plano da realidade fática, conforme se pode observar nos gráficos a seguir.

O primeiro gráfico, de elaboração desta autora, oferece uma perspectiva vista de cima, demonstrando as normas gerais e abstratas e individuais e concretas e seu relacionamento com as noções de evento e fato vistas de cima.

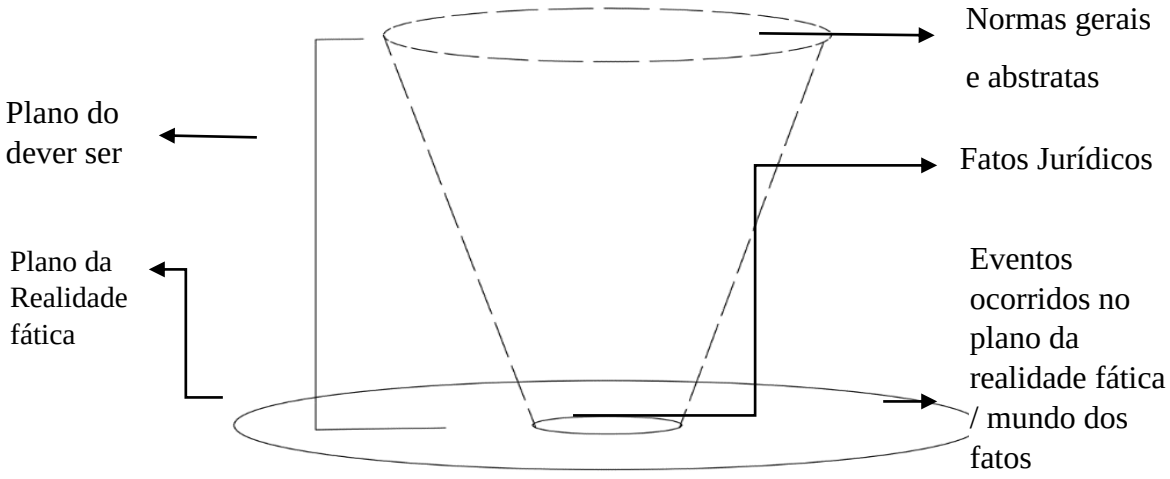
Figura 2 – Gráfico demonstrando as normas gerais e abstratas e individuais e concretas e seu relacionamento com as noções de evento e fato vistas de cima



Fonte: A autora.

Uma outra forma de representar o gráfico acima, visto em perspectiva, seria a seguinte:

Figura 3 – Gráfico demonstrando as normas gerais e abstratas e individuais e concretas e seu relacionamento com as noções de evento e fato visto em perspectiva.



Fonte: A autora.

Observe-se que os eventos de venda de mercadorias praticados pelo comerciante ambulante estão no mundo dos fatos, mas, somente com a aplicação da norma geral e abstrata pelo sujeito ativo, transformando-a em norma individual e concreta, os referidos

eventos podem ser tidos como fatos jurídicos, após serem vertidos em linguagem jurídica competente.

A subsunção é o marco inicial da incidência, pois, para que esta última ocorra, é imprescindível, de um lado, uma norma jurídica válida e vigente, e, de outro, um evento que venha ser convertido em linguagem adequada de acordo com as normas indicadas pelo sistema; a partir de então, os eventos serão tidos como fatos, como continente e conteúdo. Pode-se afirmar, pois, que todos os fatos, que estão necessariamente no passado, foram eventos, enquanto que nem todos os eventos podem ser considerados fatos jurídicos, já que existe uma infinidade de eventos que são absolutamente desimportantes para o Direito.

A caracterização de um *evento* em *fato* somente ocorre por força da incidência, que se reduz a duas operações formais: a subsunção e a implicação. A subsunção, objeto do presente questionamento, está voltada de forma mais ostensiva ao pressuposto da regra-matriz de incidência, pois reconhece que houve uma ocorrência concreta (critério material), localizada em determinado ponto do espaço (critério espacial) e em unidade específica do tempo (critério temporal).

O mestre Paulo de Barros Carvalho[24] aponta a importância da subsunção, afirmando que somente ocorre tal fenômeno, quando o fato jurídico tributário guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese, devendo tal enquadramento ser perfeito e completo, já que é nesta relação de identidade entre o disposto no antecedente da regra-matriz de incidência do tributo e o fato jurídico, que se localiza a tipicidade no direito tributário, tal como um espelho que visa a refletir a realidade para a qual aponta. Se apenas um dos elementos deixar de ser reconhecido, a dinâmica da incidência quedará totalmente comprometida.

É possível, portanto, apontar o fato jurídico como subsistema do evento, sendo este último mais abrangente e menos específico do que o primeiro, cuja exigência está atrelada a regras do ordenamento jurídico, realizando um recorte, uma decomposição, no que se refere ao núcleo factual, ao momento da realização do fato, ao local, e ao tempo, para que se possa aproveitar aquilo se faz importante para a caracterização do fato jurídico.

---

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 668 et seq.

2.1 Os nomes e as coisas

A atribuição dos nomes a determinadas coisas é assunto de bastante interesse no presente trabalho, não exatamente por questões linguísticas, mas porque há uma enorme polissemia na expressão *regime especial* no direito tributário. Seus significados são múltiplos, e, por vezes, diferentes denominações lhes são dadas, situação essa que gera ainda mais complicações.

Toda essa complexidade redunda por nos fazer questionar se a natureza das coisas sofre algum tipo de interferência em razão dos nomes que lhes são atribuídos.

Na terceira parte deste trabalho, tratar-se-á exclusivamente desse problema quanto aos benefícios fiscais de ICMS, porém, neste subitem, a abordagem do problema do nome das coisas será realizada de forma mais universal, apenas com o intuito de alertar para esse impasse que circunda a existência das coisas.

Na literatura, duas diferentes obras universais trabalham a problemática dos nomes das coisas de forma bastante lúdica, porém muito simbólica e profunda.

Em *Romeu e Julieta*, William Shakespeare[25] prende-se à temática em um belo diálogo travado entre os protagonistas na intitulada "Cena do Balcão", do Ato II, Cena II, na varanda do quarto de Julieta, no palácio dos Capuletos:

> Julieta: Meu inimigo é apenas o teu nome. Continuarias sendo o que és se Montecchio tu não fosses. Que és Montecchio? Não será mão, nem pé, nem braço ou rosto, nem parte alguma que pertença ao corpo. Sê outro nome. Que há num simples nome? O que chamamos de rosa, sob uma outra designação, teria igual perfume. Assim, Romeu, se não tivesses o nome de Romeu, conservaria a tão preciosa perfeição que dele é sem esse título. Romeu, risca teu nome, e em troca dele, que não é parte alguma de ti mesmo, fica comigo inteira.
> Romeu: Sim. Aceito a tua palavra. Dá-me o nome apenas de amor, que ficarei rebatizado. De agora em diante, não serei Romeu.

No trecho acima, Julieta afirma que a natureza de seu amado não sofre qualquer interferência em razão de seu nome, e para convencer que possui razão no que afirma, usa uma poderosa e convincente metáfora – uma rosa –, questionando se atributos como o perfume seriam mantidos, caso fosse utilizado um outro nome para ela.

Já em *Alice no País das Maravilhas e Através do Espelho e o que Alice encontrou por lá*[26], a personagem principal encontra Humpty Dumpty, e sua conversa explora a

---

[25] SHAKESPEARE, William. *Romeu e Julieta*. Tradução de Nelson Jahr Garcia. São Paulo: Ridendo Castigat Moraes, 2015, p. 54-55.

natureza das palavras, deixando evidente sua crença de que os nomes estão intimamente ligados à natureza das coisas.

> "Meu NOME é Alice, mas…". "É um nome bem idiota!" Humpty Dumpty interrompeu impaciente. "O que quer dizer?" "Um nome PRECISA significar alguma coisa?" Perguntou Alice. "É claro que deve," disse Humpty Dumpty com uma risada curta: "Meu nome significa a forma que sou – e uma forma muito legal. Com um nome como o seu, você pode ser de qualquer forma.

Em Heidegger, o ser possui uma forma ou estrutura geral de tal modo que o existencialismo desse autor não é mais do que um essencialismo. O ser é, para o referido autor, o ente universal que atravessa todos os entes. O *ente* é passível de apreensão, posto que é ele que se nos apresenta, enquanto o *ser* transcende o *ente*, sendo, portanto, possível dizer que todo *ente* possui um *ser*, que é um conceito mais universal. Assim, o *ser* é sempre o *ser* de um *ente*[27].

O existencialismo em Sartre denota a dissolução momentânea da forma, onde o "ser para si", ou essência psíquica, e o "ser em si" de cada um desmancham-se em um existir sem forma, de tal modo que a essência se renova e altera a cada instante.[28]

Enfim, diante de tantas dúvidas e incertezas, o giro linguístico traz consigo uma ideia libertadora e se revela como um verdadeiro constructivismo radical, em que não se faz necessário escolher entre a crença de Julieta ou de Humpty Dumpty, de Heidegger ou de Sartre.

Percebe-se um ponto de partida fixo: o de que não há uma realidade como aquela que os metafísicos almejavam descobrir, tampouco há natureza humana ou essência das coisas. Essas premissas só são válidas no âmbito das teorias ou no uso particular das linguagens humanas[29].

A pretensão de universalidade rui quando leis aparentemente universais só são válidas em determinadas circunstâncias, a exemplo da lei da gravidade, que é percebida em algumas circunstâncias e, em outras, não. Observe-se, pois, o sobredito uso particular das linguagens sendo plenamente aplicável na Física.

---

[26] CARROLL, Lewis. *Alice no País das Maravilhas e Através do Espelho e o que Alice encontrou por lá*. Tradução Maria Luiza X. de A Borges. São Paulo: Zahar, 2015. p. 349-350.

[27] HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 15. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1995, p. 35.

[28] SARTRE. Jean Paul. *L'être et le néant.* Paris: Gallimard, 1943, p. 22.

[29] SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual*: pensar sem certezas. Trad. Lucas Galvão Brito. São Paulo: Noeses, 2014, p. XIII.

Scavino[30], resumindo o pensamento derridiano, responde ao questionamento proposto a respeito das coisas e seus nomes.

> Se a significação já não depende do referente, se as palavras não representam o que já estava presente, então não podemos estabelecer uma distinção precisa entre o discurso unívoco da ciência e o equívoco da ficção. E mais: nem sequer se pode falar de uma linguagem literal e outra figurada. O discurso literal, referencial seria aquele capaz de refletir as coisas tal como são; o figurado, ao contrário, as deformaria para convertê-las em coisas diferentes. Mas se a significação de uma palavra já não depende da relação com uma coisa, mas com outras palavras, também o literal é uma variante do figurado. A substituição de um significante por outro, de fato, era a definição aristotélica de metáfora. E o linguista russo Roman Jakobson já havia definido o eixo das substituições como a dimensão metafórica da linguagem. É nesse ponto que Derrida encontra Nietsche, para quem as "verdades" não eram mais do que as antigas metáforas esquecidas. Daí a paixão derridiana pela etimologia das palavras; paixão que herda tanto de seu mestre Heidegger como daquele filólogo que foi o próprio Nietsche: o estudo etimológico da linguagem mostra precisamente como as palavras supostamente literais eram na verdade velhas figuras poéticas esclerosadas.

É certo que a linguagem é quem fornece os elementos para a construção da realidade, é quem dita os fatos do mundo físico e social. Os nomes são criados, e fatos emergem de acordo com as necessidades e os interesses do homem[31]. A realidade é subdividida, cortada em coisas, já que, ao inventar ou criar os nomes, os limites da realidade são criados, estabelecidos e traçados. Assim, a realidade é apresentada a partir de recortes em coisas.[32]

O problema, pois, do nome das coisas, mais especificamente das denominações dadas aos benefícios fiscais de ICMS, bem como da polissemia que os acompanha parece ser não solucionado, mas pacificado, com a aplicação das ideias acima expostas. Na parte 3 da presente tese, tratar-se-á de forma mais pontual sobre as características dos benefícios fiscais de ICMS, bem como da já referida multiplicidade de denominações que se lhe dão, culminando na adoção da expressão benefícios fiscais para designar todas as benesses no âmbito do ICMS.

---

30 SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual*: pensar sem certezas. Trad. Lucas Galvão Brito. São Paulo: Noeses, 2014, p. 13 et seq.

31 CARVALHO. Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, 2010, p. 411 et seq

32 GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985, p. 30 et seq.

3 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS A PARTIR DAS PREMISSAS DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

Classificar é agrupar objetos em classes, sendo classe o agrupamento de objetos individuais em conformidade com determinada propriedade, ou seja, classe é o conjunto de coisas que preenchem alguns requisitos de admissão e que fazem com que entre eles haja identidade em determinado aspecto. Pode ainda ser definida como o conjunto de elementos dotados de uma característica em comum.

De acordo com Nicola Abbagnano[33], classe também pode ser definida "enumerando os membros que a compõem (definição extensiva) ou indicando a propriedade comum de todos os seus membros (definição intensiva), como quando se fala 'gênero humano' ou dos 'habitantes de Londres'".

As classes são estudadas pela Lógica por meio da Teoria das Classes. Esta afirma que toda função proposicional que possua uma variável livre representa uma classe, que é constituída por elementos que satisfaçam a função proposicional dada. A classe que corresponde à função conterá como elementos todos os objetos possuidores da dita propriedade. Assim, toda propriedade de objetos poderá corresponder a uma classe univocamente determinada.

Desde que atendido um raciocínio lógico, toda classificação é válida, pois tem por único escopo identificar as semelhanças e dessemelhanças entre o que se classifica, facilitando a compreensão do assunto sob exame. Assim, desde que seja fruto de critérios lógicos, não há classificações certas ou erradas; o que há são classificações úteis ou menos úteis que podem servir para que outras pessoas entendam melhor o que é, como funciona, para que serve uma coisa ou para aclarar tais dados.

A norma jurídica, que se pretende despretensiosamente classificar neste item, é a "unidade irredutível de manifestação do deôntico" do sistema jurídico, noção essa que funciona como recorte mínimo da ciência do direito. As ciências, para promoverem estudos sobre seus objetos, necessitam delimitar seu campo de observação. Assim, é característica dos métodos científicos mais diversos a feitura de cortes epistemológicos, realizados com o intuito de melhor conhecer seus objetos, promovendo uma verdadeira decomposição do objeto a ser estudado.

---

[33] ABBAGNANO, Nicolas. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 925.

É certo que essas premissas basilares podem ter, sem sofrer qualquer descaracterização, elementos internos seus, na qualidade de subitens apontados, e até decompostos, tais como o que ocorre na química com os átomos que possuem prótons, nêutrons e elétrons (mas que, com os avanços da ciência e de suas decorrentes constatações, passou-se a verificar outros elementos, tais como *quarks* e *top quarks*). Situação idêntica ocorre com a norma jurídica, que pode ter seus elementos enumerados e identificados como ocorre com a regra-matriz de incidência.

Conforme afirma Kelsen, onde houver direito, haverá normas jurídicas. E, por conseguinte, seguindo o raciocínio próprio do Constructivismo Lógico-Semântico, onde houver normas jurídicas, haverá linguagem. *Unidade irredutível de manifestação do deôntico*, é, nos dizeres de Lourival Vilanova, "uma estrutura lógico-sintática de significação". É a significação construída na mente do intérprete, resultado da leitura dos textos do direito positivo, apresentando a forma de um juízo hipotético. Não se confunde a norma jurídica, portanto, com o texto bruto, na forma como posto pelo legislador. A norma jurídica e, por conseguinte, o sistema do direito positivo são construídos a partir do texto bruto, mas com ele não se confundem.

Raciocínio idêntico pode ser praticado relativamente ao direito. Os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem se revestir de um *quantum* de estrutura formal[34]. Destarte, somente a norma jurídica em seu sentido completo atende os requisitos formais exigidos. Somente ela é apta e suficientemente complexa a ponto de abranger todos os elementos capazes de viabilizar a imputação da norma, como comando prescritivo qualificado, enlaçando, inclusive, providências sancionatórias em caso de descumprimento.

Eis, então, o deslinde da expressão que afirma ser a norma jurídica *unidade irredutível de manifestação do deôntico*, pois, sem a norma jurídica completa, seu desiderato de distinção das demais normas sociais de conduta e seu caráter de imperatividade cairiam por terra.

Todo discurso produzido pelo legislador é redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Desse modo, tais enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos nas

---

[34] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 192 et seq.

mentes dos intérpretes. Observa-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e proposição-tese (consequente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irredutível da composição do deôntico[35].

As unidades do sistema jurídico podem se subdividir em quatro grandes planos. O primeiro (S1) é o plano físico dos enunciados prescritivos. Já o S2 é o plano das significações isoladamente consideradas, as proposições jurídicas. O S3 é o plano das significações estruturadas, as normas jurídicas. Por fim, o S4 é o plano da contextualização das significações estruturadas, ou seja, do sistema jurídico[36].

Tomando a norma jurídica em seu sentido completo como ocupante do plano das significações estruturadas, pode-se afirmar que está ela inserida na ciência do direito e não no direito positivo, ou seja, nos planos S1 e S2.

O plano de significação, composto por seus subsistemas que possibilitam realizar o percurso da interpretação de forma sistemática, possui os seguintes níveis: (S1) plano da literalidade, (S2) plano das significações, (S3) estruturação e organização desses sentidos no formato hipótese e consequente, e (S4) na disposição dessas estruturas nas suas relações de subordinação e coordenação. As normas nos planos S1, S2 e S3 são as de sentido amplo e as que estão no S4 são as normas em sentido estrito, aproximando do campo de atuação tributária que equivale à regra-matriz de incidência.

As estruturas de linguagem expressivas de proposições estão sujeitas ao critério de verificação de verdade/falsidade, identificáveis pelo sujeito cognoscente, sendo tais premissas próprias do discurso *apofântico.* Já as normas jurídicas, assim como as demais normas sociais são discursos do tipo *não apofântico prescritivo*, que carecem dos valores de verdade/falsidade, representando o campo temático da lógica deôntica[37], ou seja, a verificação de verdade ou falsidade não pode ser utilizada em normas jurídicas, nem em seu antecedente, tampouco em seu consequente. O juízo *apofântico* é incompatível com a noção de completude da norma jurídica.

Dessarte, as normas jurídicas estão sujeitas ao critério de verificação em válidas e inválidas, de acordo com sua compatibilidade com o sistema jurídico na qual esteja

---

35 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 131 et seq.

36 CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito:* O constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 282.

37 VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010, p. 100.

inserido o referido texto normativo. O suprarreferido mestre pernambucano assevera que a validade é propriedade da forma lógica de relacionar, independe do conteúdo gramatical e conceitual das proposições constituintes, afirmando ainda que "a validade independe da correção gramatical e da verdade empírica: há algo próprio da forma lógica."

Os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas na condição de proposição-hipótese (antecedente) e proposição-tese (consequente). Os enunciados, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho[38], podem ser definidos como "um conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação". Os enunciados estão presentes onde houver comunicação. São formulação linguística cujo significado é a norma jurídica[39].

As proposições são as significações abstraídas dos enunciados prescritivos. Assim, articula-se que, para postular uma mensagem deôntica de sentido completo, pressupõe-se uma "proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional no tópico consequente"[40].

Nesse norte, as proposições implicante e implicada são unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla, que se manifesta em um *dever ser* neutro, já que não aparece modalizado nas formas "proibido", "permitido" e "obrigatório".

Enquanto os enunciados são usados na função pragmática de descrição de condutas, as normas jurídicas são significações construídas a partir de textos positivados e estruturas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Quanto aos valores dos dois mundos linguísticos, o saudoso Lourival Vilanova[41] disserta que no exame dos textos, em que a teoria pura do direito faz a distinção entre norma jurídica (*Rechatnorm*) e proposição jurídica (*Rechatssatz*), vê-se a fixação dos seguintes pontos: (I) a norma jurídica provém do fato do costume, ou do ato de legislador (em sentido amplo), e a proposição jurídica procede do ato cognoscente, da Ciência do

---

38 VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010, p. 42.

39 IVO, Gabriel. *A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária*. São Paulo: IBET, 18 dez. 2013, p. 6. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/download/Gabriel%20Ivo.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2015.

40 CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42 et seq.

41 VILANOVA, Lourival, op. cit., p. 53 et seq.

Direito; (II) o modo-de-referência (semântico) da norma jurídica é prescritivo de possíveis fatos de um universo-de-fatos, e o modo-de-referência das proposições jurídicas é o descritivo de fatos; (III) consequentemente, os valores de normas diferem dos valores de proposições: umas, válidas ou não válidas; outras, verdadeiras ou falsas.

Portanto, a linguagem prescritiva do direito positivo estabelece regras de comportamento denominadas normas jurídicas, ao passo que o discurso da Ciência do Direito caracteriza-se por uma sobrelinguagem descritiva das normas jurídicas.

Ademais, existe uma grande ambiguidade no termo *norma jurídica*. A falta de precisão do discurso científico é um grande problema enfrentado pela dogmática jurídica, fato esse que, de certa monta, auxilia na eclosão de um grande número de classificações.

Eis, pois, as classificações de normas jurídicas que auxiliam no presente estudo e servirão, mais adiante, na parte III, para auxiliar na busca da natureza jurídica dos benefícios de ICMS, sem, contudo, fugir da discricionariedade própria das classificações.

3.1 Normas de conduta e normas de estrutura

Diversos são os autores, tais como Hart, Bobbio, Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, que classificam as normas em dois grandes conjuntos ou grupos como normas de conduta ou normas de estrutura. As primeiras são direcionadas a condutas interpessoais, enquanto as segundas são voltadas também a condutas intersubjetivas, mas tendo como foco a produção de novas normas, o que leva facilmente à conclusão de que todas as normas são, enfim, normas de conduta, sendo essa uma classe universal.

A conduta a qual se dirigem as normas de estrutura é voltada à colocação de limites, condições, prescrevendo como deverão ser construídas outras normas. As normas de estrutura, por sua vez, criam institutos do direito positivo, tais como o artigo 2º da Constituição Federal Brasileira, que cria os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além de outras, que, por exemplo, regulam o *modus operandi* para o surgimento das regras do processo legislativo, este último figurando como importante ponto para o desenvolvimento deste trabalho.

Para Paulo de Barros Carvalho[42], as normas de estrutura dispõem igualmente sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a

[42] CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58 et seq.

despeito de veicularem comando disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos.

Já as normas de conduta são aquelas que regulam o agir dos indivíduos. Caso se ingresse nas filigranas da análise do que seriam as normas de conduta, pode-se perceber que há o objetivo de atingir as condutas interpessoais, modalizando-os deonticamente em obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P).

No caso das normas de conduta, o objetivo é pronto, direto e imediato, enquanto que, no que se refere às normas de estrutura, aparecem elas como condição sintática para elaboração de outras regras, ou seja, o objeto é mediato, pois demanda uma prescrição que poderá ser classificada, de *per si*, como regra de conduta.

No direito tributário, as regras de conduta são as regras-matrizes de incidência dos tributos, bem como aquelas que instituem deveres instrumentais ou formais. São, por outro lado, tipicamente normas de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, etc.[43]

É, porém, Hart[44] quem avança no raciocínio do positivismo, quanto à divisão das normas de conduta e normas de estrutura, para imprimir um viés funcionalista a essa classificação, utilizando-se de uma perspectiva mais pragmática, que será exposta em razão da denominação utilizada pelo referido autor no item seguinte, complementando-se com a próxima classificação, oportunidade pela qual será possível verificar o passo adiante que esse positivista funcionalista emprega na noção de normas de conduta e normas de estrutura, que entrelaçam-se com a ideia de normas primárias e normas secundárias.

A perspectiva de Hart[45], que abandona a estrutura e passa a valorizar a função, ou seja, seguindo uma perspectiva funcional, leva ao questionamento de qual a utilidade das normas, ou melhor, para que elas servem. Uma regra que disciplina o processo legislativo difere daquelas que regram condutas. Observe-se que o viés puramente analítico é abandonado em detrimento de uma postura próxima de uma analiticidade funcionalista.

No caso dos benefícios fiscais de ICMS, a inversão da ordem proposta pelo suprarreferido autor, que abandona a estrutura e passa a analisar a função das normas, serve para que se possa responder ao questionamento de qual a serventia das normas sob uma perspectiva funcional, *in casu*, as normas de estrutura podem, por exemplo, disciplinar

---

43 CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 60.

44 HART, Herbert Lionel Adolphus. *The Concept of Law.* 3rd ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 50 et seq.

45 Ibid.

o processo legislativo. Um questionamento plausível, sob a perspectiva funcional, seria, por exemplo, para disciplinar o processo legislativo.

Nessa seara, passa a ser relevante, como critério da distinção entre normas de conduta e de estrutura, a função, sendo, ainda, possível a modalização das últimas. No caso das normas que instituem os benefícios fiscais de ICMS, observa-se que, nessa possiblidade de modalização, verificam-se benefícios fiscais concedidos de forma lícita ou ilícita.

3.2 Normas primárias, normas secundárias e normas completas

As normas jurídicas possuem a organização interna e lógica das proposições condicionais, enlaçando-se uma consequência derivada da prática de um fato.

Nessa senda, a hipótese se refere a um fato de possível ocorrência no futuro, enquanto que o consequente prescreve uma relação jurídica que somente será instaurada quando ocorrer o fato descrito no suposto normativo. A representação lógica da norma jurídica será sempre a de H→C, sendo a hipótese o descritor e o consequente o prescritor.

As normas jurídicas possuem feição dual: *norma primária*, que prescreve um dever, somente exigível quando vier a ocorrer o fato descrito na proposição hipótese; e *norma secundária* é aquela que prescreve uma providência sancionatória, sempre a ser aplicada pelo Estado-Juiz, apenas quando descumprido o comando estatuído na norma primária.

Há autores que apresentam outras denominações e com raciocínios assemelhados para normas primárias e secundárias, a exemplo de Carlos Cossio, que denomina as primeiras de *endonormas* e as segundas de *perinormas.*

Nessa distinção, imprescindível pontuar a diferença entre norma primária sancionadora e norma secundária.

Eurico Marcos Diniz de Santi[46] pontua:

> […] normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material, decorrentes de i) ato ou fato lícito e ii) ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico, denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico –, enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.

[46] SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 37.

Imprescindível repisar que as normas secundárias, de caráter sancionatório, são aquelas aplicadas unicamente pelo Poder Judiciário.

Resta, no entanto, o questionamento a respeito das mais diferentes normas que trazem em seu bojo sanções, aplicáveis não pelo Estado Juiz, mas pela Administração Tributária, pela Administração Pública, pelos particulares, mas que tem em seu antecedente a previsão de descumprimento ou a prática de uma ilicitude que decorra do descumprimento de uma outra norma primária.

Essa modalidade de regra que possui caráter reconhecidamente punitivo, isto é, com assumida natureza de punição, dando-se o nome de *norma primária sancionatória*, e, não obstante ser punitiva, diante da ausência do Estado Juiz em seu consequente, não pode ser tida como norma secundária.

Observe-se que a ideia de *norma jurídica completa*, defendida pelo Mestre Paulo de Barros Carvalho em sua Teoria da Norma Jurídica é a reunião das normas primárias e secundárias em um único raciocínio. A norma em sua dimensão completa é "unidade de um sistema, tomado como um conjunto de partes que entram em relação formando um todo unitário"[47]. Afirma ainda que não se deve atentar para a norma isoladamente, mas sempre em um contexto de regras com relações particulares entre si. Conclui utilizando uma metáfora de Bobbio de que atentar para a norma na sua individualidade, em detrimento do sistema, é "considerar-se a árvore, mas não a floresta".

Ocorre que o sentido de norma jurídica completa só pode ser alcançado de forma didática, pois, no plano S2, os veículos introdutores não trarão em sua composição a norma jurídica em sua feitura completa, mas de forma escamoteada, não restando dúvidas de que, reunidas, possuem consistência lógica própria da norma jurídica completa.

Observe-se que tal raciocínio também pode ser utilizado na análise da compostura da Regra-Matriz de Incidência (RMI), posto que a estrutura lógica completa da dita composição normativa não será encontrada da forma como logicamente sói ser representada, sendo necessários diversos artigos de lei ou elementos do plano S2 para, somados, perfazer a estrutura completa da Norma Jurídica, assim como da regra-matriz de incidência.

O ordenamento ou sistema é caracterizado como um conjunto de normas jurídicas, que, para ter sua eficácia e validade garantidas, demanda a existência de normas que

---

[47] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137.

regulem a conduta dos indivíduos, bem como de normas que disponham sobre métodos e procedimentos necessários para que esses preceitos sejam estabelecidos, situação essa que levou a Teoria Geral do Direito a dividir as normas jurídicas em dois grupos: i) normas que regulam a conduta humana, também chamadas de normas primárias ou normas materiais, e ii) as normas que representam a estrutura do sistema, que determinarão os critérios para aferir a validade das normas, também denominadas normas de estrutura ou normas de organização.

Herbert Lionel Adolphus Hart[48], positivista que adotou a vertente do construtivismo social, avançando em relação ao posicionamento de Kelsen, que, com seu purismo, é classificado como positivista legalista, aceita na compostura da jurisprudência a interferência de elementos sociológicos, psicológicos e históricos, denominados pelo segundo como elementos alienígenas, rejeitando, pois, que a base do direito não é nem justificativa, tampouco pressuposição, mas uma construção social.

Na concepção de sistema jurídico de Hart existe uma união social de normas, subdivididas em regras primárias, prescritoras de deveres e concessoras de poderes aos sujeitos, e secundárias, que permitem a alteração, a identificação e o reforço das primárias. Ademais, o autor aponta as regras de reconhecimento como uma categoria fundamental. Esta última categoria é tida como fundamental ao conceito de *sistema jurídico*.

As regras secundárias, que só existem em sociedades mais complexas. São de três tipos: regras de reconhecimento (*rule of recognition*), de alteração (*rules of change*) e de julgamento (*rules of adjudication*). As regras de reconhecimento estabelecem critérios segundo os quais uma norma possa ser identificada. A existência das regras de reconhecimento gira em torno de questões fáticas, empíricas, sendo que, em muitas oportunidades, essas normas não são enunciadas. Esta regra é peculiar e se distingue das demais do sistema, e sua natureza dependerá da perspectiva com a qual se vislumbra o direito, podendo ser interna ou externa. A regra de reconhecimento, concebida como o fundamento do sistema, por sua vez, está diretamente relacionada à validade das outras regras do sistema, uma vez que estabelece os critérios para tanto. Seria ela, pois, a regra última do sistema. As regras de alteração, por sua vez, conferem poderes a pessoas ou órgãos para que modifiquem, retirem ou acrescentem novas regras ao sistema jurídico. Têm ligação estreita com a regra de reconhecimento, que as identifica e valida. Na terceira posição, há as regras de julgamento, que conferem poder aos indivíduos para proferir

[48] HART, Herbert Lionel Adolphus. *The Concept of Law*. 3rd ed. Oxford: Oxford University Press, 2012.

determinações dotadas de autoridade sobre se, numa ocasião concreta, foi violada uma norma primária, além de identificar os indivíduos que devem julgar e definir o processo a ser seguido[49].

Sendo o direito construído a partir de normas sociais, pode-se dizer que as jurídicas são oriundas da prática. Essa ideia é bastante simpática ao sistema *common law*, que, por essa razão, dentre outras, inclusive políticas, demonstra um maior apreço pela teoria de Hart em detrimento da de Kelsen. Prossegue o primeiro dizendo que as normas costumeiras possuem um aspecto interno, de ordem complexa que indica a aceitação da regra em um âmbito particular e circunspecto ao sujeito, enquanto que o aspecto externo demonstra a regularidade observada pela prática reiterada.

3.3 Normas Gerais X Individuais e Abstratas X Concretas

Já a classificação em *abstrato* e *concreto* está ligada ao fato descrito no antecedente. A tipificação, em tese, dos fatos configura a previsão abstrata, enquanto que a conduta especificada em determinado local e em dado momento, assume a posição de concretude.

Para verificar se a norma é *geral* ou *individual*, há que aferir a natureza da relação jurídica, reportando-se o aspecto qualificativo ao quadro de seus destinatários, sendo *geral* a norma que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados; *individual* é a norma que se volta a apenas um indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas.

A compostura completa da norma jurídica, em que antecedente se une a consequente, demanda atenção não apenas ao primeiro elemento que sempre obteve mais atenção do que o segundo. O consequente normativo igualmente merece não menor zelo, posto que nele se travam as relações jurídicas, que apontarão para um grupo indeterminado (norma geral) ou específico e determinado (norma individual).

Certo é que, no antecedente, pode haver uma individualização do fato, outrora abstrato, passando à concretude, com especificação no tempo e no espaço. Entretanto, relativamente ao consequente, a conduta deve ser posta sempre em termos abstratos, dada a forma relacional, pois desafia a lógica imaginar prescrição de conduta que já se consolidou

---

[49] KOZICKI, Katya; PUGLIESI, William. *O conceito de Direito em Hart*. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Tomo 1. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/o-conceito-de-direito-em-hart_590b3d9089bb9.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2018.

no tempo, assumindo ares de imutabilidade. A essa impossibilidade pode-se dizer que se trata de um "sem sentido deôntico"[50].

A norma *geral e abstrata* adota a característica da abstratividade ligada ao antecedente, que preceitua um enunciado hipotético descritivo de um fato, estando a generalidade confinada no consequente, em que se localiza a regulação da conduta por meio dos modais deônticos "obrigatório", "permitido" e "proibido" em direção a um grupo indeterminado de pessoas, em termos, portanto, gerais.

Observe-se que há dois tipos de normas gerais e abstratas: as primárias e as secundárias. Na primeira, acomoda-se um enunciado no seguinte norte: "se ocorrer o fato F, então deve ser a conduta Q". Já na segunda, enlaça-se a providência sancionatória "se ocorrido o fato F e descumprido o dever da conduta Q, então deve ser a relação sancionatória Sn entre o sujeito do dever e o Estado Juiz".

Na norma individual e concreta, o enunciado é denotativo, diferentemente do que ocorre com a norma geral e abstrata, cujo enunciado é conotativo. Nesse tipo de norma, todos os elementos são identificados, ou seja, o fato, outrora hipotético, torna-se real, em determinado local e em dado momento. A norma individual demonstra a operosidade da incidência jurídica, no momento em que guarda perfeita consonância com os critérios estabelecidos na norma geral e abstrata, mas convertendo essas noções em elementos concretos. Dessa forma, pode-se afirmar que o conotativo da norma geral e abstrata se converte no denotativo da norma individual e concreta.

Intermediariamente às normas supramencionadas, tem-se as *normas gerais e concretas*, que possuem no antecedente um acontecimento demarcado no tempo e no espaço e identificada a autoridade que a expediu. No consequente dessa espécie normativa, revela-se o exercício da conduta autorizada a certo e determinado sujeito que se pretende respeitada por todos os demais da comunidade, sendo, por isso, gerais. Tais normas em muitas ocasiões são numeradas, como sói ocorrer com as leis, decretos, etc., ou referidas diretamente aos números dos processos ou procedimentos.[51]

As normas *individuais e abstratas* têm sua presença mais limitada no ordenamento jurídico. Essa espécie de norma toma o fato descrito no suposto como uma tipificação de um conjunto de fatos, e, no consequente se volta a um indivíduo determinado ou a um grupo certo de pessoas. Um exemplo desse tipo de norma é a consulta fiscal, onde o

---

[50] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 140.

[51] Ibid., p. 144.

consulente, interessado em satisfazer sua dúvida, questiona o fisco a respeito de determinada conduta. A solução de consulta, a resposta de dita consulta será a norma individual e concreta, em que haverá a justaposição do antecedente hipotético ao consequente individualizado, uma vez que já se podem identificar o objeto e os sujeitos da relação veiculada pela consulta.

Um outro exemplo pode ser observado nas normas instituidoras de benefícios fiscais de ICMS, visto que, *in casu*, discrepa-se da regra geral alcançando não todos os sujeitos passivos do ICMS, mas apenas aqueles que podem usufruir dessa benesse fiscal. Essa classificação especialmente, como será demostrado mais adiante, será bastante útil na demonstração da importância do processo de positivação.

3.4 Norma Jurídica *Lato Sensu* e *Stricto Sensu*

A presente classificação, que se presta bastante para esclarecimentos introdutórios pode ser tida como uma dicotomia falida, que não consegue aprisionar toda a grandeza do conceito que envolve norma jurídica, mas que apresenta o interessante resultado de proporcionar incursões iniciais sobre a matéria.

A norma jurídica pode ser caracterizada como enunciado prescritivo, se for adotado o plano físico e como enunciado normativo, se for adotado o plano das significações isoladamente consideradas. Classifica-se como norma jurídica em sentido estrito, quando considerado o plano de significações deonticamente consideradas. Seja como enunciado prescritivo ou enunciado normativo, a norma jurídica é considerada em seu sentido amplo, ao passo que, no plano das significações estruturadas, perceber-se-á anorma em sentido estrito.

Norma jurídica *lato sensu* é o significado do enunciado, só podendo ser construída a partir dele. Importante mencionar que não é toda e qualquer norma jurídica que possui enunciado por obrigação[52].

Há de se destacar que os enunciados compõem o documento normativo, criando uma cadeia lógica de mútuas implicações conceituais construídas com o objetivo de alcançar a finalidade maior de reger as condutas humanas em relações intersubjetivas.

Em seu sentido mais alargado, as normas jurídicas voltam-se "aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não

---

[52] IVO, Gabriel. *A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária*. São Paulo: IBET, 18 dez. 2013, p. 4. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/download/Gabriel%20Ivo.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2015.

enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações construídas pelo intérprete"[53]. Podem, pois, comportar, em sua compostura, vários veículos introdutores de normas jurídicas.

A norma jurídica em sentido estrito é, pois, a interpretação realizada pelo intérprete a partir do suporte físico do veículo introdutor de normas, que é realizada a partir de uma significação estruturada na forma hipotético-condicional

Há, no entanto, um aspecto mais pontual e específico, que se desvela nas normas jurídicas em sentido estrito, ou norma jurídica *stricto sensu*, definida, inclusive citada em momento anterior desta pesquisa, como "unidade mínima e irredutível de significação do deôntico, que […] tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla"[54].

São essas, pois, as classificações em torno do conceito de norma jurídica, úteis ao presente trabalho.

[53] Ibid., p. 5.
[54] Ibid., loc. cit.

4 O FENÔMENO DA POSITIVAÇÃO DO DIREITO EM COMPLEMENTARIDADE AO PERCURSO GERADOR DE SENTIDO: METÁFORA AO MITO DO LEITO DE PROCUSTO?

4.1 Por que a Metáfora ao Mito do Leito de Procusto?

Procusto era um criminoso que vivia na serra grega de *Elêusis*. Em sua casa, ele mantinha uma cama de ferro, que possuía seu exato tamanho, para a qual convidava todos os viajantes a se deitarem. Se os hóspedes fossem demasiado altos, ele amputava o excesso de comprimento para ajustá-los à cama, e os que tinham pequena estatura eram esticados até atingirem o comprimento suficiente. Uma vítima nunca se ajustava exatamente ao tamanho da cama porque Procusto, secretamente, tinha duas camas de tamanhos diferentes. Assim, o destino dos hóspedes de Procusto era de serem transformados em deficientes, dado o castigo aplicado pelos cortes ou forçados alongamentos. Continuou o criminoso seu reinado de terror até que foi capturado pelo herói ateniense Teseu que, em sua última aventura, prendeu Procusto lateralmente em sua própria cama e cortou-lhe a cabeça e os pés, aplicando-lhe o mesmo suplício que infligia aos seus hóspedes[55].

Figura 4 – Teseu aplica a Procusto o seu próprio castigo.

Fonte: Wikimedia Commons[56].

O leito de Procusto é a metáfora da medida única: se sobra, corta-se; se falta, estica-se. De fazer caber em uma única cama o que, por natureza, não tem medida única. Procusto, o esticador, buscava de forma doentia uma medida áurea, que jamais poderia ser alcançada.

---

[55] GRIMAL, Pierra. *Dicionário da Mitologia Grega e Romana.* Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2015, p. 396.

[56] WIKIMEDIA COMMONS. *Thésée et Procuste*. Kylix attique à figures rouges, 440-430 av. J.-C. Vase E 84. London: British Museum, 28 Jul. 2007.

O intento do presente item é observar as diferenças e as correlações entre o fenômeno de positivação do direito e o percurso gerador de sentido. O primeiro é redutor, limitador, na medida em que se inicia na norma geral e abstrata e finda na norma individual e concreta, ou seja, é descendente, por assim dizer. Já o segundo é ascendente, partindo do mais básico nível de linguagem e, mais adiante, de compreensão, alcançando os mais elevados graus de juízo, tendendo ao infinito, absolutamente imprescindível na interpretação jurídica.

Assim, o processo de positivação comumente é visto como aquele que tende a aprisionar a grandeza interpretativa contida na norma geral e abstrata, em seu franco e descendente fenômeno de redução das complexidades na direção última das normas individuais e concretas, perpassando pelas normas gerais e concretas ou pelas mais raras, porém presentes no sistema, normas individuais e abstratas.

Questiona-se, então, se a postura adotada pelo intérprete, no processo de positivação, pode ser tida como metáfora à alegoria do *Leito de Procusto*. Pode-se estabelecer um paralelo entre a alegoria acima descrita e o processo ou fenômeno de positivação do direito? Ao aplicar a norma, obedecendo aos degraus da positivação, o intérprete realiza cortes redutores e busca atribuir uma medida única à norma ou há espaço suficiente para que se permita uma adequação a cada caso? A vagueza da linguagem, cujas interpretações se inserem dentro da possível moldura, conforme raciocinou Kelsen, daria uma resiliência e mobilidade para que se adéque às mais diversas situações, tais como para grandes e pequenos contribuintes, respeitando os princípios constitucionais?

Intentar-se-á responder a esses questionamentos nos itens seguintes.

4.2 O percurso gerador de sentido – o primeiro corte

Na canção popular espanhola: *caminante no hay camino, solo hay el caminar*, tem-se o mesmo que na construção da norma, em que não há caminhos, mas um caminhar.

Interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, adjudicando-lhe significações e, por meio delas, fazer referência aos objetos do mundo. Não obstante a intertextualidade e a inesgotabilidade do processo de interpretação (na espiral de infinitude própria da construção de sentido), que naturalmente conduziria ao raciocínio de que a interpretação não vê limites, há que se apontar um paradoxo no fato de que não pode ser o processo interpretativo tomado como absoluta ausência de limites. Tal impossibilidade se dá, já que o ponto de partida da saga interpretativa é o texto, que, por sua vez, deve levar

em conta as diretrizes do sistema, além do fato de ser esse texto composto por símbolos, estabelecidos por convenção social, ou seja, com significação delimitada.

Para Kelsen[57], existem molduras interpretativas nos textos, cujas fronteiras são fixadas justamente pelo significado dos símbolos, estabelecidos de forma consensual ou convencional pela sociedade.

Ross[58] aduz que os símbolos são convencionais, variando conforme a cultura e, principalmente, quanto ao uso. Assim, isoladamente não possuem significado, devendo ter seu sentido apreendido em determinado contexto, já que a maioria das palavras é dotada de ambiguidade e têm um campo de significação vago (axiomas aplicáveis às palavras). Imprescindível, então, destacar o papel da interpretação da interpretação, que pode assumir duas formas: a) *por significado*, em que haverá uma determinação mais completa de cada uma das expressões usadas, ou b) *por referência*, em que se verifica se um determinado fato se enquadra na expressão. Sublinha, ainda, o princípio condutor da interpretação, qual seja o *princípio da função determinativa primária*, realçando a importância de análise do significado das palavras e sua conexão sintática e o contexto, que é codeterminativo. Afirma ainda o autor que "o significado de uma expressão não é construído como um mosaico das palavras individuais que a compõem; pelo contrário, o significado que a análise é capaz de atribuir aos elementos individuais é sempre uma função do todo no qual aparecem"

O caminho, guiado a partir do percurso gerador ou gerativo de sentido, não é imposto, mas a forma como o intérprete segue seu caminhar na marcha em busca do sentido, da compreensão da norma jurídica.

O percurso gerador de sentido tem por intuito a construção da norma jurídica, não de forma caótica e desordenada, mas minimamente regrada e com o objetivo de montar a unidade normativa de forma integrada ao direito posto.

O processo de interpretação e construção da norma está confinado pelas limitações da linguagem. O cerco da linguagem é inapelável, como bem afirma Gabriel Ivo[59]. Não se podem apontar eventos com os dedos, pois eventos só se tornam fatos após estarem

---

57 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

58 ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Eudeba, 2000, p. 146 et seq.

59 IVO, Gabriel. *O Direito e a Inevitabilidade do Cerco da Linguagem*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (Orgs.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014 p. 68.

vertidos em linguagem, que *é "*construtiva dos fatos. Antes dela, só temos eventos que escapam no tempo*"*.

O horizonte da interpretação é inexoravelmente a linguagem. Para o mestre Paulo de Barros Carvalho[60], em seu *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, são quatro os planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4.

O plano S1 ou sistema da literalidade textual, suporte físico das significações jurídicas, é o ponto de partida de qualquer exegeta. No percurso gerador de sentido é o único plano que é objetivo e se apresenta de maneira uniforme a todo e qualquer intérprete. É o texto bruto, *o corpus*, plano da expressão, é a parcela do código comum observado no fato da comunicação. Segue por obrigação as regras gramaticais, sintáticas da língua. É este o primeiro contato do intérprete com a norma legislada. É justamente neste plano que o legislador insere modificações no texto, alterando o sistema total. Não obstante isso, as oscilações pragmáticas no uso da língua são incontroláveis. Os processos de alteração na significação dos textos jurídicos trazem uma valorização inevitável da pesquisa da dimensão pragmática do discurso, tudo isso na tentativa de elucidar e atribuir os significados de determinados institutos jurídicos a exemplo dos regimes especiais de tributação, dentre tantos outros, que possuem diversas significações.

O plano da literalidade textual busca regrar o mundo. A língua em seus aspectos estático e dinâmico, além de fixar parâmetros para fixar e catalogar o mundo (primeiro aspecto), hierarquiza-o, alistando as classes de aparências, como aponta Vilém Flusser[61]:

> Uma das ânsias fundamentais do espírito humano em sua tentativa de compreender, governar e modificar o mundo é descobrir uma ordem. Um mundo caótico seria incompreensível, portanto careceria de significado e seria ocioso querer governá-lo e modificá-lo. […] Um mundo caótico, embora concebível, é, portanto, insuportável. O espírito, em sua "vontade de poder", recusa-se a aceitá-lo. Procura, no fundo das aparências caóticas, uma estrutura graças à qual as aparências, caoticamente "complicadas", possam ser "explicadas". Essa estrutura deve funcionar de duas maneiras: deve permitir a fixação de cada aparência dentro do esquema geral, deve servir, portanto, de sistema de referência; e deve permitir a coordenação entre as aparências, deve servir de sistema de regras. A estrutura deve ser estática e dinâmica ao mesmo tempo. Fixando o lugar da aparência, isto é, utilizando-nos da estrutura estática, tornamos a aparência apreensível. Ligando a aparência com outra, de maneira que ela seja consequência de outra, isto é, utilizando-nos da estrutura dinâmica, tornamos a aparência compreensível.

---

60 CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 190 et seq.

61 FLUSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 29.

Já o subsistema S2 ou conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos inicia a marcha em direção ao plano do conteúdo. O intérprete, neste momento, lida com o significado dos signos jurídicos, associando-os, comparando-os, para estruturar não simplesmente significações de enunciados, mas significações de cunho jurídico. Assim, o mais latente problema da significação se localiza no presente plano. Os pontos de partida são os veículos introdutores de normas, emanados de órgãos competentes, compondo o corpo legislado.

Para que seja dado o ingresso neste subsistema, devem ser obedecidos os seguintes requisitos: (I) que sejam expressões linguísticas portadoras de sentido; (II) produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento jurídico para sua expedição (competência); (III) consoante o procedimento específico que a ordem jurídica estipular (legitimação pelo procedimento).

Vale destacar que os enunciados do direito positivo não pretendem reproduzir os eventos do mundo da vida, mas, ao revés, manifestam-se por meio de um vetor semântico de *dever ser* em seu estado não modalizado, apenas aparecendo as modalizações quando travadas as relações jurídicas, ou seja, no consequente das normas.

O sentido dos enunciados é construído a partir das marcas gráficas, da tinta que recai sobre o papel e lá deixa as marcas escritas. Assim, no presente plano, são admissíveis todos os significados possíveis, rechaçadas, por óbvio, as interpretações paranoicas. Eco, defensor da preservação da racionalidade como meio de combate aos excessos interpretativos, vislumbrava um grande perigo político nesses excessos que ele denominava de paranoicos, posto que permitem subordinar todos os aspetos do universo a um deles, abrindo as portas para um irracionalismo que, para o autor italiano, seria uma ameaça constante, uma espécie de fascismo eterno. Nessa trilha, o referido pensador tentava responder aos excessos do pós-modernismo que, em sua irresponsabilidade, traria desastrosas consequências políticas[62], principalmente porque haveria a possibilidade de criação de uma linguagem totalmente cínica e, no caso do Direito, injusta por ser desconectada da realidade.

O plano S3, ou do conjunto articulado das significações normativas, sistema das normas jurídicas *stricto sensu*, é o terceiro passo da marcha do percurso gerador de sentido. Após o primeiro contato com o enunciado, no plano da literalidade das expressões textuais, sobe o intérprete ao nível dos conteúdos significativos. No terceiro plano, do qual ora

---

62 ECO, Umberto. *Interpretação e Superinterpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

tratamos, o exegeta promove a contextualização dos conteúdos obtidos no processo gerador de sentido com o desiderato de construir unidades completas de sentido deôntico.

Dessa forma, o mestre Paulo de Barros Carvalho[63] aponta que,

> […] se todo o trabalho desenvolvido no processo de geração de sentido tem sua importância, proposição que paira acima de qualquer dúvida, surge esta última etapa como seu aperfeiçoamento, como o coração do desempenho construtivo levado a cabo pelo agente do conhecimento.

É este subsistema o ápice da missão hermenêutica, o momento de maior gradação do processo gerativo de sentido, em que a norma jurídica aparece contaminada pelos valores eleitos pelo ordenamento jurídico. É o ponto de intersecção entre o plano dos significantes, relacionando-se ao plano dos conteúdos, em uma síntese que confere significado ao texto examinado. Neste subsistema, a norma jurídica exprime a orientação da conduta, deixa de ser um ente isolado e passa a pertencer a um sistema normativo.

No conjunto articulado das significações normativas, isto é, no sistema jurídico propriamente dito, jaz a ideia da moldura interpretativa kelseniana, que não é posta pelo sistema, mas construída pelo intérprete.

Para Kelsen[64], na *Teoria Pura do Direito*, com efeito, a dualidade texto e norma jurídica, sendo o primeiro expressão empiricamente objetivada, implica numa plêiade de sentidos possíveis/admissíveis, assim metaforizados pela moldura, que pode ser conceituada, não como todas as interpretações possíveis a partir do texto, porém somente aquelas em consonância com o sistema. Dessa forma, as demais interpretações estariam fora da moldura.

Os limites da moldura são os limites do sistema, que pode ser reduzido à ideia do plano S3, conjunto articulado das significações normativas ou o sistema das normas jurídicas *stricto sensu.*

O plano S4 ou plano da organização das normas construídas no nível S3 é onde são estabelecidos os vínculos de coordenação e subordinação mantidos entre as regras jurídicas. É estamento mais estratificado que organiza as normas jurídicas em uma estrutura escalonada, seja nas relações de coordenação ou de subordinação. No plano S3, as significações se agrupam em normas jurídicas, e, no plano S4, tem-se o arranjo final.

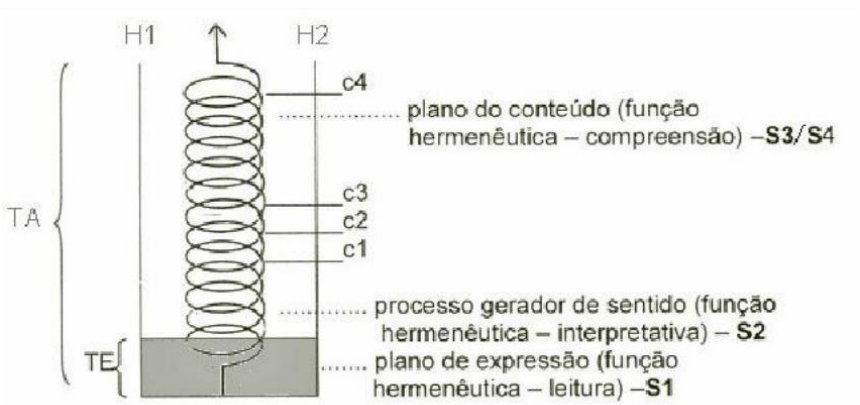
---

63 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 210.

64 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 263 et seq.

A representação gráfica do percurso gerador de sentido é a que se segue, conforme expõe Paulo de Barros Carvalho[65], em seu *Curso de Direito Tributário*. A integração do sistema ocorre no trânsito entre os quatro subsistemas:

Figura 5 – O percurso gerador de sentido por Paulo de Barros Carvalho



Fonte: Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 106).

Em que: (I) **TA** = Texto em sentido amplo; (II) **TE** = Texto em sentido estrito; (III) H1 e H2 = Horizontes culturais do intérprete; (IV) **c1, c2**, **c3 e c4** = compreensões 1,2,3 e 4; (V) **S1** = plano da literalidade textual, suporte físico das significações jurídicas; (VI) **S2** = plano do conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; (VII) **S3** = plano do conjunto articulado das significações normativas – o sistema das normas jurídicas *stricto sensu*; (VII) **S4 =** plano da organização das normas construídas no nível S3 – os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas; (VIII) **C1, C2, C3 E C4** = Compreensões.

É no caminho entre os quatro planos adrede descritos que se desenvolve o percurso gerador de sentido, de forma ascendente, ou seja, o intérprete parte do suporte físico do enunciado prescritivo, ou do plano da expressão, no subsistema S1, único que se apresenta de forma objetiva, já que é exatamente o mesmo para todos os sujeitos. O plano S1 detém o texto em sentido estrito e possui as proporções de um verdadeiro sistema, pois é o ponto de partida da interpretação, além de ser neste plano que ocorrem as modificações introduzidas no sistema total.

A trajetória em busca do conteúdo, conforme demonstra a figura acima vai em busca do conteúdo do texto, ou seja, do texto em sentido amplo, em sentido ascendente, mas sempre limitado pelos horizontes culturais no intérprete, representados por H1 e H2.

---

[65] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 106.

Certo é que ditos horizontes não são limites objetivos; ao contrário, são bastante subjetivos e, portanto, são diferentes para cada exegeta, o que confere caráter único a cada uma das interpretações produzidas a partir do mesmo enunciado legislativo.

Ainda que os horizontes culturais sejam semelhantes, ou seja, mesmo estando dois exegetas expostos a influências análogas, existem elementos individuais, psicológicos, emocionais que interferem de forma direta nas tomadas de decisões de qual sentido deva ser atribuído ao enunciado legislado. Assim, as possibilidades interpretativas seriam quase que infinitas, mas a moldura kelseniana, bem como as técnicas inerentes ao método a ser aplicado, tratam de pôr limite a essa suposta quase infinitude.

Assim, propõe-se que os símbolos H1 e H2 não sejam designados apenas como "horizontes culturais", mas também, além desses, como horizontes individuais, imanentes à pessoa do intérprete, em que os primeiros expressariam os valores coletivos e os últimos, os valores de cada exegeta, sendo esses últimos emocionais, psicológicos, sempre carregados das subjetividades individuais de cada um.

O sistema ou subsistema S2 se afigura como aquele em que o intérprete se limita na dimensão semântica dos comandos legislados, lidando com enunciados isoladamente compreendidos e cujo caminho poderá redundar, como consequência dos mais diferentes esforços interpretativos, em várias possibilidades interpretativas, em vários enunciados, nas mais diversas compreensões.

Com os vários enunciados construídos ou montados no subsistema S2, novas junções ocorrem no subsistema S3, formando, nessa oportunidade, normas jurídicas, unidades lógicas na forma de estruturas condicionais. Neste subconjunto as significações de enunciados são apreensíveis por meio do antecedente da regra jurídica, bem como do consequente, comportando este último a prescrição das condutas intersubjetivas do consequente.

Nesta fase, o intérprete realiza inúmeras incursões aos subsistemas S1 e S2, com o desiderato de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição hierárquica constitucionais, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente esta a maior virtude do subsistema S4, pois, além de cuidar da integração, se ocupa também com as relações de coordenação e subordinação, posto que as unidades criadas não podem permanecer soltas e desatreladas da totalidade sistêmica[66].

---

[66] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 223.

A tarefa do exegeta no percurso gerativo de sentido é própria das reduções de complexidades, sendo o referido cindir imprescindível para que se construam as normas jurídicas e que tais normas sejam válidas, pertinentes ao sistema.

Observe-se que o produto das construções pode assumir duas formas: (I) se o intérprete for órgão do sistema, terá que formalizá-la em linguagem competente, procedendo sua devida positivação; (II) caso não seja, terá igualmente que exará-la em linguagem própria, consignando-a em linguagem técnica, científica ou filosófica.

Após percorridos todos os níveis de significação dos subsistemas S1, S2, S3 e S4, pode-se dizer que o intérprete seguiu o tortuoso caminho do percurso ou processo gerador de sentido, realizando diversos cortes, descartando incontáveis significações que não se enquadram na moldura interpretativa. Tais cortes são positivos e necessários, diferentes daqueles do meliante grego Procusto, que aleijava seus hóspedes. Aqui, o exegeta, com seus cortes, constrói a norma.

4.3 Processo de positivação – o segundo corte

No item anterior, observou-se que o processo de interpretação ou percurso gerador de sentido é representado em uma espiral ascendente, em que a marcha de construção do sentido da norma parte do enunciado cru e objetivo do nível S1 e parte para a busca dos significados das expressões do enunciado nos planos S2, S3 e S4, podendo, nesse percurso, em especial no nível S3, no emprego do *esforço da contextualização*, realizar tantas incursões quantas forem necessárias, até que se atinja a compreensão do enunciado na perspectiva do sistema jurídico.

Já no processo de positivação, a situação é outra. Uma vez construído o sentido ou os sentidos do enunciado, passa-se ao campo da pragmática. O intérprete passará a verificar o enunciado com o objetivo de proceder à aplicação ou incidência, que, conforme estabelecido nas premissas deste trabalho, para fins do Constructivismo Lógico-Semântico, são expressões sinônimas.

Não obstante a impressão passada pelo uso corriqueiro das noções de *positivação* e *derivação* estarem inexoravelmente ligadas e empregadas muitas vezes aos pares, no uso técnico e científico da linguagem jurídica, há uma relação de quase dependência, mas não de sinonímia.

O movimento de dependência semântica da norma inferior em relação à superior é chamado de derivação, enquanto que a positivação é a marcha que parte das normas gerais

e abstratas, que, passando pelas normas gerais e concretas ou individuais e abstratas, culminam no ponto de chegada, que são as normas individuais e concretas. Não são, entretanto, processos idênticos e simétricos. Há gritantes diferenças.

Riccardo Guastini[67] destaca que a atividade legislativa é uma espécie de criação de norma geral, mas também é aplicação de norma constitucional, enquanto que a jurisdição é aplicação do ato normativo oriundo do Poder Legislativo, mas igualmente é criação de norma individual.

Destarte, *positivação* é nome dado à sequência de atos ponentes de normas no quadro da dinâmica do sistema, cujo trajeto apresenta-se uniforme e sua direção é sempre descendente. Já *derivação* é operação lógico-semântica na qual se articula uma unidade normativa a outras que lhe são sobrepostas ou sotopostas na hierarquia do conjunto[68].

Todo esforço de *positivação* pressupõe outro, de *derivação*. Com isso, o jurista compõe o cálculo de normas, conjugando-as para agrupá-las, mediante iniciativas de coordenação ou em movimentos ascendentes e descendentes sugestivos de subordinação.

Porém, nem todo trabalho de derivação culminará na ponência de normas e, logo, em positivação. É exemplo disso o trabalho do estudioso do direito que, a despeito de percorrer todo o itinerário do pensamento jurídico na atribuição de sentido ao texto legislado, não é capaz de obrigar ninguém apenas por meio de suas conclusões.

De outra banda, em sua marcha descendente, o processo de positivação ocorre tendo como pressuposto a classificação das normas em gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.

A classificação em *abstrato* e *concreto* está ligada ao fato descrito no antecedente. A tipificação dos fatos configura a previsão abstrata, enquanto que a conduta especificada em determinado local e em dado momento assume a posição de concretude, que está, pois, no campo na facticidade jurídica.

Enquanto que, para verificar se a norma é *geral* ou *individual*, há que se aferir a natureza da relação jurídica, reportando-se o qualificativo ao quadro de seus destinatários, sendo *geral* a norma que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados, *individual* é a norma que se volta a apenas um indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas. Está, desse modo, no consequente.

---

67 GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti.* Milano: Giuffrè, 1998, p. 64.

68 CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. XIX-XX.

A compostura completa da norma jurídica, em que o antecedente se une ao consequente, demanda atenção não apenas ao primeiro elemento, que sempre obteve mais atenção do que o segundo. O consequente normativo igualmente merece não menor zelo, posto que nele se travam as relações jurídicas, que apontarão para um grupo indeterminado (norma geral) ou específico e determinado (norma individual).

Certo é que, no antecedente, pode haver uma individualização do fato, outrora abstrato, passando à concretude, com especificação no tempo e no espaço. Entretanto, relativamente ao consequente, a conduta deve ser posta sempre em termos abstratos, dada a forma relacional, pois desafia a lógica imaginar prescrição de conduta que já se consolidou no tempo, assumindo ares de imutabilidade. A essa impossibilidade pode-se dizer que se trata de um "sem sentido deôntico"[69].

A norma *geral e abstrata* adota a característica da abstratividade ligada ao antecedente, que preceitua um enunciado hipotético-descritivo de um fato. Já a generalidade está confinada no consequente, em que se localiza a regulação da conduta por meio dos modais deôntico de obrigatório (o), permitido (p), e proibido (v) em direção a um grupo indeterminado de pessoas, em termos, portanto, gerais.

Observe-se que há dois tipos de normas gerais e abstratas: as primárias e as secundárias. Na primeira, acomoda-se um enunciado no seguinte norte: "se ocorrer o fato S, então deve ser a conduta P"; já na segunda, enlaça-se a providência sancionatória: "se ocorrido o fato S e descumprido o dever da conduta P, então deve ser a relação sancionatória 'Sn' entre o sujeito do dever e o Estado Juiz".

Salta aos olhos, pois, que as normas gerais e abstratas são uma construção realizada pelo intérprete, mas que somente existem na mente dele, não possuindo correspondência exata nos veículos introdutores. Melhor afirmando, seriam necessários diversos veículos introdutores para se compor, na mente do intérprete, a norma geral e abstrata.

Na norma *individual e concreta*, o enunciado é denotativo, diferentemente do que ocorre com a norma geral e abstrata, cujo enunciado é conotativo. Nesse tipo de norma, todos os elementos são identificados, ou seja, o fato outrora hipotético torna-se real, em determinado local e em dado momento.

A norma individual demonstra a operosidade da incidência jurídica, no momento em que guarda perfeita consonância com os critérios estabelecidos na norma geral e

---

[69] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 140.

abstrata, mas convertendo essas noções em elementos concretos. Dessa forma, pode-se afirmar que o conotativo da norma geral e abstrata se converte no denotativo da norma individual e concreta.

Intermediariamente às normas supramencionadas, que ocupam posições diversas no processo de positivação, tem-se as normas *gerais e concretas* e as normas *individuais e abstratas*.

As normas gerais e concretas possuem no antecedente um acontecimento demarcado no tempo e no espaço e identificada a autoridade que a expediu. No consequente dessa espécie normativa, revela o exercício da conduta autorizada a certo e determinado sujeito que se pretende respeitada por todos os demais da comunidade, sendo, por isso, *gerais*. Tais normas em muitas ocasiões são numeradas, como sói ocorrer com as leis, decretos, etc. ou referidas diretamente aos números dos processos ou procedimentos[70]. Assim, os veículos introdutores das normas são usualmente classificados como normas *gerais e concretas*.

Já as normas *individuais e abstratas* têm sua presença mais limitada no ordenamento jurídico. Essa espécie de norma toma o fato descrito no suposto como uma tipificação de um conjunto de fatos e, no consequente, se volta a um indivíduo determinado ou a um grupo certo de pessoas. São exemplos dessas normas a consulta fiscal, em que o consulente, interessado em satisfazer sua dúvida, questiona o fisco a respeito de determinada conduta. A solução de consulta, a resposta de dita consulta será a norma individual e concreta, em que haverá a justaposição do antecedente hipotético ao consequente individualizado, uma vez que já se podem identificar o objeto e os sujeitos da relação veiculada pela consulta. Os benefícios fiscais de ICMS também são normas individuais e abstratas.

Na hierarquia do direito posto, mais comum as normas gerais e abstratas se concentrarem em escalões mais altos, surgindo então as gerais e concretas, posteriormente as individuais e abstratas, seguidas, por fim, das individuais e concretas, percorrendo-se esse périplo no curso de positivação do direito, com o objetivo de efetivamente regular as condutas interpessoais. Destarte, o processo de positivação se caracteriza pela aproximação, pelo avanço em direção aos comportamentos das pessoas.

---

[70] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 144.

O mestre Paulo de Barros Carvalho leciona que as normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não possuem aptidão para atuar em um caso materialmente definido. Entretanto, ao se projetarem em direção à região das interações sociais, "desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado". E prossegue:

> E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos de "processo de positivação do direito", *entre duas unidades estar é sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa*. Vale repetir que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos.

Assim, as normas que geralmente obedecem à classificação de gerais e abstratas e, em seu oposto extremo, de individuais e concretas, possuem, graças ao acima definido processo de positivação, outras classificações que se posicionam intermediariamente entre esses conceitos, dando substância e preenchendo a lacuna existente entre os extremos já citados.

Clarice von Oertzen de Araújo[71] ensina que a linguagem das *normas gerais e abstratas* é simbólica, porquanto constitui a parte estática dos sistemas normativos. Já a produção das *normas individuais e concretas* está contaminada por índices dos eventos que os fatos jurídicos propõem a relatar.

No caso dos benefícios fiscais de ICMS, a positivação sobressai como um processo que tem sido ostensivamente negligenciado, posto que a forma de concessão dessas benesses era, até o advento da LC 160/17, totalmente errante e desordenada, já que os veículos introdutores poderiam ser leis, decretos, termos de acordo ou, pasme-se, simples anotações em livros fiscais, dentre outras inúmeras possibilidades. Daí a curiosidade e interesse em tentar demonstrar que o processo de positivação deveria obedecer a um determinado caminho lógico, que confira segurança aos sujeitos ativos, que concedem os benefícios fiscais de ICMS, aos sujeitos passivos, na qualidade de interessados imediatos, bem como todos os demais Estados, para que a transparência seja respeitada e oportunizada.

---

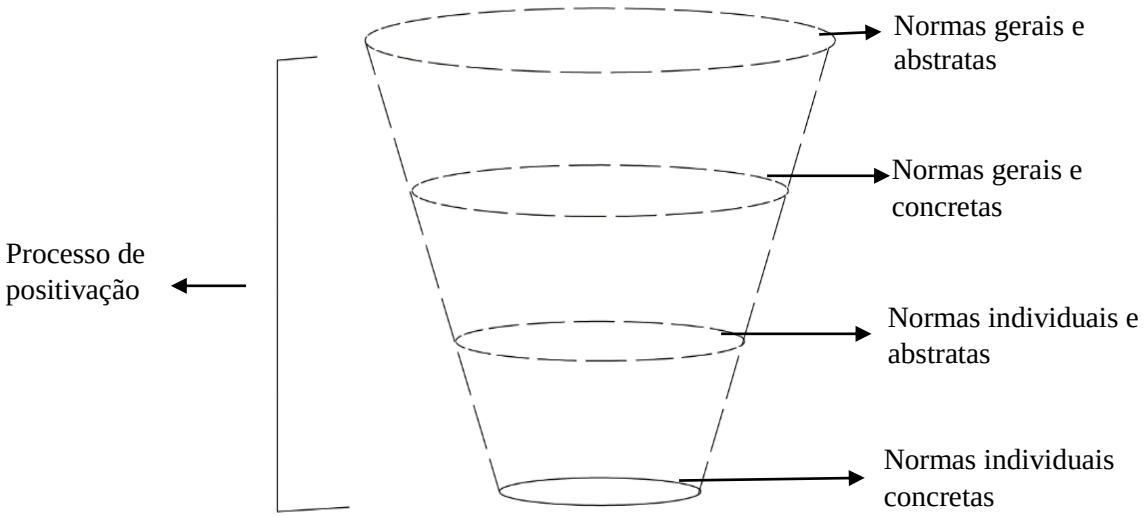
[71] ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Fato e evento tributário – uma análise semiótica.* In: Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2005, p. 342.

Com a evolução da sociedade surgiu a necessidade de apontar no processo de positivação as demais normas *gerais e concretas* e *individuais e abstratas* para comporem todas as possibilidades do processo de positivação.

Interessante destacar que, independentemente de ser a norma geral e abstrata, poderia ser exemplificada como a regra-matriz de incidência do ICMS ou mesmo a norma individual e concreta, a exemplo do lançamento realizado por meio de auto de infração, demandam a existência de um ato ponente de norma por meio de um veículo introdutor que necessariamente obedecerá à gradação hierárquica posta no ordenamento jurídico ao introduzir nele as regras já referidas.

Assim, poderia ser demonstrado, *pari passo*, o processo ora debatido da seguinte forma: elege-se o cone como figura para representar a positivação, em que, na parte mais larga, estariam localizadas as *normas gerais e abstratas* e, em sentido descendente e cada vez mais específico (caracterizado pelo afunilamento), estariam as *normas gerais e concretas*, seguidas das normas *individuais e abstratas* e das *individuais e concretas.*

Figura 6 – Classificação das normas jurídicas em níveis de generalidade x individualidade e abstratividade x concretude.



Fonte: A autora.

O “cerco inapelável da linguagem” transporta a uma concepção semiótica dos textos jurídicos, em que as dimensões sintáticas ou lógicas, semânticas e pragmáticas funcionam como valiosos meios de aprofundamento cognoscitivo.

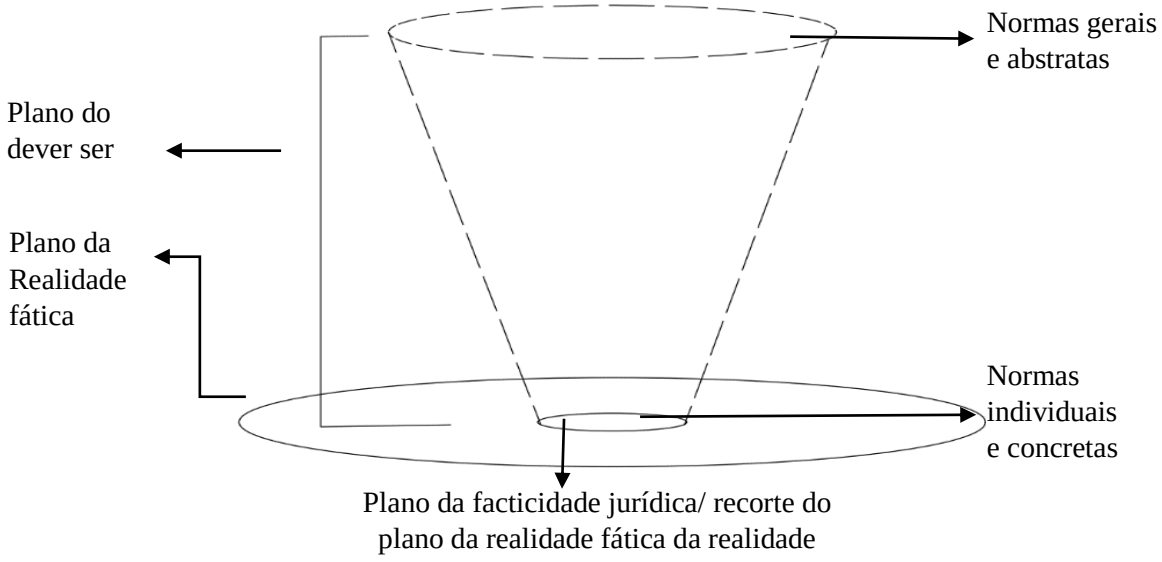
O legislador e o ente tributante no uso do poder regulamentar, seguindo os passos do processo de positivação e reconhecendo a variedade de normas das quais pode-se valer

no referido caminho a ser percorrido, utiliza o poder retórico da linguagem para atravessar de cima para baixo a mensagem legislada. Sem esse movimento, fica comprometida a eficácia social da norma, fazendo com que o discurso jurídico-prescritivo se posicione autonomamente com relação à linguagem da realidade, ou o oposto e mais perigoso cenário, em que se permite que existam no mundo dos fatos determinadas situações, como a existência de benefícios fiscais de ICMS, concedidos ao arrepio dos requisitos que precisam ser obedecidos.

No processo de positivação estão excluídas do plano do dever ser as normas individuais e concretas, que estão postas no plano da facticidade jurídica.

O processo de positivação será novamente representado pelo cone no esquema abaixo:

Figura 7 – Processo de positivação com recorte para as normas geral e abstrata e individual e concreta

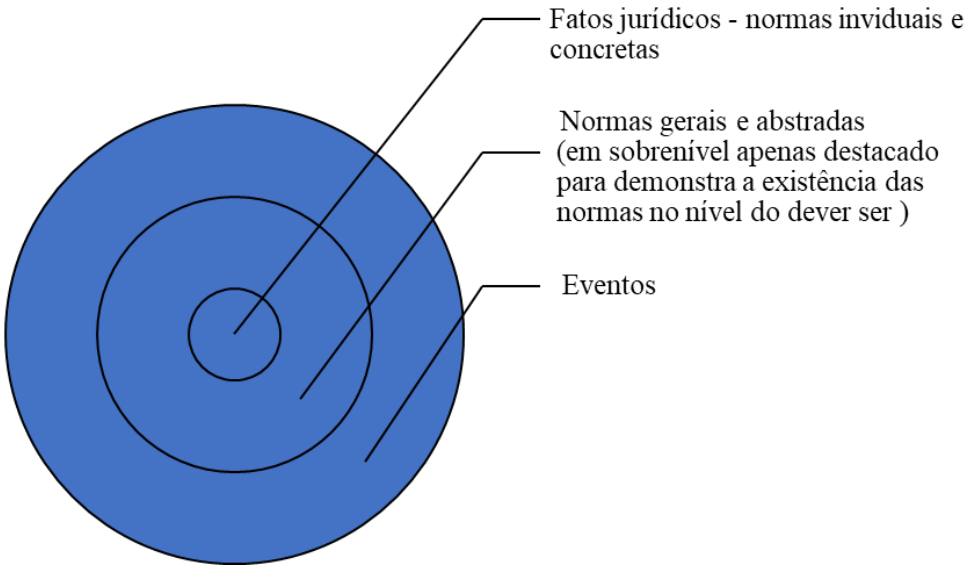


Fonte: A autora.

Ora, observa-se, na figura acima, que existe certa correspondência, um elo que une a norma geral e abstrata à norma individual e concreta, porém esta última é mais específica e demarca com a maior precisão possível os critérios de tempo, espaço, bem como a materialidade do fato jurídico, servindo como um recorte do plano da realidade fática, na forma de mínimo irredutível do deôntico, com verbos sempre no passado e com o desiderato de tornar evento em fato, convertendo a complexidade do mundo em linguagem.

Entrementes, visto de perspectiva diferente, desta vez de sobrevoo, ou de cima, teríamos a representação acima apresentada da seguinte forma:

Figura 8 – Representação do processo de positivação visto na perspectiva de cima



Fonte: A autora.

Sem esta especificidade, a aplicação de toda e qualquer norma restaria comprometida, já que a individualidade e concretude são marcas inexoráveis da culminância do processo de positivação.

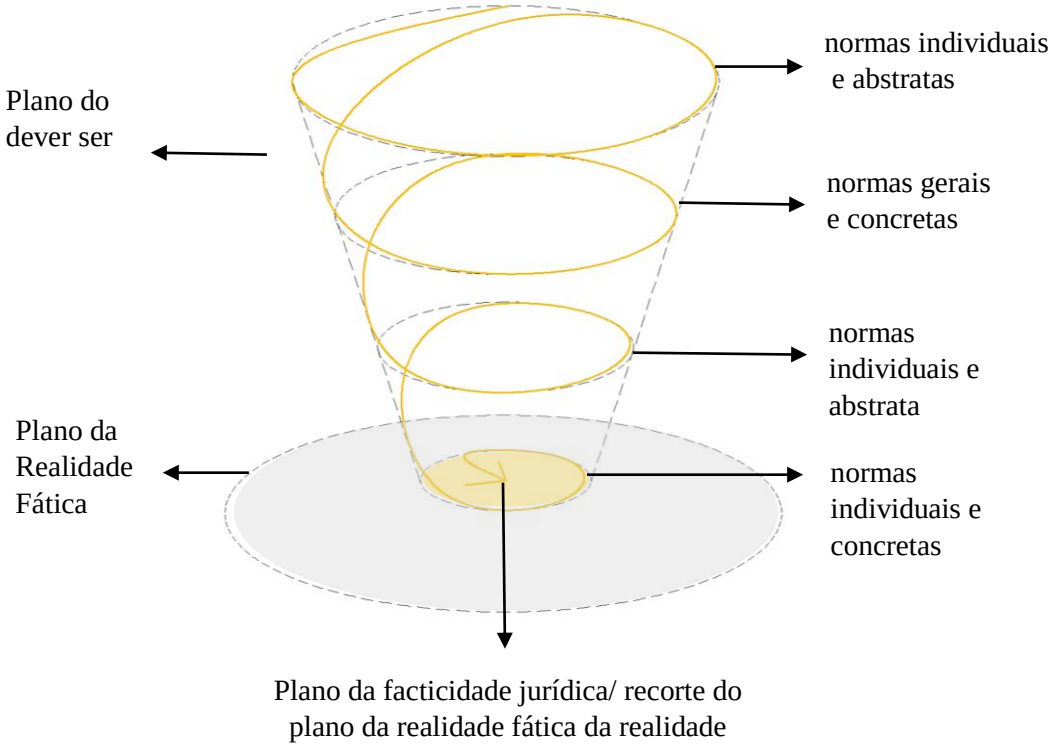
Propõe-se nesta pesquisa, entretanto, demonstrar que, no processo ora tratado – o de positivação –, o sentido é descendente e em direção ao máximo de especificidade possível e aceitável, ou seja, a incidência percorre um *iter*, uma espiral descendente.

Ipso facto, existem duas possibilidades no processo de positivação: (I) a espiral inicia o percurso tendo como ponto de partida norma geral e abstrata, perpassando ou tocando no nível das normas gerais e concretas, para ato contínuo culminar nas normas individuais e concretas ou (II) a espiral inicia o percurso tendo como ponto de partida norma geral e abstrata, perpassando ou tocando no nível das normas individuais e abstratas para, ao fim, culminar nas normas individuais e concretas.

Jamais, no processo de positivação, é possível que a espiral descendente perpasse pelos quatro tipos de normas (geral e abstrata, geral e concreta, individual e abstrata e individual e concreta), já que no nível intermediário do processo, ou seja, após as normas gerais e abstratas, há que se verificar se é o caso de utilização da norma geral e concreta ou individual e abstrata, para, por fim, exsurgir a norma individual e concreta.

Observe-se, pois, que o gráfico abaixo se encontra no campo das impossibilidades:

Figura 9 – Impossibilidade Lógica no Processo de positivação



Fonte: A autora.

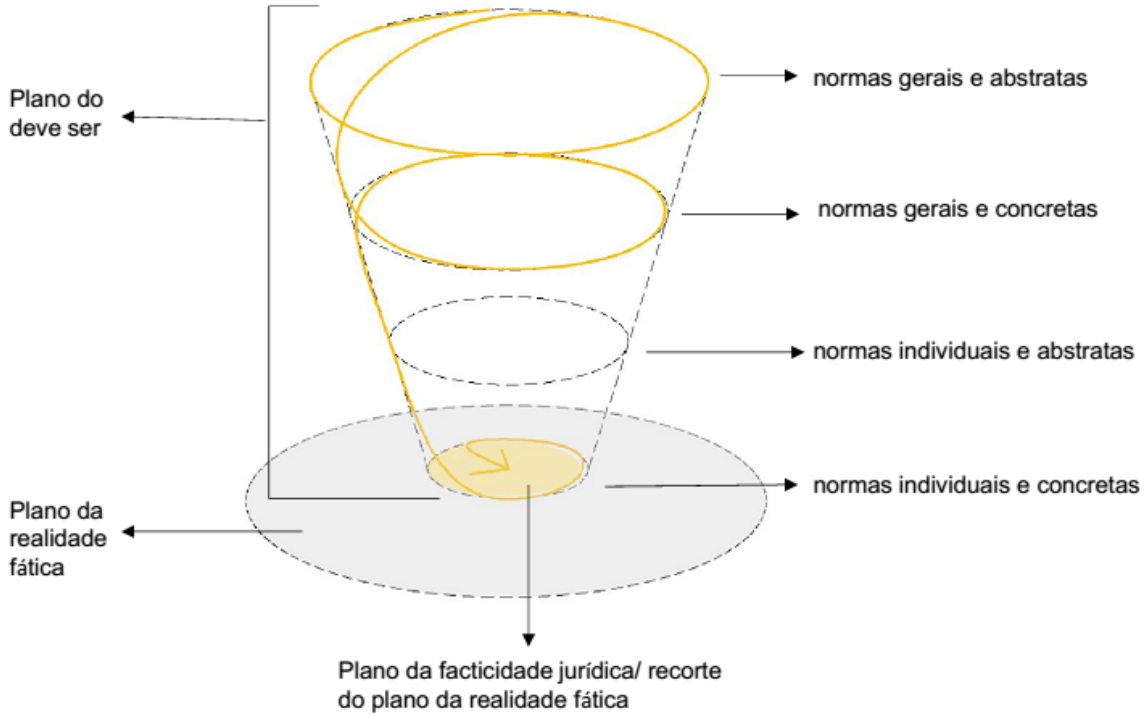
Repise-se que a existência dos quatro elos, acima representado pelas quatro espécies normativas aqui tratadas, não implica na possibilidade de todos serem tocados concomitantemente pela espiral descendente da positivação.

A figura acima se encontra no campo das impossibilidades, já que a espiral da positivação não pode tocar simultaneamente as quatro espécies normativas.

Inicia-se, pois, o processo de positivação pela norma geral e abstrata instituidora do ICMS, por exemplo, que estabelece todos os elementos da regra-matriz de incidência de forma abstrata e genérica. Ato contínuo, apercebem-se os enunciados legislados dos veículos introdutores, que ocupam a posição das normas gerais e concretas ou, sendo o contribuinte detentor de um benefício fiscal de ICMS, possui tratamento diferenciado dos demais contribuintes e, portanto, faz surgir normas individuais e concretas diversas daquelas que emanariam de incidências com sujeitos passivos não detentores de regimes especiais.

Abaixo, observa-se o caso de o processo de positivação se dar por meio de uma norma geral e concreta para culminar em um na norma individual e concreta.

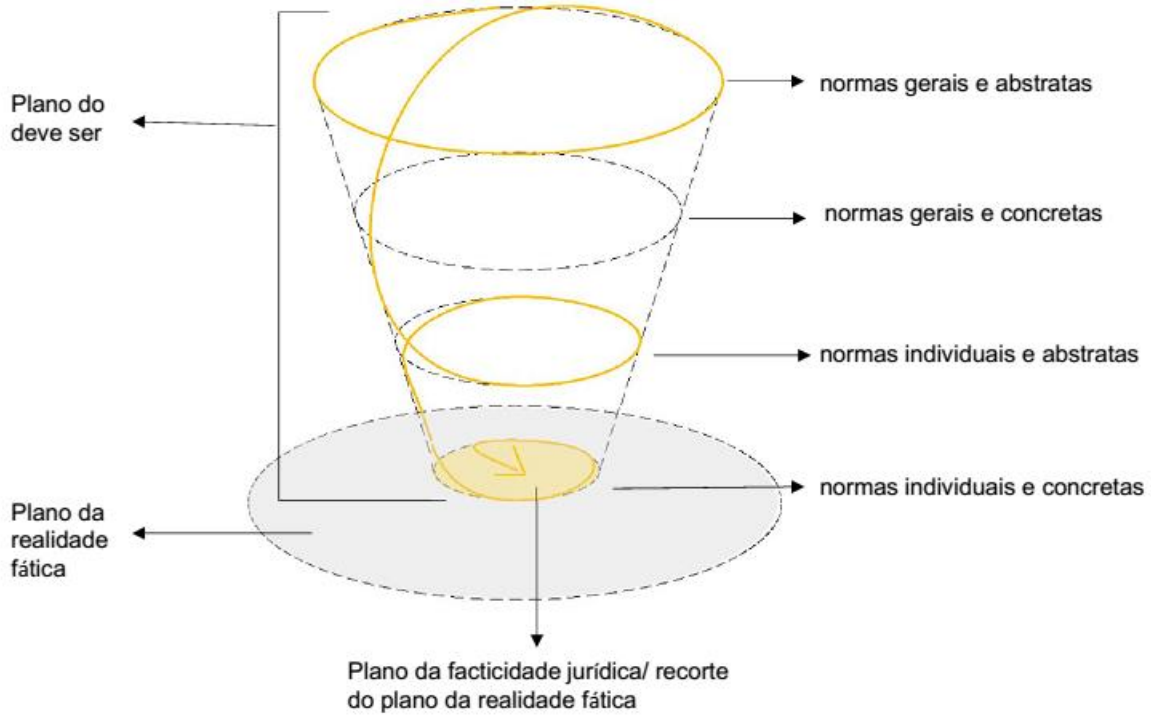
Figura 10 – Processo de positivação por meio das normas gerais e concretas excluídas as normas individuais e abstratas



Fonte: A autora.

A segunda possibilidade, menos comum no ordenamento jurídico, ocorre com a espiral da positivação passando pelas normas individuais e abstratas, a exemplo dos regimes especiais, servidões de passagem, das soluções de consulta, dos benefícios fiscais, inclusos nesta categoria, os de ICMS, tema central da presente pesquisa.

Figura 11 – Processo de positivação das normas individuais e abstratas, e positivação, excluídas as normas gerais e concretas



Fonte: a autora.

Os benefícios fiscais de ICMS, por exemplo, são manifestação da marcha do processo de positivação acima representado, pois, não obstante estarem no plano do dever ser, não podem ser classificados como normas gerais e abstratas, tampouco como individuais e concretas. A natureza jurídica dos benefícios fiscais de ICMS é de norma individual e concreta.

Para fazer incidir a norma, o aplicador decide pela "melhor" interpretação e reduz a complexidade significativa no enunciado ao máximo, ou seja, no processo de aplicação; na positivação das normas, o corte é inexorável, pois confere exatidão às premissas, transformando o etéreo no preciso.

4.4 Positivação do direito em complementaridade ao percurso gerador de sentido – o corte final

Explicitados os conceitos de positivação e de percurso gerador de sentido, passa-se a cotejar as aproximações e distanciamentos entre os institutos, bem como a dependência e a complementaridade imanente a ambos.

Tanto o Constructivismo Lógico-Semântico como a Teoria Comunicacional do Direito de Gregorio Robles[72] comportam a noção de que o direito se manifesta necessariamente em linguagem prescritiva, inserido em uma realidade recortada em textos que cumprem as mais distintas funções.

Para Robles[73], uma regra é "uma expressão linguística dada por alguém", podendo realizar-se de inúmeras maneiras, ou seja, explicita ou tacitamente e de forma pessoal ou impessoal (individual ou geral), sendo importante afirmar que a regra só existe a partir do instante em que adquire caráter linguístico, ou seja, "a regra é regra quando é suscetível de ser expressa. A regra é, pois, o significado de uma expressão linguística. É uma proposição".

Alerta o mestre Paulo de Barros Carvalho[74] que uma coisa são os "enunciados prescritivos", utilizados na função pragmática de prescrever condutas; outras são as "normas jurídicas", como significações construídas a partir de textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Os enunciados, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho[75], podem ser definidos como "um conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação". Os enunciados estão presentes onde houver comunicação. São formulação linguística cujo significado é a norma jurídica[76].

As proposições são as significações abstraídas dos enunciados prescritivos. Assim, articula-se que, para postular uma mensagem deôntica de sentido completo, pressupõe-se uma "proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional no tópico consequente". Enquanto os enunciados são usados na função pragmática de descrição de condutas, as normas jurídicas são significações construídas a partir de textos positivados e

---

72 ROBLES, Gregorio. *As Regras do Direito e as Regras dos Jogos*: Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito. São Paulo: Noeses, 2011, p. 87 et seq.

73 Ibid.

74 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 127 et seq.

75 Id. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 40.

76 IVO, Gabriel. *A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária*. São Paulo: IBET, 18 dez. 2013, p. 40. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/download/Gabriel%20Ivo.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2015.

estruturas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, composto pela associação de duas ou mais proposições prescritivas[77].

Na classificação apresentada nos dois capítulos anteriores, a afirmação suprarreferida ganha guarida, posto que o processo de interpretação prescinde de enunciados diversos espalhados no sistema positivo, elaborando suas significações das proposições para, somente depois, organizar as entidades normativas em seu sentido estrito. Eis o percurso gerador de sentido, que necessariamente antecede qualquer fenômeno de positivação.

Parte-se de um enunciado prescritivo, de palavras grafadas, contidas no subsistema S1, que, depois de receberem a atribuição de significados própria do subsistema S2, integram-se em um sistema, no plano S3. De tal processo, ainda pode-se esperar que seja percorrido o nível S4, m que podem ser travadas relações de coordenação e subordinação das normas formadas no nível imediatamente anterior.

O resultado desse percurso ascendente são as compreensões que emanam da geração de sentido. Eis o caminho para que se chegue a uma interpretação que respeite aos limites do razoável e que possa servir ao processo que ocorre depois deste esforço, que é a positivação.

Em complementaridade ao percurso gerador de sentido, surge o processo de positivação. A aplicação ou incidência somente ocorrem graças ao processo de positivação, que promove cortes, tal qual o fazia Procusto em suas vítimas.

No que se refere à *aplicação e à incidência* da norma jurídica, a teoria tradicional, que tem como expoente nacional Pontes de Miranda[78], considera-as fenômenos distintos, que ocorrem em momentos diversos. Assim, primeiro a norma incidiria, juridicizando o fato, fazendo emergir direitos e deveres correlatos. Por consequência, após a juridicização, a norma poderia ser aplicada ou não, em momento posterior. Destarte, nada impediria que o fato ocorresse, tornasse jurídico com a incidência, e que a norma não fosse aplicada, haja vista que esse passo dependeria de um ato de vontade humano.

Por outra senda, Paulo de Barros Carvalho[79] afirma que não existe diferença entre incidência e aplicação, ou seja, para incidir a norma tem que ser aplicada, ocorrendo-se no

---

77 CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42-43.

78 PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999, p. 49 et seq.

79 CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., loc. cit.

momento em que o evento é relatado em linguagem competente e assume as características de um fato jurídico, situação essa que ocorre com o ato de aplicação.

Tárek Moysés Moussallem[80] acrescenta importantes ponderações a essa discussão quando afirma:

> Dissemos anteriormente que o sistema do direito positivo carece de normas individuais e concretas para regular cada caso específico. Sem estas, a conduta humana restaria não regulada.
> As normas superiores não prescindem de normas de inferior hierarquia (dentro do processo de positivação do direito) para que se aproximem ao máximo da conduta a ser regrada (curva assintótica).
> O processo de positivação é a passagem da abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas.
> O processo de positivação se efetiva pela chamada aplicação do direito.
> Já afirmamos que *aplicar o direito é um ato linguístico de fazer-se o direito positivo*. Aplicar o direito positivo é aplicar normas jurídicas.

O fenômeno da positivação traz a marca da necessidade de atentar para aspectos indeléveis, a exemplo da tessitura e das características da norma geral e abstrata, de onde parte o primeiro elo da espiral descendente da positivação.

O suposto dessa norma geral e abstrata qualifica os eventos do mundo da vida, reduzindo as complexidades, ou seja, promovendo cortes por meio do uso dos valores do intérprete, quando percorreu o caminho gerador de sentido, ou seja, a seletividade demarcatória dos conceitos do suposto possui caráter eminentemente axiológico[81]. Nas normas abstratas, a hipótese permanece válida antes mesmo que os fatos ocorram, assim permanecendo ainda que os eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade fática.

Já no consequente existe, invariavelmente, uma proposição relacional envolvendo dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Dessa norma geral e abstrata, descende-se ao segundo ou terceiro elo da espiral, na tessitura da positivação, estamento este ocupado pelas normas gerais e concretas (segundo elo) ou pelas normas individuais e abstratas (terceiro elo). São elas os veículos introdutores das normas, numerados, com o intuito de melhor organizar o ordenamento jurídico.

Repise-se que as normas individuais e concretas, que se dirigem a um sujeito ou determinado grupo de indivíduos, substituindo a generalidade pela individualidade, são o

---

[80] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 90-91.
[81] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 132.

ponto para o que se pretende chamar atenção no presente trabalho, já que os benefícios fiscais de ICMS, independentemente da nomenclatura que se lhes dê, são normas individuais e abstratas.

Por fim, a situação de maior culminância, clímax do processo de positivação, é a chegada à norma individual e concreta, último elo da positivação. Pontua Vilanova[82]:

> Assim ocorre na qualificação da situação concreta de fato: do fato total, que se apresenta num ponto do tempo e do espaço, como de corpo inteiro, com sua fisionomia individual, juridicamente só uma parcela interessa. Há, pois, uma seleção de traços, cuja saliência é feita mediante juízos-de-valor. Não ocorre diferentemente quando se trata de buscar no sistema, entre as possíveis normas incindíveis no caso, aquela que lhe corresponde, sobrepondo-se-lhe, e dentro de cuja órbita o caso tem solução. Dá-se um ato de opção, guiado por ponderações do valioso ou desvalioso da solução. Não se trata de incluir o caso concreto dentro da lei universal – como se verifica no conhecimento científico da natureza –, mas de ajustar a lei – que, aqui, é norma, regra, preceito – ao dado-de-fato, mescla de condutas e fatos naturais, a fim de solucionar com justiça. Julgar, para o juiz, é ato de decisão, racionalmente orientado pela norma [...]. E o julgamento, ou a sentença, como ato terminal do processo, é uma individualização da norma geral: inclui, por isso mesmo, mais que o geral.

Mais rica descrição do processo de positivação, de sua tessitura, não poderia haver. Vilanova apreende a alma do processo de positivação e demonstra com precisão cirúrgica a necessidade dos cortes no processo, para, ao fim, surgir a norma individual e concreta, desiderato último da sociedade e signo da eficácia.

No último elo do processo de positivação, na explosão da individualidade e concretude, há uma nota de grandeza pela presença da facticidade jurídica que consegue apreender o mínimo irredutível do deôntico, ao precisar os âmbitos pessoal, material, temporal e espacial. Perceba-se que nada do que está na norma individual e concreta poderia ser vislumbrado na premissa maior que, por ser abstrata, deixa de lado o individual único da experiência jurídica.[83]

Maior corte não poderia haver. A aplicação, na concreção material da experiência jurídica, resulta na norma individual e concreta, é o retrato da mais ferina cisão, que apresenta o ápice e o fechamento explosivo do processo de positivação.

Surge, então, o momento de enfrentar o questionamento central: pode-se metaforicamente atribuir as mesmas características dos cortes realizados por Procusto aos

---

82 VILANOVA, Lourival. O Poder de Julgar e a Norma. In: _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. 1. São Paulo: AXIS MVNDI/IBET, 2003.

83 Id. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010, p. 284.

cortes realizados pelo intérprete/aplicador nos processos gerador de sentido e de positivação?

Procusto realizava seus cortes de maneira uniforme: a cada hóspede que recebia em sua casa e deitava em seu leito impunha-se um golpe, que sempre aleijava esses indivíduos. A uniformidade, no caso da personagem grega, incomoda e limita, aleija e distorce.

Os cortes promovidos pelo intérprete, no caminho gerador de sentido, são redutores da realidade. A exemplo do que aconselha Occam, no uso de sua navalha, as cisões do intérprete pretendem separar o desprezível para melhor aproximar o *definiendum* do *definiens.* A navalha de Occam separa o que sobra, o que redunda. A redução da realidade é imprescindível para que, no percurso gerativo de sentido, o intérprete atinja suas conclusões. O corte aqui é cirúrgico e não provoca aleijões. Ao contrário, constrói.

Analisando o questionamento face ao processo de positivação, observa-se que o caminho é descendente, em uma espiral que, de cima para baixo, se estreita enquanto os elos da positivação são percorridos; há um estreitamento das alamedas da positivação, iniciada pelo cotejo da norma geral e abstrata e finalizando explosivamente na norma individual e concreta, signo maior da aplicação e, portanto, da incidência.

O percurso gerador de sentido é um pressuposto para que ocorra a positivação das normas. São processos distintos, porém complementares, atrelados e interligados. A positivação depende da geração de sentido.

É certo que há uma necessidade de que o sujeito que promoverá a positivação, antes que assim o faça, atravesse o percurso gerador de sentido. Assim, não há positivação sem antes existir a interpretação, que ocorre com o percurso gerador de sentido. Observa-se essa necessidade com relevo máximo aos detalhes: enquanto o percurso gerador de sentido, obrigatório ao intérprete, leva à ideia de abertura, de ascendência, de busca até o infinito do sentido da norma (decorre dessa abertura a espiral para cima tendendo ao infinito), o processo de positivação, descendente por excelência, tende à finitude, ao afunilamento, para que se possa, diante de todas as opções existentes, utilizar-se de um sentido e aplicar finalmente a norma, confinando-a a seu aspecto individual e concreto.

Entretanto, a dança, que se inicia com a geração de sentido e culmina com a positivação, pode-se repetir inúmeras vezes, tantas quantas forem necessárias, por infinitas oportunidades.

Traçaram-se, diante das possibilidades de entrelaçamento dos fenômenos estudados neste item, três propostas para demonstrar o movimento intercalar entre o processo gerador de sentido e o processo de positivação.

Na primeira delas, observa-se que o processo de positivação perpassa pelas normas gerais e abstratas, por normas individuais e concretas, a exemplo de Leis Complementares e Leis Ordinárias, inclusive concomitantemente, e culminam nas normas individuais e concretas, a exemplo de lançamentos, que são o ponto mais específico ao qual pode atingir o processo de positivação.

O movimento intercalar entre o processo de geração de sentido e o processo de positivação é preenchido pela experiência do intérprete que, utilizando-se de uma linguagem de transição, traduz as interpretações que são produzidas no percurso gerador de sentido e na aplicação da norma, dando início ao processo de positivação.

Reconhece-se que existe um "salto" da realidade do percurso gerador de sentido para a do processo de positivação, sendo necessário um processo semelhante ao de uma tradução, como se se tratasse da ressignificação de uma língua para a outra, encaixando-se, pois, um processo no outro.

Flusser[84] assevera:

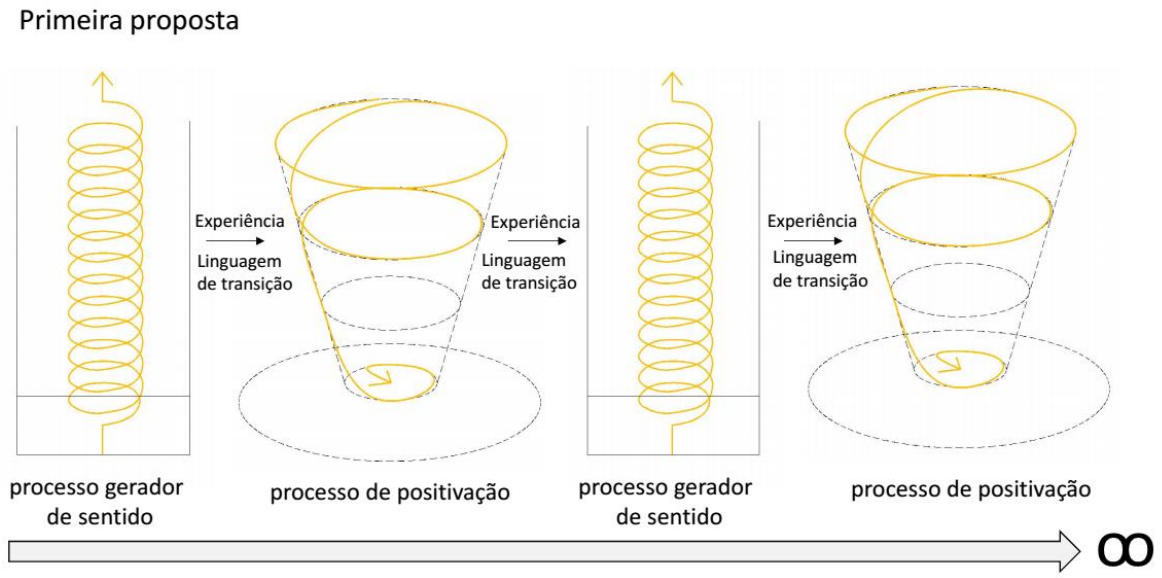
> Toda língua é, portanto, um sistema completo, um cosmos. Não é, no entanto, um sistema fechado. Há possibilidades de ligar diversas línguas, há possibilidades de passar-se de um cosmos para outro. Existe a possibilidade da tradução. E existem intelectos poliglotas. Estamos em face dessas duas possibilidades, novamente tentados a recorrer a uma metafísica surda e muda.
> Resumo este parágrafo, a possibilidade de tradução é uma das poucas possibilidades, talvez a única praticável, de o intelecto superar os horizontes da língua. Durante esse processo, ele se aniquila provisoriamente. Evapora-se ao deixar o território da língua original para condensar-se de novo ao alcançar a língua da tradução.

Eis que surge a primeira proposta, que pode ser representada graficamente dessa forma, tomando-se como exemplo a positivação nos casos do ICMS de operações normais, ou seja, de acordo com a previsão da Lei Complementar 87/96, bem como de cada uma das 26 Leis Estaduais e uma Distrital, instituidoras desse tributo, culminando com o lançamento do ICMS.

---

84 FLUSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 61.

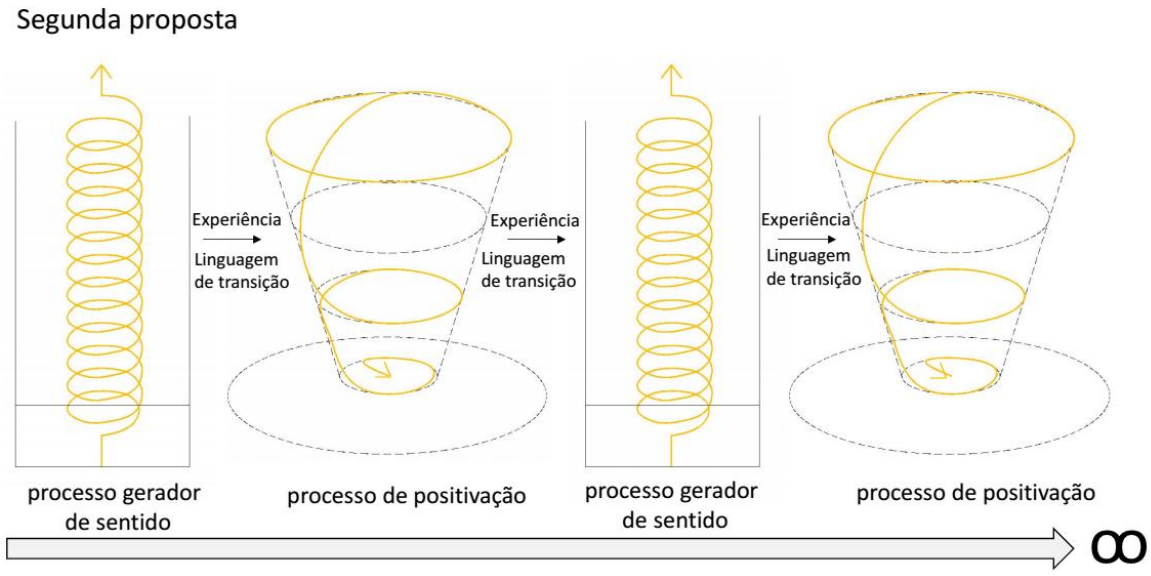
Figura 12 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas gerais e concretas



Fonte: A autora.

Já na segunda proposta, sugere-se o processo de positivação, mas de forma diversa daquela vista acima, transitando pelas normas individuais e abstratas, como ocorre com os benefícios fiscais de ICMS, situação na qual se abandonam as normas gerais e concretas, culminando-se nas normas individuais e concretas.

Figura 13 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas individuais e abstratas

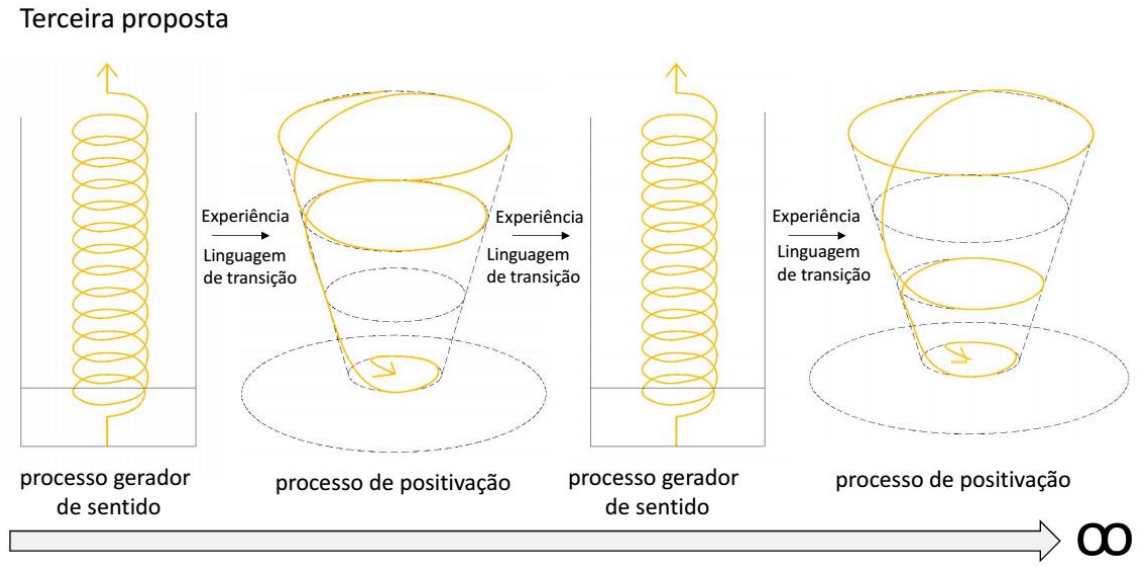


Fonte: A autora.

Muito comum, no que se refere à realidade dos contribuintes de ICMS, é a ocorrência, no processo de positivação, das duas circunstâncias acima previstas de forma concomitante, ou seja, o mesmo contribuinte pratica operações normais de ICMS, em que o processo de positivação passa pelas normas gerais e concretas, bem como pode praticar operações desoneradas pela incidência de benefícios fiscais do ICMS (normas individuais e abstratas), sem que seja necessário cingir-se a apenas ou outra possibilidade acima demonstrada.

As possibilidades são múltiplas, como costuma ocorrer relativamente aos sujeitos passivos detentores de benefícios fiscais, que também praticam operações normais, somadas àquelas desoneradas, alternando-se, pois, o processo de positivação que pode ocorrer ora por meio das normas gerais e concretas, ora por meio de normas individuais e abstratas, podendo se repetir infinitas vezes. Observe-se que as normas gerais e abstratas, bem como aquelas individuais e concretas, independem de a norma que intermedeia a positivação ser individual e abstrata ou geral e concreta.

Figura 14 – O percurso gerador de sentido seguido da positivação por meio de normas individuais e abstratas e por meio de normas individuais e abstratas pelo mesmo sujeito passivo, mas em relações tributárias diferentes.



Fonte: A autora.

Então, respondendo ao questionamento acima realizado, os cortes feitos pelo intérprete no percurso gerador de sentido e no processo de positivação, não podem ser vistos como metáforas ao leito de Procusto, visto que os pontos de chegada deste último e

do intérprete/aplicador são diametralmente opostos: um destrói; os outros constroem, seja a compreensão, seja a norma.

SEGUNDA PARTE

DISCIPLINA JURÍDICA DO ICMS

5 POR QUE O ICMS É VISTO COMO UMA QUIMERA?

Muitas figuras impositivas que compõem o sistema tributário nacional suscitam a necessidade de uma análise mais detida em razão de peculiaridades que discrepam da lógica do ordenamento e, em especial, do subsistema do direito tributário, inaugurado pela Constituição Federal de 1988, e preenchido pela legislação infraconstitucional e pelas normas complementares.

O imposto sobre o qual versa o presente trabalho, que é aquele descrito no artigo 155, II, da Constituição Federal, cuja sigla atende por ICMS, denominado “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Não obstante o ICMS ser espécie tributária de competência Estadual, Distrital e excepcionalmente da União no que se refere aos territórios, possui caráter nacional, sendo essa característica bastante singular e, de certa forma, inarredável, pois as operações interestaduais são imprescindíveis para que as mercadorias possam circular livremente em todo o território nacional e para que a sociedade brasileira se veja abastecida devidamente.

Começam, então, a surgir diversas peculiaridades, sendo o ICMS um imposto estadual e distrital, mas que possui caráter nacional, assumindo participação de relevo por ser o tributo com a maior participação no montante das receitas do Sistema Tributário Nacional e, por óbvio e como consequência, imposto de maior importância na composição da Receita dos Estados e do Distrito Federal.

Outrossim sua competência não pode ser exercida de forma livre pelas Entidades Federativas que a detêm, posto que possui diversas limitações que precisam ser respeitadas. Não fosse o suficiente, a questão dos freios na competência para a instituição do ICMS, que é obrigatória e não uma faculdade, como sói ocorrer com as demais figuras exacionais, se desdobra, quando se pode verificar barreiras constitucionais para a concessão de isenções e de benefícios do ICMS, sem que seja esse ângulo no exercício da competência seja obrigatório, mas sim facultativo.

Enfim, a lógica que se segue na grande maioria das figuras impositivas não é aplicada relativamente ao ICMS no que se refere à competência para sua instituição, como se verificará mais adiante.

Aqueles que pretendem se imiscuir no estudo jurídico-científico que se volte para o deslinde de problemas que envolvem os institutos do ICMS, em especial de seus benefícios fiscais, depara-se com um verdadeiro "dialeto promíscuo, do conjunto híbrido e díscolo, do conhecimento mestiço de formas e meios, que desafia a argúcia dos que pretendem penetrá-lo, reproduzindo, com particular nitidez, aquela mancebia irregular, tão dobrada no pensamento apurado de Alfredo Augusto Becker"[85].

Infelizmente, as interferências tão comuns de métodos, critérios e convicções estranhos à Ciência do Direito, mesmo que partam de cientistas sérios e rigorosos, funcionaram como um verdadeiro campo minado que tem prejudicado a funcionalidade do ICMS e de seus benefícios fiscais em sério prejuízo do Sistema Tributário Nacional.

Eis o ICMS na qualidade de quimera do Sistema Tributário Nacional: um imposto regional e distrital, com sua matriz constitucional contendo regras especiais de competência, díspar em relação aos outros tributos incidentes sobre o consumo no mundo, totalmente dependente do princípio constitucional da não cumulatividade para que seja suportável pelos contribuintes, sujeito à observância do fenômeno derivativo que segue um périplo na sequência da análise de veículos introdutores de normas do ICMS (Constituição Federal, Leis Complementares, Leis Estaduais e Distritais instituidoras, normas complementares estaduais e distritais), com operações interestaduais praticadas em um país com 26 ordenamentos jurídicos estaduais e um distrital, sem mencionar seus inúmeros benefícios fiscais. Atinge-se, pois, na espécie tributária ora tratada, um alto grau de complexidade, o que estorva o acesso a análises científicas, com a analiticidade que o problema merece ser tratado.

Outrossim, há uma imensa dificuldade inicial que precisa ser apontada, que é a insuficiência de literatura existente sobre o ICMS, além do fato de que boa parte dos textos, ao dispor do estudioso interessado, não foi elaborada obedecendo a um processo dialético firmado em premissas sólidas. Dar conta desse impasse assume fundamental relevância para que se possa firmar um caminho seguro na presente pesquisa. A partir de um corte epistemológico e de imprescindíveis cisões, pelas razões expostas no parágrafo anterior, nesta segunda parte direcionar-se-á para o estudo de institutos afetos ao ICMS quando confrontado com seus benefícios fiscais.

---

[85] CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. II.

A experiência internacional demonstra que aqueles tributos cujos aspectos materiais e demais elementos da regra-matriz de incidência são assemelhados ao ICMS, ou seja, que tenham como pedra de toque a comercialização de mercadorias, dão clara preferência à expressão *agregar valor ao produto ou mercadoria*, fato esse que reduz sobremaneira a complexidade do denominado Imposto sobre o Valor Agregado, além do fato de que geralmente sua regulamentação parte do órgão central, e não dos estaduais.

Talvez por razões históricas, no Brasil, nunca se adotou o critério material da agregação do valor, o que torna a espécie tributária em estudo ainda mais peculiar e única, mas, desde a Constituição de 1967/69, em seu artigo 23, inciso II, como afirma o mestre Paulo de Barros Carvalho[86], o constituinte da referida Carta Magna optou por designar a substância significativa do objeto direto do verbo *realizar*, oferecido pela locução constitucional *operações relativas à circulação de mercadorias*, mas, por um vício na compostura da signa que então denominara o imposto de ICM, deu-se ênfase à expressão *circulação* e não à *realização de operações*, sendo essa afronta à organização do pensamento veiculado pela norma intolerável, já que, como outrora afirmara Geraldo Ataliba, a incidência do tributo se dá sobre as "operações" e não sobre a "circulação". Eis o que aduz o mestre:

> Tenhamos presente que o núcleo do complemento é o termo "operações", substantivo plural, e que os restantes são adjuntos adnominais, cujo papel é adjetivar aquela palavra, estabelecendo a qualificação da gama de operações que interessam à composição do feitio concebido.
> Por mais simples e vulgar que possa parecer esta explicação, entendemo-la necessária, sobretudo porque estudiosos de indiscutível prestígio têm descolado a ênfase para o vocábulo "circulação", modificando completamente a estrutura do pensamento e provocando um substancial desvio no sentido da mensagem do constituinte. Tornou-se a tal ponto trivial este vezo, que a própria sigla do tributo passou a ser ICM – imposto sobre circulação de mercadorias, o que denota erro prosaico, capaz de reprovar aluno que se inicie nas primeiras lições sobre o sistema orgânico da língua portuguesa. E advirta-se que não se trata de mero solecismo de concordância ou outros desacertos, que pouco recomendariam o autor, mas que seriam exculpáveis, na complexidade do discurso jurídico. Estamos diante de uma interpretação de preceito constitucional que o mutila no seu esquema básico, que o destorce e desvirtua, acarretando uma visão errônea da competência que a Constituição comete às entidades tributantes a que se dirige.
> Ergue-se aqui uma dúvida que há de ser desde logo expungida. Kelsen e os neopositivistas, de um modo geral, encarecem a multiplicidade de interpretações que uma regra jurídica pode suscitar. Presume-se, contudo, que todas elas estejam edificadas sobre um único esquema linguístico,

[86] CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. 161 et seq.

> equivale a dizer, que haja consenso a propósito dos elementos estruturais que dão sentido e harmonia à conjugação das ideias, muito embora se discutam as proporções semânticas dos vocábulos e da frase como um todo. Em poucas palavras, há de respeitar-se a sintaxe da oração, na conformidade dos princípios e das normas que presidem o arcabouço do idioma. Deparamos, mais uma vez, com um limite da linguagem normativa, tão difícil de ser caracterizado, neste período em que as investigações sobre a matéria apenas se iniciaram.

Na Constituição Federal de 1988, à antiga sigla ICM acresceu-se um "S", razão pela qual foram agregadas novas hipóteses de incidências, dessa vez sobre operações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de telecomunicações, mas mantendo-se o mesmo desvio, situação essa que agrega ainda mais problemas à quimera tributária atualmente designada pela sigla ICMS.

Observe-se que, além do feixe de normas emanadas do texto da Constituição Federal de 1988 relativamente ao ICMS, há as Leis Complementares que regulamentam o ICMS, bem como as leis instituidoras em cada um dos 26 Estados e do Distrito Federal, somadas ainda às normas complementares, nelas inclusas os convênios de ICMS. Nessa senda, a norma geral do ICMS brasileiro, denominada Lei Kandir, a Lei Complementar 87/96 prevê não apenas uma regra-matriz de incidência, mas cinco diferentes, como se pode observar pela leitura do artigo 2º da referida lei, cujos aspectos materiais seriam: I) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; v) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Assim, para cada uma dessas regras-matrizes de incidência do ICMS há uma plêiade de benefícios fiscais que podem ser concedidos em relação às cinco possibilidades, número esse que pode ser multiplicado por 26 ordens jurídicas estaduais e uma distrital, existindo, pois, aptidão para que surja uma infinitude de benefícios fiscais.

É certo que há um desvio no curso natural seguido pelas regras gerais do ICMS, quando se está diante de seus benefícios fiscais. Observou-se, na primeira parte, que o

percurso seguido pelos benefícios fiscais é diverso daquele levado a cabo quando os fatos geradores do ICMS *normal*, expressão usualmente utilizada na linguagem técnica, são praticados. Assim, não restam dúvidas de que os benefícios fiscais, que por vezes são bastante pontuais e específicos, agregam ainda mais dificuldades e complexidades ao ICMS, conforme se intentou demonstrar na parte anterior, em que os sujeitos da relação tributária envolvendo a espécie ora debatida podem praticar fatos geradores do ICMS normal, bem como também podem fazê-lo juntamente com a fruição de diferentes benefícios fiscais.

Assim, de forma sintética, responde-se ao questionamento que inspira este item: por que o ICMS brasileiro é visto como uma quimera?

Sem o intuito de esgotar os impasses que transformam o ICMS no tributo de maior complexidade do Ordenamento Jurídico Brasileiro e buscando critérios para orientar o rumo que este trabalho toma em relação ao tratamento do ICMS *vis-à-vis* aos seus benefícios fiscais, elegem-se alguns problemas centrais: I) um imposto estadual e distrital, cuja regulamentação ocorre no âmbito de cada um dos 26 sistemas estaduais e um distrital, mas que tem caráter nacional; II) grandes dificuldades na integração dos sistemas estaduais e do sistema distrital, imprescindível para que a arrecadação do ICMS funcione, colocando destaque especial para as características articuladoras dos convênios do ICMS; III) quantidade excessiva de veículos introdutores, que vão desde o subsistema constitucional, passando pelas Leis Complementares, Leis Estaduais e distritais instituidoras do ICMS de cada um dos 26 Estados federados brasileiros e do Distrito Federal, somadas ainda às normas complementares veiculadas especificamente para cada um dos ICMS dos Estados e do DF; IV) existência de cinco regras-matrizes de incidência previstas pela Lei Kandir; V) possibilidades múltiplas de benefícios fiscais em razão do espectro amplo das regras-matrizes de incidência do ICMS; vi) dificuldades de acesso às informações relativas aos benefícios fiscais do ICMS.

6 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO ICMS

6.1 História do ICMS nas Constituições Brasileiras

Neste item, será realizada uma incursão na história constitucional em busca da origem constitucional brasileira do tributo hoje denominado ICMS com o objetivo de verificar quando surgiu nas ordens constitucionais históricas tributo semelhante, incidente sobre as operações de circulação de mercadorias.

Assim, com o intuito de verificar a evolução do ICMS, realizou-se minuciosa análise para examinar, nos textos históricos das Constituições Brasileiras, a existência de exações assemelhadas que incidam sobre o mesmo grupo de critérios materiais da exação ora estudada, qual seja, o ICMS.

Na Constituição Imperial de 1824, a competência legislativa tributária é destinada à Câmara dos Deputados, que possui a iniciativa para legislar sobre impostos, isso no artigo 36[87] do texto da referida Carta Magna. Após análise, verificou-se que, na Constituição Imperial, não existe nenhum tipo de referência a qualquer espécie tributária.

Na primeira constituição republicana brasileira, datada de 1891, seu artigo 7º[88] dispõe sobre a competência tributária da União para a decretação de diversos tributos, sem mencionar nenhum que possa se aproximar dos critérios materiais descritos para o ICMS hodiernamente. Já o artigo 9º[89] do mesmo Texto delimita a competência dos Estados,

---

87 Art. 36. É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa:
1º) Sobre impostos (BRASIL. Presidência da República. *Constituição Politica do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)*. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Carta de Lei de 25 de Março de 1824. Manda observar a Constituição Politica do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Rio de Janeiro, 22 abr. 1824).

88 "Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:
1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;
3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;
4º) taxas dos correios e telégrafos federais.
§ 1º - Também compete privativamente à União:
1º) a instituição de bancos emissores;
2º) a criação e manutenção de alfândegas.
§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.
§ 3º - As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)*. Rio de Janeiro: DOU, 24 fev. 1891).

89 "Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;
3º) sobre transmissão de propriedade;

atribuindo-lhes o poder para "decretar" impostos sobre "indústrias e profissões" em seu subitem 4º.

Observe-se que a técnica utilizada, não obstante sua diferença da atual, leva a crer que os critérios materiais se aproximam de dois impostos, cujas competências para instituição estão previstas na Constituição Federal de 1988, que seriam respectivamente o IPI e o ISS, sem que exista, destarte, uma referência direta a critérios materiais que se aproximem aos do ICMS.

Já na Constituição 1934, a competência da União para "decretar" impostos é delimitada no artigo 6º, I[90], do referido texto, sendo que, na alínea "b", exsurge a competência para decretar impostos sobre consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão, mas observe-se que, nesse caso, o fato gerador é diverso do ICMS, já que tem o consumo como critério material.

Já no artigo 8º do mesmo texto constitucional, que trata da competência dos Estados, mais especificamente no inciso, II, "e", que indica as "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, fica isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual", podendo-se observar semelhanças com o ICMS. Eis então, na Constituição de 1934, artigo 8º[91], II, "e", a

---

4º) sobre indústrias e profissões.
§ 1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:
1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;
2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.
§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.
§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.
§ 4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)*. Rio de Janeiro: DOU, 24 fev. 1891).

90 "Art 6º - Compete, também, privativamente à União:
I - decretar impostos:
a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
d) de transferência de fundos para o exterior;
e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;
II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)*. Rio de Janeiro: DOU, 16 jul. 1934).

91 "Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:
I - decretar impostos sobre:

primeira exação que se assemelha, diante da coincidência de alguns critérios da Regra-Matriz de Incidência, com o atual ICMS, já que, nas operações de venda, há uma clara operação de circulação de mercadorias.

Surge, então, o precursor de nosso atual ICMS, entretanto, sem mencionar no núcleo constitucional de seu critério material (a ser criado pelo veículo introdutor infraconstitucional) a operação de *circulação das mercadorias*, mas tão somente ressaltando as vendas e consignações. Indubitavelmente, essa exação é a primeira ancestral do tributo que futuramente viria a ser denominado pela Constituição Federal de 1988 de ICMS.

Na Constituição de 1937, a sistemática adotada pelo Texto anterior foi mantida no artigo 23, I, "d"[92], que insere na competência dos Estados o imposto sobre "vendas e

---

a) propriedade territorial, exceto a urbana;
b) transmissão de propriedade *causa mortis*;
c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;
g) indústrias e profissões;
h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual;
II - cobrar taxas de serviços estaduais.
§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.
§ 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.
§ 3º - Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra *f* do número I.
§ 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)*. Rio de Janeiro: DOU, 16 jul. 1934).

92 "**Art. 23.** É da competencia exclusiva dos Estados:
I - a decretação de impostos sobre:
a) a propriedade territorial, excepto a urbana;
b) transmissão de propriedade causa mortis;
c) transmissão da propriedade immovel inter-vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
d) **vendas e consignações effectuadas por commerciantes e productores, isenta a primeira operação do pequeno productor, como tal definido em lei estadual;**
e) exportação de mercadorias de sua producção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaesquer addicionaes;
f) industrias e profissões;
g) actos emanados de seu governo, e negocios da sua economia, ou regulados por lei estadual;
II - cobrar taxas de serviços estaduaes.
§ 1º O imposto de venda será uniforme, sem distincção de procedencia, destino ou especie de productos.

consignações effectuadas por commerciantes e productores, isenta a primeira operação do pequeno productor, como tal definido em lei estadual".

Já na Carta Magna Brasileira de 1946, texto bastante celebrado em razão de suas inspirações bastante democráticas, em seu artigo 15[93] é desenhada a competência tributária da União Federal e, nessa senda, o imposto incidente sobre a "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica", ou seja, houve uma centralização na tributação de todas as etapas produtivas dos combustíveis e lubrificantes do petróleo em torno da União, sabendo-se que, hodiernamente, a parcela cabível à

---

§ 2º O imposto de industrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e, pelo Municipio em partes iguaes

§ 3º Em casos excepcionaes, e com o consentimento do Conselho Federal, o imposto de exportação poderá ser augmentado temporariamente além do limite de que trata a letra e do nº I.

§ 4º O imposto sobre a transmissão dos bens corporeos cabe ao Estado em cujo territorio se achem situados; e o de transmissão causa mortis de bens incorporeos, inclusive de titulos e creditos, ao Estado onde se tiver aberto a successão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo territorio os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937)*. Rio de Janeiro: DOU, 10 nov. 1937).

93 "Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

V - transferência de fundos para o exterior;

VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

VII - Propriedade territorial rural. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal. (Vide Lei nº 302, de 1948)

§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios; mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

§ 4º A União entregará aos municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº II, efetuada a distribuição em partes iguais, e fazendo-se o pagamento, de modo integral, de uma só vez, a cada município, durante o quarto trimestre de cada ano. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

§ 5º A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do impôsto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Rio de Janeiro: 19 set. 1946).

distribuição e venda a varejo desses tipos de mercadorias está sujeita à incidência do ICMS.

Mais adiante, no artigo 19[94], IV, da Constituição de 1946, surge um tributo que bastante se assemelha com o atual do ICMS, repetindo-se o texto das duas Constituições imediatamente anteriores a essa, incidente sobre as "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual".

Seguindo na análise quanto à presença de tributos que tenham antecedido o ICMS nas Constituições históricas brasileiras, passa-se à Constituição de 1967. No artigo 22[95],

---

94 "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos:
I - propriedade territorial, exceto a urbana;
II - transmissão de propriedade *causa mortis*;
III - transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades;
IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;
V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;
VI - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia.
§ 1º O impôsto territorial não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.
§ 2º Os impostos sôbre transmissão de bens corpóreos (nºs II e III) cabem ao Estado em cujo território êstes se achem situados.
§ 3º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.
§ 4º Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidas por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações.
§ 5º O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.
§ 6º Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do impôsto de exportação até o máximo de dez por cento *ad valorem*" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Rio de Janeiro: DOU, 19 set. 1946).

95 "Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - propriedade territorial, rural;
IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; (Vide Lei nº 5.279, de 1967)
V - produtos industrializados;
VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.
§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, mão incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.
§ 2º - É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.

que traça a competência da União, mais especificamente nos incisos de VII a X, abarca-se parte da competência que hoje se encontra destinada aos Estados (serviços de transporte interestadual e intermunicipal, operações com combustíveis, energia elétrica e minerais). No artigo 24[96] da Constituição de 1967, eis que a expressão *circulação de mercadorias* surge pela primeira vez, inaugurando a sigla ICM.

---

§ 3º - A lei poderá destinar a receita dos impostos referidos nos itens II e VI à formação de reservas monetárias.
§ 4º - Ô imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.
§ 5º - Os impostos a que se referem os nºs VIII, IX, e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações.
~~§ 6º - O disposto no parágrafo anterior não inclui, todavia, a incidência, dentro dos critérios e limites fixados em lei federal, do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, e cuja receita seja aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários. (Regulamento)~~
(Revogado pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: DOU, 24 jan. 1967).

96 "Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;
~~II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.~~
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)
§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, ele acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.
~~§ 2º - O Imposto a que se refere o n.º I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.~~
§ 2º - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)
§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.
~~§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.~~
§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)
§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.
[…]
§ 7º - Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão

Na Emenda número 1, de 1969, as alterações não foram tão grandes, tendo havido uma mudança no número do artigo que tratava da competência da União, que passou a ser o 21[97] e que manteve na competência do órgão central as operações de serviços e transportes (ressalvadas a competência municipal), combustíveis, energia elétrica e minerais. A competência dos Estados e do Distrito Federal foi delimitada no artigo 23[98],

---

creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: DOU, 24 jan. 1967).

97 "Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:
I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;
II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior;
III - propriedade territorial rural;
IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;
V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;
VI - operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valôres mobiliários;
VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e
IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior.
§ 1º A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos artigos 23 e 24.
§ 2º A União pode instituir:
I - contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais; e
II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.
§ 3º O impôsto sôbre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.
§ 4º A lei poderá destinar a receita dos impostos enumerados nos itens II e VI dêste artigo à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico.
§ 5º A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
§ 6º O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sôbre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" (BRASIL. Presidência da República. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília: DOU, 20 dez. 1969).

98 "Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:
I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição; e
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.
§ 1º O produto da arrecadação do impôsto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sôbre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal, será distribuído a êstes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.
§ 2º O impôsto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

que trouxe, igualmente como ocorrera no texto original da Constituição de 1967, a expressão *circulação de mercadorias*, porém, na emenda ora tratada, houve uma inovação com o tratamento do ICM, que passou a ser tratado mais analiticamente, nos parágrafos 5º a 8º do mesmo artigo.

O ICM da Constituição brasileira de 1967 e Emenda número 1 de 1969 passou a ser denominados ICMS pela Constituição Federal de 1988, tendo-se mantido o foco na expressão *circulação de mercadorias*, mas acrescentando-se alguns serviços; assim, deu-se origem à novel sigla, com o acréscimo dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o de telecomunicações.

É cediço que a primeira das exações, na história das Constituições brasileiras, que mais se aproximou ao tributo hoje denominado de ICMS pelo artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988, foi o imposto incidente sobre as "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual", descrito no artigo 8º, II, "e", da Constituição de 1934. Nos Textos Constitucionais seguintes, dos anos de 1937 e de 1946, houve uma repetição do núcleo inaugurado na Carta de 1934, ou seja, prestigiando as operações de vendas, que são, em sua essência, operações de circulação de mercadorias.

Somente, pois, na Constituição de 1967, seguida da Emenda Constitucional de número 1 de 1969 é que surge a expressão de *circulação de mercadorias*, substituindo a expressão *vendas*, câmbio esse que, conforme apontado no item anterior, gerou e gera diversas confusões, agregando ainda mais as dificuldades e complexidades do ICMS.

---

§ 3º O impôsto a que se refere o item I não incide sôbre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis.
§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.
§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.
§ 6º As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.
§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.
§ 8º Do produto da arrecadação do impôsto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos municípios. As parcelas pertencentes aos municípios serão creditadas em constas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal" (BRASIL. Presidência da República. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília: DOU, 20 dez. 1969).

6.2 Moldura Competencial Tributária do ICMS

6.2.1 Noção de Competência Tributária

A Constituição Brasileira de 1988, no subsistema tributário, confirma o aspecto analítico e dirigente de seu texto. Dos temas afetos ao Sistema Tributário Nacional, inaugurados pela Constituição de 1988, vem a lume os seguintes marcos: i) *competência tributária*, que ocupa lugar de bastante preocupação para o constituinte, que delimita aquelas de tipo legiferante direcionadas à instituição dos mais diferentes tributos existentes no Ordenamento Jurídico brasileiro; ii) *princípios constitucionais tributários*; iii) *imunidades gerais e específicas*; iv) *estatuto mínimo de alguns impostos*; v) *repartição das receitas tributárias.*

O método de estudo do Sistema Tributário Nacional, como indicava Geraldo Ataliba[99], deve necessariamente ter como ponto de partida o Texto da Constituição, que é o primeiro passo da derivação, de um lado, e o fundamento de validade das normas inferiores, de outro.

Para uma melhor compreensão da competência tributária, escora-se na noção de *ordenamento* ou *sistema*. Sabe-se que a definição dicionarista de *ordenamento* é de um conjunto de elementos organizado harmonicamente. Relacionada ao direito positivo, a palavra *ordenamento* acena à ideia de ordem, de conjunto estruturado de normas jurídicas dispostas em um vetor comum, o que, por sua vez, equipara-se ao conceito de *sistema jurídico*. Nesse ângulo, *ordenamento* e *sistema* são expressões semelhantes, porém uma parte minoritária da doutrina sói atribuir diferentes conceitos aos termos *ordenamento* e *sistema*.

A Teoria Comunicacional do Direito é a reunião de pressupostos da filosofia da linguagem, do método analítico e do método hermenêutico, partindo da premissa de que o direito é um grande fato comunicacional, sendo ela uma das que trata os conceitos de *ordenamento* e *sistema* de forma diferente. Para Robles[100], o direito não é simplesmente um meio de controle social ou um ideal de justiça, mas essencialmente um sistema de comunicação, cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante, basicamente, a regulação das ações. O direto, sob essa ótica, é texto:

---

[99] ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 4.

[100] ROBLES, Gregorio. *O Direito como texto.* São Paulo: Manole, 2005, p. 1.

> A teoria comunicacional concebe o direito como um sistema de comunicação, cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante, basicamente, a regulação de ações.
> Outra forma de expressar que o direito é um sistema de comunicação se obtém a partir da afirmação de que o direito é texto. Diversamente de outros textos, como o literário ou o histórico, o jurídico é um texto organizador-regulador.
> Cada ordenamento jurídico é um texto gerado por *atos de fala*, que denominamos de *decisões* jurídicas. As decisões geram texto num processo inacabado até que o ordenamento, por qualquer razão, desapareça.
> As decisões produzem texto verbalizado cujas unidades elementares chamamos de *normas jurídicas.* Essas normas jurídicas não são proporcionadas diretamente pelas decisões, mas, em verdade, constituem o resultado de uma reconstrução hermenêutica que opera sobre o *material bruto do ordenamento*. O conjunto das normas forma o *sistema jurídico,* conceito paralelo ao de ordenamento, mas que não se confunde com ele porque o sistema também é produto da reconstrução hermenêutica do material bruto que o ordenamento é.[101]

A partir do enfoque da suprarreferida teoria, existe uma distinção entre ordenamento (ORD) e sistema (SIS), a partir da ideia de texto, e que o primeiro é o *texto jurídico bruto*, resultado primevo da *decisão*, gerado por atos de fala, enquanto que o segundo é o *texto jurídico elaborado*. Este texto é refinado por meio de uma reconstrução hermenêutica, cujo principal objetivo é o rebuscamento do *texto jurídico bruto* ou *material jurídico* – o ORD –, que é o direito produzido a partir das autoridades competentes, gerando o *texto jurídico elaborado* – o SIS. Assim, as autoridades constroem o ordenamento, e a dogmática constrói o sistema, podendo aperfeiçoar o primeiro por meio de movimentos cíclicos de diversas reconstruções hermenêuticas do material bruto que o ordenamento é.

Paulo de Barros Carvalho[102] pontifica que "as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador". Tais relações desenrolam-se de forma organizada sob certa ordem; por isso, o chamamos de ordenamento, ratificando-se, pois, a ideia de que *ordenamento* e *sistema* são expressões sinônimas.

Para que o sistema exista é imprescindível a presença do axioma da hierarquia, que aponta o fundamento de validade das unidades que o compõe. As normas se conjugam de tal forma que aquelas de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade nas de

---

[101] ROBLES, Gregorio. *O Direito como texto.* São Paulo: Manole, 2005, p. 2.
[102] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 213.

hierarquia superior, até que se atinja o nível constitucional, ponto de partida para o processo derivativo. Destarte, uma regra deve, para desfrutar de juridicidade, ter seu fundamento em outra que lhe seja superior, sendo, portanto, possível afirmar que a hierarquia tem de existir sempre, de uma forma ou de outra, onde houver direito positivo.[103] Ademais, atente-se que a ideia de norma fundamental kelseniana, que promove o fechamento do sistema, funciona como hipótese-limite do conhecimento dogmático. Para fins gnosiológicos, os sistemas fechados têm um caráter fictício de idealização[104].

Lourival Vilanova[105], a respeito do entrelaçamento dos temas sistema e competência estatui:

> Todo fato jurídico, todo fato que é ligado a efeitos, sejam eventos, sejam condutas esses fatos, insere-se num sistema de normas jurídicas. E não há norma jurídica que não pertença a um determinado sistema. Isoladamente, não tem ela o específico característico de valer, de ser exigível, em sua observância e em sua aplicação. Mesmo diante de toda norma cabe a pergunta: de onde provém, de onde obtém sua existência válida? Há de provir de um sistema, em cujo interior se encontram os modos de constituir e de desconstituir normas. *Como o direito não é um sistema nomológico-dedutivo, em que seus enunciados derivem implicacionalmente de outros enunciados, um sistema formal fechado, mas um sistema empírico aberto aos fatos, os fatos nele ingressam através de normas.*
>
> Um dos efeitos do fato jurídico é o estatuir norma. O efectual do processo legislativo, que é um fato jurídico complexo, é a criação da lei. É fato jurídico um plexo de manifestação de vontade normativamente qualificado como *ato* (fato jurídico em sentido amplo) constitutivo de normas. O órgão competente é, por sua vez, um plexo de fatos e atos qualificados por normas de organização e competência.
>
> As normas de organização (e competência) e as normas do "processo legislativo", constitucionalmente postas, incidem em fatos e fatos se tornam jurígenos.

Exsurge, neste contexto, a noção de competência, que é a mais legítima manifestação do poder de tributar estatal e perpassa pela noção de poder estatal em si. Competência é conceito polissêmico; assim, sem qualquer pretensão de esgotar o tema, serão elencadas ideias de alguns doutrinadores, para que, ao fim, seja possível a identificação de peculiaridades da competência tributária cingida ao ICMS.

Alf Ross, com sua visão normativista, embora propondo a distinção entre normas diretivas de conduta, voltadas à conduta humana de forma direta, e normas de

---

[103] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 223 et seq.

[104] VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito.* 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 56.

[105] Ibid., p. 55 et seq.

competência, dirigidas apenas de forma indireta, define a competência como a capacidade juridicamente estabelecida de criar normas ou efeitos jurídicos por meio de enunciados e de acordo com eles, tendo definido competência da seguinte forma:

> Competence is the legally established ability to create legal norms (or legal effects) through and in accordance with enunciations to this effect. Those enunciations in which competence is exercised are called *actes juridiques*, or acts-in-the-law, or in private law, dispositive declarations. […] Since a norm of competence prescribes the conditions for the creation of a norm it is a tautology to say that if an attempt is made to exercise competence ultra vires (outside the scope of competence) no legal norm is created. This is expressed by saying that the intend act-in-the-law is invalid or that non-compliance with a norm of competence results in invalidity[106].

Importante observar que o referido autor, pai do realismo jurídico escandinavo, faz uma interessante conexão entre a competência e a validade das normas, deixando expressa de forma pontual e específica a inexorável ligação entre competência e validade, de forma que o desrespeito à norma de competência torna o ato jurídico inválido.

Riccardo Guastini, por sua vez, que segue a classificação dos elementos do sistema do direito positivo em normas primárias e secundárias, no rastro de Hart, conforme já tratado na primeira parte deste trabalho, e, regulando sua própria criação, as normas de competência, ou como denomina o autor, as normas de "produção normativa" estabelecem qual o órgão de detém o poder para criar normas e qual o procedimento para tanto. Essas normas de competência estão inseridas no contexto das normas secundárias[107].

Tácio Lacerda Gama[108] trouxe ímpar contribuição na formalização da estrutura lógica das normas de competência, tendo optado por abstrair os conteúdos de significação das normas de competência, para identificar exclusivamente seus aspectos formais, tendo concluído incialmente que competência (C) é o vínculo que se estabelece entre a programação de um tipo de enunciação (E) para disciplinar certa matéria (M). De onde, tem-se:

---

[106] ROSS, Alf. *Directives and Norms.* London: Routledge and Kegan Paul, 1968, p. 130. Em tradução livre: Competência é a capacidade legalmente estabelecida para criar normas legais (ou efeitos legais) através e de acordo com os enunciados para este efeito. Esses enunciados nos quais a competência é exercida são chamados de atos jurídicos, ou atos-em-lei, ou em direito privado, declarações dispositivas. [...] Uma vez que uma norma de competência prescreve as condições para a criação de uma norma, é uma tautologia dizer que se for feita uma tentativa de exercer competência ultra vires (fora do escopo de competência) nenhuma norma jurídica é criada. Isto é expresso dizendo que a intenção de lei é inválida ou que o não cumprimento de uma norma de competência resulta em invalidez.

[107] GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 319 et seq.

[108] GAMA, Tacio Lacerda. *Competência Tributária*: Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2011, p. 94.

C = E . M

Mais adiante, afirma que a reunião dos dispositivos atua programando como deve ser a criação da norma de inferior hierarquia. Os dispositivos da norma de competência prescrevem a conduta, o respectivo sujeito e os condicionantes de tempo e espaço. Assim, no conteúdo da relação jurídica de competência está a disciplina da validade de normas de inferior hierarquia naquilo que diz respeito aos seus limites subjetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c). São esses os critérios constantes na prescrição de qualquer norma de competência tributária. Eis a estrutura lógica da referida norma:

Njcom = H{[s.p(p1,p2,p3...)] . (e.t)} → R [S(s.sp) . m(s.e.t.c)]

Em que: norma jurídica de competência Njcom é igual ao vínculo que se estabelece entre um tipo de enunciação: {[s.p(p1,p2,p3...)] . (e.t)} em que estão prescritos o sujeito, o procedimento, as referências de espaço e de tempo. Outro ponto relevante, o vínculo (**→**) entre antecedente e consequente, expressa decisão – o ato de vontade – de ligar certa matéria a determinado tipo de enunciação. A programação sobre a matéria é feita por dispositivos que determinam um sujeito e uma conduta, indicando o espaço e o tempo de sua realização. Além disso, essa programação de matéria é feita no interior de uma relação jurídica, em que dois ou mais sujeitos se vinculam pelo dever de editar enunciados de forma vinculada ou discricionária.

O constituinte brasileiro adotou técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação, tendo forjado um sistema rígido de distribuição de competências tributárias. Dessa forma, os entes políticos, enquanto se ocupam das exações, têm sua atuação confinada aos estritos e estreitos termos da Competência Tributária que lhes foram outorgados pela Constituição Federal, uma vez que deles recebem não a totalidade, mas uma parcela do poder de tributar, deveras limitada pelas normas que disciplinam seu exercício[109].

Certamente, com a carga de orientações direcionadas ao legislador ordinário por meio de mensagens fortemente marcadas por enunciados de cunho axiológico, verifica-se que o constituinte interfere de forma ostensiva na formação das normas de hierarquia

[109] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 33.

inferior, derivadas do texto da Constituição, que seguirão os limites determinados no Texto Magno.

A competência tributária, na tradição do direito brasileiro, geralmente ocupa o altiplano constitucional[110]. Aproveitando-se da ideia de moldura interpretativa de Kelsen[111], cria a competência uma verdadeira moldura dentro da qual, e confinada a seus limites, possibilita-se a criação de tributos, descrevendo essencialmente os poderes atribuídos às pessoas, aos órgãos e às instituições, dentre outros, garantindo ao legislador de cada um dos entes federativos que descrevam, nos parâmetros ou na moldura competencial constitucional, os critérios da regra-matriz de incidência dos mais diferentes tributos.

Kelsen traz em sua *Teoria Pura do Direito* a seguinte colocação sobre a ideia de moldura que nos auxiliou a traçar um paralelo com a noção de moldura competencial:

> Se por "interpretação" se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito.[112]

A competência tributária legislativa, dentre seus atributos, é: i) indelegável, ou seja, não pode ser transferida a nenhum outro ente tributante diferente daquele a quem a Constituição deferiu o poder; ii) irrenunciável, pois ao ente tributante não se permite dispor da competência como bem deseje; iii) imutável, já que o ente federativo que vier a exercê-la não pode modificá-la ou alterá-la de tal forma que possa interferir em sua natureza, e, por fim, é iv) facultativa, posto que a instituição de tributos atende ao modal permitido (P), donde se extrai que o titular da competência pode deixar de exercitá-la ou fazê-lo apenas em parte, excetuado dessa regra o ICMS, cujo exercício é obrigatório[113].

---

[110] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 238.
[111] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 390 et seq.
[112] Ibid., loc. cit.
[113] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 33.

Assim, pode-se definir competência tributária como a possibilidade jurídica de criar tributos, sempre por meio de lei, descrevendo essencialmente os critérios do antecedente e do consequente da regra-matriz de incidência tributária.

6.2.3 Competência Especial do ICMS e seu Aspecto Nacional

No item anterior, quando da enumeração das características da competência tributária, afirmou-se que ela carrega consigo o modal facultativo, ou seja, o ente tributante que a detém é livre para criar ou não os tributos a ele destinados pelo constituinte.

Certo é que a Constituição brasileira de 1988 é dirigente ao extremo, deixando pouca margem de criatividade ao legislador ordinário, que deve se cingir à moldura competencial deixada pelo constituinte. Entretanto, as restrições e o limite de competência do ICMS diminuem ainda mais, ou seja, a prefalada moldura se estreita sobremaneira.

Mesmo sendo um imposto de competência dos Estados Federados, uma das justificativas para a existência de regras especiais de competência é a necessidade de que o ICMS tenha aspecto nacional.

O aspecto nacional do ICMS não está presente na formulação expressa de nenhum dispositivo constitucional expresso, mas nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força, de tal forma que seria dificílimo compreender a regra-matriz de incidência do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica sem levar em conta a importância do caráter nacional do tributo. Assim, conceitos como o de operação interna, interestadual e de importação, sujeição passiva, base de cálculo, alíquota, isenção e benefícios fiscais estão relacionados com veículos introdutores de normas de âmbito nacional, válidos por mecanismos de integração para todo o território nacional[114].

Somando-se às limitações do Texto Constitucional de 1988, tem-se ainda as imposições realizadas pelas Leis Complementares e pelas Resoluções do Senado, que padronizam as regras-matrizes de incidência do ICMS. É que a participação do Congresso Nacional no processo de elaboração normativa do ICMS, por meio da expedição de Leis Complementares e Resoluções do Senado, deve-se ao intento do Constituinte em adaptar à realidade de um Sistema Federativo como o brasileiro um tributo que, historicamente, tem sido utilizado em países de estrutura unitária[115].

---

[114] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 168-169.

[115] Id. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 220.

Sacha Calmon Navarro Coelho[116] sustenta que a competência tributária estadual, quanto à instituição do ICMS, foi particularmente diminuída, justificando que esse tributo, por ser da genealogia dos "impostos sobre o valor agregado" (IVA), de caráter nacional, difunde seus efeitos sobre todo o território brasileiro, em razão principalmente do seu caráter não cumulativo, razão pela qual acredita o doutrinador que deveria ser nacional, "na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame, que deveria ter perfil nacional uniforme".

Portanto, além de o legislador ordinário, titular da competência legislativa do ICMS, ter o dever de seguir os estritos termos traçados pelas Leis Complementares e Resoluções do Senado Federal, razão pela qual é certo afirmar que não são admissíveis legislações que desrespeitem o núcleo de incidência do ICMS, conclui-se que as coincidências de significações entre as leis que instituem a exação ora tratada no âmbito do ordenamento de cada Estado e do Distrito Federal é inarredável, isso em razão do comando de uniformização que parte de cima para baixo.

Ocorre que a complexidade da competência sobressai em relação aos demais tributos, pois, diferentemente do que ocorre com a maioria das exações, parte da competência do ICMS, em especial aquela que diz respeito à instituição desse imposto, é de exercício obrigatório por parte dos Estados, restando a ser respondido o questionamento quanto aos benefícios fiscais do ICMS, se a competência é obrigatória ou se é facultativa.

O mestre Paulo de Barros Carvalho aduz que iniciam as peculiaridades quando, no exercício da competência para a instituição da exação ora tratada, existe uma obrigatoriedade, e não uma faculdade. Observe-se que sobressai a ideia de que o modal para a operação acima descrita é do tipo obrigatório – "O" – em situação que não existe em relação aos demais tributos do sistema tributário Nacional. Conclui-se, pois, que os titulares da competência impositiva do ICMS não podem se abster de seu dever de legislar sobre a instituição do suprarreferido tributo, ficando obrigados a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte firmou como moldura. O comando de uniformização parte de cima para baixo, o que acarreta a existência de uma coincidência nos conteúdos

[116] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: Sistema Tributário. 10. ed. São Paulo: Forense, 2006, p. 221-222.

semânticos das regras-matrizes de incidência expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo incompatível a existência de legislações conflitantes.[117]

Na mesma senda, o professor Roque Carrazza[118] pensa ser do ICMS a única exceção à característica da facultatividade quanto ao exercício da competência tributária. Assim, os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e arrecadar em decorrência do disposto no inciso XII, "g", do §2º do artigo 155 da CF, que determina que a Lei Complementar deve regular a forma como, mediante deliberação, aos Estados e ao Distrito Federal serão concedidos benefícios fiscais e desonerações como um todo.

Os traços do ICMS estão assinalados como marcas indeléveis, incisões profundas que conferem a esse tributo fisionomia singular, quer em confronto com os demais impostos do Brasil, quer com institutos jurídicos tributários do direito comparado. Por essa razão, a doutrina brasileira proclama o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência, para indicar a característica de que o ICMS tem de manter-se igual ou, mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente uma projeção significante para todo o território brasileiro. Firmado o modelo comum, não se concebe que nenhuma das entidades políticas venha a dele discrepar, intrometendo modificações substantivas. Por se tratar de requisito indispensável em termos de concepção econômica, pois as várias operações de circulação hão de se integrar em bloco para que o gravame atinja, verdadeiramente, o valor acrescido de uma regra-matriz fixa, imutável, esse princípio requer-se observado pelos Estados e Distrito Federal[119].

Portanto, interpretando o disposto acima, concluir-se-ia facilmente que os Estados e o Distrito Federal só podem deixar de cobrar o ICMS instituído, bem como desonerá-lo de qualquer forma, por meio de deliberações, na forma de convênios firmados pelos Governadores e, posteriormente, ratificados.

Não obstante essa regra de natureza lógica, traçada pela mais abalizada doutrina brasileira, há que se atentar em contraponto à complexa competência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, mais especificamente quanto aos seus benefícios fiscais, que, divergindo daquilo que se estabelece em relação a essa exação em sua modalidade ordinária, denominado usualmente como ICMS "normal", podem os Estados e

---

[117] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 769.

[118] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 743.

[119] CARVALHO, Paulo de Barros. *Adendo a parecer emitido em 19 de setembro de 2005*. São Paulo: inédito, 2007, p. 8.

o Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ, instituir os benefícios fiscais de ICMS, exercendo, pois, uma outra modalidade de competência.

Pergunta-se, pois, se a competência junto ao CONFAZ quanto à instituição dos benefícios fiscais do ICMS é obrigatória. Imaginem-se todas as oportunidades em que o CONFAZ libera algumas mercadorias da incidência de tributos, a exemplo, de vagões de metrô. O exercício desse poder de não tributar é de cunho obrigatório ou se reveste de facultatividade?

A distinção entre competências condicionais e não condicionais pode solucionar esse impasse. Torben Spaak[120] define o primeiro tipo como aquele para cujo exercício há requisitos a serem atendidos, sendo esse justamente o caso do ICMS brasileiro. Observe-se:

> The idea, then, is that a statement that the agent has legal competence in a certain respect should be understood, in principle, in the same way as a statement that he is irascible, intelligent or that he otherwise has some common (physical or mental) ability. Scholars have usually tried to explicate statements that ascribe dispositional characteristic to someone or something by saying that the agent or the object, *if* certain special conditions exist, *will* behave in a certain way, that is, with the help of non truth-functional conditionals. If someone acts, for instance, what it means that a sugar cube is soluble in water, he will get the answer that *if* a sugar cube is submerged in water it does (as a matter of fact) dissolve (given certain additional conditions which we will disregard here). If, instead someone asks what it means that a person in question in an adequate situation performs a C-act, and thus goes about it in the right way, he will bring about a (valid) will.

Atendidas as exigências, o exercício da competência é obrigatório. É o caso do ICMS, que precisa ser instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo, pois, a competência condicionada.

Percebe-se, no caso do ICMS, uma sobreposição de competências prescritas pela Constituição Federal de 1988, uma delas é aquela se volta para a instituição do ICMS, que

---

120 SPAAK, Torben. Explicating the concept of legal competence. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (Eds.). *The concept of legal competence*. Dordrecht: Springer, 2009, p. 8. Em tradução livre: A ideia, então, é que uma afirmação de que o agente tem competência legal em um determinado aspecto deve ser entendida, em princípio, da mesma forma que uma afirmação de que ele é irascível, inteligente ou que ele tem algum) habilidade. Os estudiosos geralmente tentam explicar enunciados que atribuem característica disposicional a alguém ou algo dizendo que o agente ou o objeto, se existirem certas condições especiais, se comportarão de uma certa maneira, isto é, com a ajuda de condicionais não-verdade-funcionais. Se alguém age, por exemplo, o que significa que um cubo de açúcar é solúvel em água, ele terá a resposta de que se um cubo de açúcar é submerso em água, ele (na verdade) se dissolve (dadas certas condições adicionais que nós vai desconsiderar aqui). Se, em vez disso, alguém perguntar o que significa que uma pessoa em questão, em uma situação adequada, realiza um ato-C, e, assim, age de maneira correta, ele produzirá uma validade (válida).

é de cunho obrigatório. Mas, para todos os sujeitos ativos do exercício da competência, estaria o CONFAZ obrigado a deixar de exercer o poder de tributar? A resposta é negativa, ou seja, o exercício da competência para a instituição dos benefícios fiscais de ICMS junto ao CONFAZ é facultativa e não obrigatória.

Já a competência incondicionada ou facultada é aquela em que não há requisitos a pressupostos a serem atendidos e que pode ser exercida discricionariamente, de forma livre e desobrigada de condições. É o caso da competência exercida no âmbito da concessão de benefícios fiscais do ICMS, que não é obrigatória em sua essência.

Por fim, diante de todos os argumentos expostos, conclui-se que a competência para a instituição do ICMS é complexa, sendo condicionada e obrigatória para a instituição do ICMS "normal" e facultativa e incondicionada para os benefícios fiscais de ICMS.

6.3 Previsões da Constituição Federal para Regência de Benefícios do ICMS

A temática das isenções e benefícios fiscais do ICMS na Constituição Federal de 1988 segue a mesma lógica da competência *sui generis* para instituição do imposto objeto deste trabalho.

Assim como os Estados Federados não possuem liberdade no que atine à instituição do ICMS, posto que são obrigados a regulamentá-lo, ou seja, o modal para sua instituição, diferentemente do que ocorre com outras exações, é do tipo obrigatório, e seguindo as molduras traçadas pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 87/96, nos moldes da descendência derivativa peculiar ao ICMS, não possuem também os Estados Federados o alvedrio de isentar ou conceder benefícios fiscais de ICMS, sem que sejam obedecidas as rigorosas regras desenhadas no Texto Maior.

A Constituição Federal de 1988 determina, no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea "g", que as determinações da "forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados" deverá ser realizada por Lei Complementar. Indubitavelmente, a concessão de isenções ou de demais benefícios do ICMS não obedece às mesmas regras dos demais tributos, que não possuem tantas restrições no que se refere às possíveis desonerações perpetradas pela legislação infraconstitucional.

Desse modo, somente obedecendo os parâmetros traçados pela Lei Complementar, que vier a tratar de benefícios fiscais, os Estados e o Distrito Federal poderão exercer essa

prerrogativa de conceder as benesses suprarreferidas e, frise-se, nos moldes e nos limites estabelecidos pela Lei Complementar.

Inclusive, conforme será repisado na terceira parte deste trabalho, mais especificamente quando da elaboração de quadro verificador da obediência aos requisitos da concessão dos benefícios fiscais de ICMS, a existência dessa ou dessas Leis Complementares pela CF/88 é um dos pressupostos que devem ser obedecidos quanto à concessão dos benefícios fiscais de ICMS. Atualmente, as Leis Complementares de números 24/75 e 160/17 são as duas normas gerais que versam sobre os benefícios fiscais de ICMS.

É certo que a exigência de Lei Complementar, norma geral em matéria de benefícios de 1988 na manutenção de níveis saudáveis do equilíbrio federativo entre os Estados-membros e o Distrito Federal, garante, pois, em razão da existência unificadora de regras que sigam as mesmas diretrizes e parâmetros, a mesma moldura, garantindo uniformidade e harmonia na concessão e fruição dos benefícios fiscais.

Dessa feita, é dada certa liberdade na formação dos benefícios fiscais de cada Estado Federado e do Distrito Federal, mas respeitados os limites traçados pelas Leis Complementares, que, juntamente com Convênios de ICMS, firmam os limites a serem respeitados e obedecidos.

6.4 Não Cumulatividade do ICMS e Direito ao Crédito

O princípio da não cumulatividade é matéria de extrema importância para a temática dos benefícios fiscais de ICMS, por ser ponto nevrálgico e com repercussões latentes, já que, em diversas ocasiões, a não cumulatividade é negada, de um lado, ou é concedida de forma diversa daquela que é prevista para os sujeitos passivos de ICMS inclusos no regime normal, situações essas que podem trazer danos aos contribuintes e responsáveis tributários, bem como aos sujeitos ativos alijados desse processo.

A não cumulatividade é técnica de tributação[121] ou arrecadatória que permite o abatimento do tributo pago nas operações anteriores com a finalidade específica de garantir a neutralidade fiscal, a desoneração dos agentes produtivos, afastando a cumulatividade que é malquista pelos mercados internacionais por onerar a tributação sobre o consumo, gerando pobreza, já que ocorre uma oneração indevida na circulação das riquezas.

[121] CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. 377 et seq.; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 384-397.

Caso não houvesse a não cumulatividade, como peculiar traço dos tributos, ocorreria uma superposição de cargas tributárias no ciclo operacional dos comerciantes e dos prestadores de serviços de transporte e comunicação. Sua utilização evita um custo artificial sobre os valores das mercadorias e serviços, posto que a desobediência a esse mandamento acarretaria um preço diferente da realidade do mercado[122].

Não cumulatividade e igualdade, na qualidade de princípios que são, guardam certa congruência, tendo o primeiro origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo, em uma clara demonstração que a atividade dos produtores, das indústrias, dos comerciantes e prestadores de serviços está totalmente voltada para a satisfação das necessidades do consumidor final[123], que se beneficia por pagar preços mais reduzidos e com menor carga tributária pelas mercadorias que consome.

André Ramos Tavares[124] aduz que, quando se trata da cumulatividade dos tributos, existem três realidades distintas que podem ser observadas: i) *dupla tributação sobre o mesmo fato*, ou seja, exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em bitributação, quando praticada por diferentes sujeitos ativos, ou *bis in idem*, quando pelo mesmo sujeito ativo; ii) *acúmulo endógeno de tributos* – inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando, artificialmente, a riqueza tributável; e iii) *incidência do tributo em dois ou mais estádios da cadeia produtiva* – cobranças sucessivas da mesma exação ao longo de um processo de produção ou circulação de bens ou prestação de serviços.

Ocorre que a modalidade que importa à análise da não cumulatividade dos benefícios fiscais de ICMS é a terceira, de tipo exógeno, ou seja, que ocorre externamente ou fora da regra-matriz de incidência, que objetiva gravar apenas e tão somente a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço por meio de compensações.

No ordenamento jurídico brasileiro, a não cumulatividade, antes do advento da Ordem Constitucional de 1988, era denominada de *abatimento*, expressão ainda em uso, mas que foi substituída por *compensação*, estando direcionada, no altiplano constitucional, aos impostos ICMS e IPI, respectivamente nos artigos 155, parágrafo 2º, XII, c, para o ICMS e 153, parágrafo 3º, II, para o IPI, sendo, ademais, considerado um princípio.

---

[122] JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *ICMS* – Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 285.

[123] MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 223.

[124] TAVARES, André Ramos. *A não cumulatividade dos tributos.* 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018, p. 63.

Para Geraldo Ataliba[125], a não cumulatividade do ICMS, em toda sua delicadeza, é quem excetua e justifica o fato de os Estados não poderem isentar essa exação.

Prestigiou-se em nossa Carta Magna de 88 a não cumulatividade em seu sentido estrito[126], conectada à ideia de plurifasia, ou seja, envolvida com tributos sujeitos ao fenômeno da repercussão tributária, desonerando os setores produtivos e promovendo uma melhor circulação de riquezas, ao passo que transfere o ônus financeiro ao consumidor final do bem ou serviço. Essa é a razão de existir da não cumulatividade: transferir para o consumidor final o ônus fiscal, retirando-o, portanto, do contribuinte, que ocupa posições nos setores produtivos, nas mais diversas atividades, sejam elas de indústria, comércio ou serviços.

Na legislação infraconstitucional, outras exações, a exemplo do PIS e da COFINS, também foram contempladas com a não cumulatividade, mesmo sem incidirem de forma direta sobre os negócios jurídicos relativos à circulação de bens e serviços, mas sim sobre o faturamento e as receitas das pessoas jurídicas. Assim, a adoção da técnica da não cumulatividade dessas exações recebe críticas.[127]

Na Carta Magna Brasileira de 67/69, o direito à compensação era vinculado à mesma mercadoria, enquanto que na Constituição Federal de 1988 é desnecessário que os créditos advenham da mesma mercadoria, bastando que existam créditos provenientes de operações anteriores. Segundo o princípio da não cumulatividade, por meio de seu mecanismo de deduções, o direito à compensação permanece íntegro, ainda que um dos contribuintes da cadeia do ICMS deixe de recolher esse imposto, tampouco é necessário que os créditos estejam atrelados à mesma mercadoria.

Outrossim, no caso específico do ICMS, importante destacar que os valores a serem considerados para o aproveitamento do crédito são aqueles destacados no documento fiscal que vier a acobertar a operação, dispensando-se, pois, como condição essencial para apropriação do crédito pelo contribuinte adquirente da mercadoria, a verificação de se houve ou não o efetivo recolhimento do ICMS no Estado de origem. Diante dessa perspectiva, não restam dúvidas de que a não cumulatividade é um conceito

---

125 ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 20.
126 TAVARES, André Ramos, op. cit., p. 129.
127 TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.). *PIS-COFINS*: Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 72.

eminentemente jurídico, e não apenas econômico ou financeiro, sem olvidar que a CF de 1988 enuncia esse princípio como característica fundamental do ICMS[128].

Em assim sendo, existe um direito constitucionalmente garantido ao crédito. Aires Fernandino Barreto[129], analisando o artigo 155, parágrafo 2º, II, da CF de 1988 conclui que o Texto Magno somente contempla a previsão de duas exceções ao direito ao crédito, que ocorrem nos casos das isenções e não incidências do ICMS, não sendo possível, pois, que nenhum veículo introdutor de norma infraconstitucional condicione, reduza ou elimine o direito ao crédito relativo a operações anteriores. Resta inconteste que a formulação constitucional pontifica que "toda operação tributável gera crédito", sendo inconstitucionais quaisquer regras restritivas a esse direito.

Surge, entretanto, um grave imbróglio, na prática, quando esse direito ao crédito sofre reprimendas em seu exercício no que atine aos benefícios fiscais de ICMS, havendo diversos casos em que normas infraconstitucionais interferem no direito constitucional ao crédito.

Em diversas e incontáveis ocasiões, os benefícios fiscais são concedidos por meio das mais diferentes denominações como a de crédito presumido, por exemplo, cuja existência não se percebe no ordenamento jurídico de forma explícita, pois a concessão desse tipo de benefício fiscal geralmente escapa ao processo de positivação, já que há desrespeito a Leis Complementares, além de não existirem leis estaduais específicas criando os benefícios, e, quando muito, perceberem-se decretos estaduais ou termos de acordo. Ou seja, sua concessão se dá de forma oculta, e as notas fiscais costumam destacar o ICMS na sua integralidade.

Diante desse cenário, o Estado de destino da mercadoria, tendo ciência de forma extraoficial da prática de concessão de benefícios fiscais diversos pelo Estado de origem, inclusive no caso acima exemplificado de créditos presumidos, glosa os créditos de ICMS contidos nas notas fiscais das mercadorias em operações interestaduais, obrigando o contribuinte do Estado de Destino a arcar com todos os valores do ICMS, perdendo ele seu direito constitucionalmente garantido ao crédito.

Pior é que a possibilidade de glosa penaliza os contribuintes, que em nada se relacionam com a guerra travada entre os Estados de origem e destino, sendo ela permitida

---

[128] JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *ICMS* – Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 284.

[129] BARRETO, Aires Fernandino. *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 16.

pelo artigo 8º, I, da LC 24/75, que estabelece as penas pelo descumprimento dos dispositivos da respectiva lei. A LC 160/17 não revogou o artigo acima referido e manteve a possibilidade de punição dos contribuintes, que são os artífices mais prejudicados.

Não restam dúvidas de que cabe às Leis Complementares a regulação da forma como os benefícios fiscais serão concedidos, mas jamais com a contemplação da possibilidade de cerceamento ou limitação ao direito constitucional ao crédito, sendo esse o posicionamento de doutrinadores de peso do direito tributário brasileiro, a exemplo de Roque Carrazza[130], Souto Maior Borges[131], Ives Gandra da Silva Martins[132]. As Leis Complementares 24/75 e 160/17 atendem à necessidade de regulamentação da matéria prevista no artigo 155, parágrafo 2º, II, da CF de 1988, porém manteve-se a regra restritiva e ofensiva a esse dispositivo constitucional, posto que a LC 160/17 não revogou o artigo 8º da LC 24/75, tendo o legislador perdido uma grande oportunidade para corrigir a injustiça de punição injusta dos contribuintes, por meio da glosa de créditos.

A segurança jurídica que deveria regular essa relação entre o Estado que concede o benefício fiscal e o contribuinte beneficiado nas hipóteses em que vier a ser quebrada, quando a glosa é realizada no Estado de destino. Ora, independentemente da forma como o benefício foi concedido, o direito ao crédito deve ser garantido, já que há apenas duas exceções postas no Texto da Constituição Federal nos casos de isenções e de não incidência.

A tendência da jurisprudência nacional tem se posicionado pela manutenção do direito ao crédito do contribuinte[133].

> A professora Fabiana Del Padre Tomé acrescenta relevante perspectiva à discussão ao afirmar e de aplicação de penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar ao processo instaurado. É insustentável o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.
> São os mesmos motivos que impedem que o fisco estadual atribua ao adquirente da mercadoria a responsabilidade por comprovar a idoneidade dos documentos que dão suporte às compras por ele efetuadas. Cabe ao

---

130 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed., rev., ampl. e atual. até EC 35/01. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 232.

131 BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 169.

132 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer. *Revista Dialética de Direito*, São Paulo: Dialética, n. 112. jan., 2005, p. 142.

133 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança nº 21.863-1*. Impetrantes: Estado do Espírito Santo e Sindicato do Comércio de Exportação e Importação do Estado do Espírito Santo. Impetrado: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 17 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1578691>. Acesso em: 30 jul. 2018.

> contribuinte, certamente, manter a regular escrituração fiscal, assim como os documentos objeto de registro contábil, como os contratos de compra e respectivas notas fiscais. Com esses elementos, faz prova das operações realizadas e dos créditos a serem aproveitados. Mais que isso não lhe incumbe. Qualquer alegação quanto à falsidade das operações documentadas, caracterizando, assim, ato ilícito, há de ser investigada e documentada por atos de autoridade administrativa competente.

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento.

Neste trabalho, no item que tratará das espécies de benefícios fiscais de ICMS, poder-se-á verificar que a isenção é uma de suas modalidades. Ocorre que, diante da ressalva constitucional constante no artigo 155, parágrafo 2º, II, da CF, apenas esse tipo de benefício, qual seja, a isenção, implicaria em impedimento ao direito ao crédito de ICMS. Dessa forma, os demais benefícios fiscais de ICMS, que, neste instante, serão denominados de não isencionais, diferentemente do que ocorre com os benefícios isencionais, devem contemplar o amplo acesso ao crédito, por ser direito constitucional e característica imanente ao ICMS.

A negação do direito ao crédito desvirtua o ICMS, retirando dessa exação suas características essenciais, além de trazer a sua cadeia produtiva um ônus bem maior do que aquele previsto no regime constitucional desse gravame diante da ocorrência, não apenas de um *bis in idem*, mas de múltiplas incidências sobre a mesma realidade.

7 A POSITIVAÇÃO DO ICMS E SEUS VEÍCULOS INTRODUTORES DE NORMAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

No ordenamento jurídico brasileiro, há quatro plexos de normas que convivem de forma coalescente: a ordem total, e as das regras federais, estaduais e municipais. As três primeiras são próprias dos Estados Federais, enquanto que a última revela uma peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Paulo de Barros Carvalho[134] sobre os veículos introdutores de normas ensina:

> Sintetizemos, para assertar que os instrumentos introdutórios de normas se dividem em instrumentos primários – a lei na acepção lata – e instrumentos secundários ou derivados – os atos de hierarquia inferior à lei, como os decretos regulamentares, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço etc.
> Essa classificação dos instrumentos introdutórios é aplicável ao ordenamento como um todo, valendo para a ordem jurídica do Estado Federal, da mesma forma que para o sistema nacional, para os sistemas estaduais e para os sistemas municipais. Por decorrência lógica, é o critério que deve ser adotado no plano das relações tributárias.

Os veículos introdutores de normas são a Constituição Federal e os produtos do processo legislativo listados pelo artigo 59 da CF/88, quais sejam: as emendas à constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções.

Já os instrumentos secundários são todos os atos normativos que estão subordinados à lei: os decretos regulamentares, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviço e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.[135]

7.1 Surgimento das leis complementares no ordenamento jurídico brasileiro e a questão polêmica de sua hierarquia

A lei complementar brasileira teve seu nascimento inspirado na "*loi organique*", criada pela Constituição Francesa de 1958, espécie normativa que se posicionava entre a lei ordinária e o próprio texto constitucional[136].

---

134 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 57.
135 Ibid., loc. cit. et seq.
136 PIZOLIO, Reinaldo. Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 14, p. 173-206, jan./mar. 1996.

Legislação assemelhada à "*loi organique*" surgiu efetivamente pela primeira vez na ordem jurídica brasileira pela Constituição de 1967. Não obstante, uma determinada espécie normativa foi prevista com iguais características pela Emenda Constitucional de número 4, de 1961, que instituiu o sistema parlamentar de governo no Brasil e que teve vida efêmera. Ocorre que não houve a aprovação de uma lei complementar sequer pelo Congresso Nacional nesse ínterim. Declara Carlos Mário da Silva Velloso[137]:

> […] a afirmativa, anteriormente feita, de que a lei complementar, nos moldes como se apresenta, foi introduzida, pela primeira vez, na ordem jurídica brasileira, pela Constituição de 1967. A Constituição de 1988 a manteve, sem alteração. Convém registrar que a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, fazia referência à lei complementar (art. 20, IV, c, art. 40, art. 12, §§1º e 20). Não estabelecia a citada Emenda 18, entretanto, que a sua aprovação ocorreria mediante quórum qualificado.

Logo após a publicação da Constituição Brasileira de 1967, diversos doutrinadores de elevadíssima categoria científica passaram a se posicionar sobre a questão da hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. Questionava-se: a lei complementar, que insere no texto constitucional norma de eficácia limitada, a ser preenchida por esse tipo de veículo introdutor ora tratado, de quem depende o dispositivo constitucional para que seus efeitos possam ser sentidos, está em posição de superioridade em relação à lei ordinária?

A postura adotada por Geraldo Ataliba[138] chama a atenção, já que inicialmente fincou entendimento pela superioridade hierárquica da Lei Complementar e, depois, reconsiderou em nota que fez inserir na obra ora citada, mencionando que o professor José Souto Maior Borges o havia convencido do contrário.

Em sua festejada obra, Souto Maior Borges[139] leciona que há dois grandes grupos de leis complementares: i) aquelas que fundamentam a validade de atos normativos, estando inclusas nesta classe as leis ordinárias, decretos legislativos e os convênios; ii) aquelas que não fundamentam a validade de outros atos normativos. Afirma ainda que a lei complementar no sistema brasileiro possui campo específico de atuação estabelecido de modo expresso pela Constituição e que as leis complementares que servem à fundamentação de validade dos demais atos normativos estão em posição de inferioridade em relação à Constituição e de superioridade em relação aos veículos introdutores de normas para os quais servem de fundamento e elemento de validação.

---

137 VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004.
138 ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 29.
139 BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

Já o professor Roque Antônio Carrazza[140] se filia à corrente de que a lei complementar não é hierarquicamente superior às demais leis resultantes do processo legislativo, argumentando que ambas possuem campos de atuação ou matérias sobre as quais podem versar diversos e "nunca coincidentes".

Hugo de Brito Machado[141], por sua vez, que advogara a inexistência de superioridade entre lei complementar e lei ordinária, mudou sua opinião, quando reconheceu ser a lei complementar espécie normativa de hierarquia superior às demais espécies normativas resultantes do processo legislativo.

O constitucionalista José Afonso da Silva[142] filia-se à corrente que assevera existirem dois grupos de normas complementares, contrastando sua posição acerca do tema da hierarquia daquela adotada por José Souto Maior Borges e Roque Antônio Carrazza. Afirma que existe uma relação hierárquica em duas situações específicas: i) nas hipóteses em que a lei complementar seja normativa, ou seja, estabeleça regra limitativa e regulatória de outras normas; e ii) nos casos em que fundamentam a validade de outros atos normativos, percebe-se a existência igualmente de uma relação indicativa de hierarquia, de tal forma que tais atos hão de se conformar a seu fundamento de validade, que, por essa razão, se coloca em nível superior.

Ora, nos casos referidos no parágrafo anterior, as leis complementares são hierarquicamente superiores, mas, nos demais, não o são.

Regina Helena Costa[143] adota interessante entendimento quanto à polêmica da hierarquia entre a lei complementar e as demais modalidades normativas. Eis suas palavras:

> Cremos mais adequado o entendimento segundo o qual não existe uma *hierarquia necessária* entre a lei complementar e a lei ordinária, porquanto ambas, em regra, retiram sua validade diretamente da Lei Maior.
> Falamos em hierarquia necessária porque eventualmente ela pode se verificar. É o que ocorre na hipótese de a lei ordinária encontrar seu fundamento de validade também na lei complementar. Nesse caso, então, a lei ordinária extrairá seu fundamento de validade mediatamente da Constituição e imediatamente da lei complementar.

---

[140] BASTOS, Celso Ribeiro. A inexistência de Hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. *Cadernos de Direito Tributários e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 7, n. 26, p. 11-20, jan./mar. 1999.

[141] MACHADO, Hugo de Brito. Posição Hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 14, p. 19-22, nov. 1996.

[142] SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 247.

[143] COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 18 et seq.

> Certo é, portanto, que existem leis complementares que outorgam fundamento de validade à lei ordinária e outras que, diversamente, não cumprem essa função.

Há ainda que se realizar a distinção entre os conceitos de *hierarquia formal* e *material*. A *hierarquia formal* ocorre quando a norma superior estabelece apenas os pressupostos de forma que a norma subordinada deve observar. Já a *hierarquia material* se dá quando a regra subordinante antecipa os conteúdos de significação da norma inferior[144].

O artigo 59 da Constituição Federal de 1988 prescreve que "lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis", caso no qual se percebe a existência de hierarquia formal da lei complementar.

Por outra banda, quanto ao aspecto material, a lei complementar pode ter hierarquia superior ou não, ou seja, a lei complementar não necessariamente será superior, dependendo, portanto, da matéria que veicula.

Aliomar Baleeiro[145] possui posicionamento bastante contundente a respeito da temática da hierarquia:

> A hierarquia pode ser estabelecida assim: I) a Constituição Federal; II) as leis complementares da Constituição Federal; III) as normas gerais de direito financeiro, sejam por lei complementar, sejam por lei ordinária; IV) as leis do Poder competente para decretação de cada tributo e os tratados; V) decretos regulamentares da lei; VI) as normas complementares mencionadas no artigo 100 (do CTN).

Para fins desta pesquisa, não obstante os posicionamentos da doutrina e até da jurisprudência de que não há hierarquia entre as espécies legislativas descritas no artigo 59 da Constituição Federal, excluídas as Emendas Constitucionais, filiar-se-á à doutrina que se vincula à ideia de que existe hierarquia entre as leis complementares e as demais normas resultantes do processo legislativo infraconstitucional nas hipóteses previstas pelo doutrinador constitucionalista José Afonso da Silva, quais sejam: i) nos casos em que estabeleça regra limitativa e regulatória de outras normas; e ii) quando fundamentem a validade de outros atos normativos.

---

144 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 19.

145 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Misabel Abreu Machado Derzi atualizadora. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p. 647.

7.2 Leis complementares e normas gerais em matéria de legislação tributária: questão das Leis Complementares 24/75 e 160/17

No campo de atuação das leis complementares do direito tributário, existem diversas previsões espalhadas pelo texto da Constituição Federal de 1988.

Inicialmente, tratar-se-á do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, que diz, em seus três incisos, caber à lei complementar: i) gerir os conflitos de competência em matéria tributária surgido entre os entes federativos tributantes; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nessa senda, em todos os casos previstos nos incisos do artigo 146 da CF/88, as leis complementares são hierarquicamente superiores às demais espécies normativas infraconstitucionais previstas no artigo 59 da Constituição atualmente em vigor, quais sejam, leis ordinárias, medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos e resoluções.

Em outros momentos, a Carta de 1988 elenca passagens em que se exige o tratamento das matérias tributárias por leis complementares. Eis os demais casos: i) artigo 148, I e II; ii) artigo 153, VII; iii) artigo 154, I; iv) artigo 155, I; v) artigo 155, parágrafo 2º, X, "a"; vi) artigo 155, parágrafo 2º, XII, "a" a "g"; vii) artigo 156, III; viii) artigo 156, parágrafo 3º, I, II; ix) artigo 195, parágrafo 4º; x) artigo 161, I, II e II.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea "g", conforme já se verificou anteriormente, prevê que lei complementar deve determinar a "forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados". Não restam dúvidas de que as Leis Complementares 24/75 e 160/17, cujos objetivos são o de regulamentação dos benefícios fiscais de ICMS, atendem a esse chamamento da Constituição Federal de 88, situação que também se observa com a Lei Kandir, a Lei Complementar 87/96, que é a norma geral que traça os parâmetros norteadores do imposto ICMS, impondo limites aos Estados e ao Distrito Federal quanto a sua instituição.

A questão é se esses veículos introdutores acima descritos, assumindo a modalidade de lei complementar, podem ser classificados como *normas gerais de direito tributário* ou *normas gerais em matéria de legislação tributária* e qual o entrelaçamento que existe nessas duas noções, quais sejam: *norma geral de direito tributário* e *lei complementar*.

De certo, o ponto inicial para o entendimento da importância das normas gerais para a presente pesquisa não dispensa que se trate, ao menos breve e sinteticamente, de intensa discussão a respeito de duas propostas teoréticas, que passaram a ser denominadas de *corrente dicotômica* e *corrente tricotômica*.

A polêmica envolvendo as duas correntes surgiu, como relata o mestre Paulo de Barros Carvalho[146], a partir do artigo 18, parágrafo 1º, da Constituição de 67[147], capitaneadas e fomentadas pelos atores da experiência jurídica até então vivida.

A chamada *escola bem comportada do direito tributário*, que é a patrocinadora da *corrente tricotômica*, a partir de interpretação literal ao texto do dispositivo acima referido, defende que as leis complementares servem aos seguintes fins: i) emitir normas geris de direito tributário; ii) dispor sobre conflitos de competência em matéria de direito tributário entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e iii) regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Salta aos olhos, pois, o fato de que a *corrente tricotômica* realiza interpretação literal dos veículos introdutores de normas que dispõe sobre a temática ora vergastada, sendo ela a mais aceita pelos Tribunais, bem como por boa parte dos doutrinadores.

Por outa banda, a corrente dicotômica cria, em contraponto aos argumentos da outra vertente, que, da forma imprecisa de como fora posto o conceito de *normas gerais de direito tributário*, seguindo a exata formulação dada pelo legislador, feria-se de morte a harmonia e os preceitos basilares do sistema constitucional brasileiro. Na medida em que fora deferida abertura à lei complementar para invadir a competência reservada aos Estados, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante normas gerais, estar-se-ia, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho[148], trincando o pacto federativo e dando um verdadeiro cheque em branco entregue às mãos do legislador da União. Igual raciocínio poderia ser levado relativamente aos Municípios, já que, "sem limitações determinadas precisas e antecipadamente conhecidas", observar-se-ia um esvaziamento do princípio que assegura a inafastável autonomia às entidades federativas.

Assim, a amplitude conferida às normas gerais traria um inestimável prejuízo à ordem jurídica brasileira, além de contribuir para que a frouxidão no conceito de *norma*

---

146 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 194 et seq.

147 "Artigo 18, § 1: Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar" (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: DOU, 24 jan. 1967).

148 Ibid., p. 196.

geral de direito tributário ou *norma geral em matéria de legislação tributária* se apresente como um real impedimento para a compreensão do termo.

A *corrente dicotômica*, pois, passou a interpretar o mesmo artigo 18, parágrafo 1º, da Constituição de 1967, de forma que a *lei complementar* seria o veículo introdutor apto a estabelecer as *normas gerais de direito tributário*, que ficariam circunscritas a dois objetivos apenas: i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes; e ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Restariam, pois, preservadas a isonomia entre as entidades federativas e, por consequência, o livre exercício das competências tributárias imanentes aos entes tributantes.

Maria do Rosário Esteves[149] esclarece que as leis complementares atuam nas lacunas deixadas pelo texto constitucional em matéria de competência, com o fito de evitar possíveis conflitos. Defende também a ideia de que a única função da lei complementar é a de veiculação de normas gerais de direito tributário, tendo essas, por seu turno, a finalidade dupla de dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O mestre Paulo de Barros Carvalho[150], maior expoente da *corrente dicotômica*, indica que as leis complementares são normas de estrutura e assumem o viés de lei nacional, e, ao estabelecerem as *normas gerais em matérias de legislação tributária*, ou seja, normas que se dirigem concomitantemente a todas as entidades federativas tributantes, possuem dois objetivos apenas: i) dirimir conflitos de competência tributária; e ii) regular limitações ao poder de tributar.

Ocorre que, como acima anunciou-se, a *corrente tricotômica* influenciou o constituinte de 1988, cujo texto permaneceu fiel às crenças dessa vertente, razão pela qual hoje, em seu artigo 146, repetem-se as premissas da Carta Constitucional anterior.

No inciso III do artigo 146 da CF/88, o constituinte achou por bem enumerar os temas em torno do conceito de *normas gerais*, que aos olhos seus olhos são: i) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal de 1988, a discriminação de seus fatos geradores, bases de cálculo e seus contribuintes; ii) obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência tributários; iii) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; iv) definição do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas

---

149 ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

150 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 390.

e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados nos casos do ICMS, das contribuições previstas no artigo 195, I, parágrafos 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239, todos esses dispositivos presentes na Constituição Federal.

Observe-se que, de forma mediata, as matérias tratadas pelas alíneas do inciso III do artigo 146 podem se relacionar aos dois pilares defendidos pela corrente dicotômica.

A discussão acerca do alcance das normas gerais de direito tributário, a partir do artigo 146 da CF/88, que passaram ser denominadas de *normas gerais em matéria de legislação tributária*, replica as velhas dúvidas a respeito de quais seriam as matérias abrangidas por essa modalidade normativa e está longe de ser finalizada, permanecendo as premissas das duas correntes acompanhadas de suas dúvidas e divergências.

Há que se fazer menção à opinião de Clélio Chiesa[151], que agrega ainda mais elementos a essa complexa discussão, ao afirmar, mais tendendo ao raciocínio da corrente tricotômica, que as *normas gerais em matéria de legislação tributária* se limitam a veicular comandos de caráter meramente didático.

Autores de renome, a exemplo de Souto Maior Borges[152] e Argos Campos Ribeiro Simões[153], discordam do viés didático das normas gerais, convergindo quanto ao raciocínio de que não são elas simples recomendações, mas sim veículos dotados de linguagem prescritiva de cunho estrutural.

Eis interessante aspecto no que se refere às normas gerais em matéria de legislação tributária, seu caráter estrutural, ou seja, que fornece elementos para a compostura dos impostos e de outros institutos do direito tributário, a exemplo dos benefícios fiscais de ICMS, a serem criados pelos entes tributantes de maneira uniforme, garantindo, pois, a harmonia do pacto federativo brasileiro.

Inclusive, quanto ao fenômeno da positivação, tratado na primeira parte deste trabalho, quanto ao ICMS e seus benefícios fiscais de forma mais pontual, sobressai esse aspecto estrutural, pois posto que as leis complementares instituidoras de normas gerais são um comando absolutamente imprescindível para que a estrutura desses institutos jurídicos seja composta. A tessitura normativa, que se inicia com a delimitação das

---

[151] CHIESA, Clélio. ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importadas do exterior e contratação de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/01. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33/01*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 151.

[152] BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 59 et seq.

[153] SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – importação*: proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014, p. 57.

competências no Texto Constitucional, perpassa pelas normas complementares que introduzem no ordenamento jurídico as normas gerais em matéria de legislação tributária para, posteriormente, exsurgirem as normas estaduais e suas normas complementares, complementando o processo de positivação do ICMS e seus benefícios fiscais.

Não se pode negar, portanto, que as leis complementares são imprescindíveis no ordenamento jurídico e possuem papel determinante na tessitura do processo de positivação dos tributos, além de outros institutos, a exemplo dos benefícios fiscais de ICMS, razão pela qual não se crê ser possível consentir com o aspecto meramente didático das normas gerais, que assumem função estruturante.

Frederico Araújo Seabra de Moura[154] faz importante ressalva a uma função que é imanente à Lei complementar: a harmonização da enunciação normativa, em que, ao mesmo tempo, garante-se a uniformidade na atividade legislativa dos Estados e dos Municípios, bem como na atividade de delimitação na instituição dos tributos, servem à prevenção dos conflitos de competência.

Essa função harmonizadora é imprescindível para que não exista uma discrepância entre impostos instituídos pelas entidades federativas subnacionais, a exemplo do que ocorre com o ICMS, imposto estadual, cuja instituição deverá ocorrer obedecendo aos comandos da LC 86/97.

As duas Leis Complementares que atualmente regulamentam os benefícios fiscais de ICMS, que são as Leis Complementares 24/75 e 160/17, igualmente atendem a essa função de harmonização, impedindo que exista ameaça ao pacto federativo brasileiro, em razão da concessão abusiva e desenfreada de benesses fiscais com o fito de atração de investimentos e incremento de receitas nas economias estaduais.

Assim, independentemente da corrente que se adote, seja a dicotômica ou a tricotômica, a batizada Lei Kandir, a LC 86/97, certamente serve ao fim de evitar os conflitos de competência que surgem entre os Estado e o DF quando da instituição do ICMS. Além disso, existindo operações interestaduais no âmbito do referido imposto, é imprescindível que uma legislação nacional trate de regras harmonizadoras e uniformizadoras, para que se garanta o pacífico exercício da competência legislativa estadual e distrital no campo das ordens parciais dos Estados e do Distrito Federal.

---

[154] MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 321-322.

Situação semelhante se dá com os benefícios fiscais de ICMS, que devem obedecer aos comandos harmonizadores das LC 24/75 e LC 160/97, cuja previsão normativa está posta na Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", que impõe, quanto ao ICMS, caber à lei complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados". Coaduna-se esse dispositivo com a determinação constitucional do artigo 146 no que atine à matéria da regulação dos conflitos de competência, bem como ao tracejo das normas gerais em matéria de legislação tributária em sua conexão com os benefícios fiscais de ICMS.

A positivação, no caso do ICMS e de seus benefícios, que se inicia pelo Texto Constitucional, tem essa etapa intransponível que perpassa pelas leis complementares 86/97, no caso da instituição do ICMS, bem como das LC 24/75 e LC 160/17, no caso dos benefícios fiscais de ICMS.

Em síntese, podem ser reunidas as seguintes características, adotadas na elaboração das premissas deste trabalho de pesquisa no que se refere às leis complementares e normas gerais em matéria de legislação tributária: i) são leis nacionais, ou seja, aplicáveis a todos os entes da federação; ii) possuem aspecto estrutural em relação a institutos do direito tributário; iii) trazem regras harmonizadoras e uniformizadoras; iv) são exigidas por dispositivos constitucionais, que são normas de eficácia limitada; v) as leis complementares possuem seus campos de atuação específica e expressamente traçados pela Constituição; vi) algumas leis complementares, quando servem à fundamentação de validade dos demais atos normativos que estão em posição de inferioridade em relação à Constituição, mas de superioridade quanto aos demais veículos introdutores citados no artigo 59 da CF/88 (excluídas as emendas à constituição); vii) todas as matérias previstas nas alíneas do inciso III do artigo 146 se coadunam às duas funções apontadas pela corrente dicotômica das normas gerais em matéria de legislação tributária, que são: gerir os conflitos de competência em matéria tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

8 LEIS ESTADUAIS INSTITUIDORAS DO ICMS E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INFRALEGAL DO ICMS

8.1 As ordens jurídicas parciais dos Estados e do Distrito Federal e suas respectivas normas regulamentadoras de ICMS

Trata-se o Federalismo de forma de Estado na qual, sendo a descentralização sua maior marca, permite-se uma maior aproximação do governo com a sociedade, com autonomia para regular os interesses locais, sendo tal característica das mais relevantes da federação democrática[155].

Raul Machado Horta[156] ensina que a forma federativa de estado pode ser identificada como a efetividade prática constitucional da descentralização, caracterizada na pluralidade governamental em sua organização político-administrativa interna. Necessário que se perceba um exercício harmônico e simultâneo, em um mesmo território, de duas ou mais esferas de governo.

Existem dois tipos de Federalismo, sendo o primeiro denominado por *agregação* e o segundo por *segregação*. No federalismo por *agregação*, a noção de pacto indica o movimento de união entre Estados antes soberanos, cujo ponto inicial era unir – *come together* –, como ocorreu nos Estados Unidos da América[157]. Já a outra modalidade, denominada por *segregação*, cujo lema é *hold together*, tem por intuito manter a união dos entes federativos de um Estado que já era unitário[158].

Não obstante a descentralização peculiar do Estado Federal ser delineada pela Constituição de um Estado Nacional, para Kelsen[159], a forma pela qual foi criado é irrelevante, posto que não importa se a dita reunião se deu com a congregação de Estados até então soberanos ou mesmo por um ato interno de um Estado unitário, que se transforma em Federal, importando apenas que as características imanentes ao federalismo como forma de Estado estejam presentes no Texto Constitucional.

---

155 ZIMMERMAN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 66.

156 HORTA, Raul Machado. *A autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964, p. 29.

157 STEPAN, Alfred. Para uma Nova Análise comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do Demos. Tradução Vera Pereira. *Dados*, v. 42, n. 2, abr. 1999. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

158 ARRETCHE, Marta. Federalismo e Democracia no Brasil: A Visão da Ciência Política Norte-americana. *São Paulo em Perspectiva*, São Paulo: Fundação Seade, v. 15, n. 4, 2001, p. 25.

159 KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 461.

Os Estados que adotam o Federalismo como sua forma possuem a peculiaridade de convivência concomitante de várias ordens legislativas. Contudo, sobressai que uma das características do Estado Federal é garantir aos entes da federação a independência legislativa, bem como financeira.

Ademais, uma das principais notas do Federalismo é a solidariedade entre seus entes:

> Federalism in its broadest and most general sense is a principle which conceives the federation as the ideal form of social and political life. It is characterized by a tendency to substitute coordinating for subordinating relationships or at least to restrict the latter as much as possible; to replace compulsion from above with reciprocity, understanding and adjustment, command with persuasion and force with law. The basic aspect of federalism is pluralistic, its fundamental tendency is harmonization and its regulative principle is solidarity.[160]

Diante dessas premissas, cada Estado membro da federação, além do Distrito Federal, possui a prerrogativa de construção da ordem jurídica estadual.

Para Paulo de Barros Carvalho[161], em atendimento ao princípio da homogeneidade afirma que existem quatro sistemas jurídicos distintos previstos pelo direito positivo no Brasil: i) sistema nacional; ii) sistema federal; iii) sistema estadual; iv) sistema municipal.

Oswaldo Aranha Bandeira de Melo[162] também assume posicionamento assemelhado ao admitir dois arranjos, não obstante suas referências serem diferentes das atuais, mas o raciocínio permanece o mesmo. Assim, a Constituição Federal pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a Constituição total e a Constituição da União.

É certo que o texto constitucional atribui a competência aos entes federativos estaduais, regulando, entretanto, em grau máximo seus âmbitos de atuação, por ser o ICMS imposto de abrangência nacional, que necessita, portanto, manter sua unidade nacional.

---

[160] BOEHM, Max Hildebert. *Encyclopedia of the Social Sciences*. The Macmillan Company, 1931, p. 169-170. Em tradução livre: Federalismo, em seu sentido mais amplo e geral, é um princípio que concebe a federação como a forma ideal de vida social e política. Caracteriza-se por uma tendência a substituir a coordenação por relações de subordinação ou pelo menos a restringir o mais possível; substituir a compulsão de cima pela reciprocidade, compreensão e ajuste, comandar com persuasão e força com a lei. O aspecto básico do federalismo é pluralista, sua tendência fundamental é a harmonização e seu princípio regulador é a solidariedade.

[161] CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p. 60-61

[162] MELO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937, p. 43.

Dessa forma, a própria Constituição remete à legislação complementar e às resoluções do Senado Federal o papel auxiliar de manutenção da unidade nacional.[163]

Por certo, mais uma vez deve-se aqui respeitar o invencível axioma da hierarquia, posto que, além dos dispositivos constitucionais, as ordens estadual e distrital devem obedecer, na matéria tributária, às determinações contidas nas leis complementares.

Os veículos introdutores que regulamentam o ICMS em cada uma das ordens jurídicas dos Estados Federados Brasileiros e do Distrito Federal devem, portanto, prestar obediência aos comandos constitucionais, e, como antes debatido, a Constituição Federal de 1988 é especialmente dirigente e analítica no que concerne ao ICMS. Além dos dispositivos contidos no Texto Magno, devem seguir as diretrizes das normas gerais em matéria de legislação tributária, sem que, com isso possam inovar aspectos já previstos na Constituição Federal e suas Leis Complementares.

É imperativo assinalar, portanto, que, não obstante os Estados-membros tenham competência para regular o ICMS, seu campo legiferante não se apresenta tão extenso, encontrando limites na Constituição e no conteúdo dos veículos normativos a que o constituinte atribuiu o poder de dispor sobre pontos específicos desse tributo.

Para compreender o âmbito competencial do legislador estadual, imprescindível a interpretação sistemática do Texto Maior, abarcando, especialmente, o art. 146, I a III; art. 155, II; art. 155, §2º, XII; e o art. 34, §8º, do ADCT. O exame de tais dispositivos infirma qualquer assertiva que pretenda sustentar a competência irrestrita dos entes estaduais para a regulação do ICMS.

A área de atuação de determinado ente político, no que se refere à competência legislativa tributária é decorrência de um rol de enunciados prescritivos de cunho permissivo, por um lado, e proibitivo, por outro. Assim, existem prerrogativas legiferantes, bem como contornos de atribuições. Da conjugação desses preceitos positivos e negativos é possível ao intérprete delimitar o campo no qual o ente político pode exercer a prerrogativa de criar leis sobre tributação.[164]

É certo que são as leis estaduais e distritais quem criam o imposto ICMS, sendo que a moldura competencial fora previamente traçada de modo bastante restrito pelos artigos

---

[163] ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional.* São Paulo: MP, 2004, p. 68.

[164] PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1085.

da CF/88 acima referidos. Ademais, devem ser seguidos os comandos da LC 86/97, que é a norma geral instituidora do ICMS.

Por fim, respeitadas todas essas etapas do processo de positivação, eis que, cumprindo mais uma de suas fases instituidoras, surge de forma efetiva por meio de lei estadual ou distrital o ICMS.

8.2 Legislação tributária infralegal ou fontes secundárias do direito tributário: Decretos e Normas Complementares de ICMS ou fontes secundárias

Na classificação das fontes do direito acima firmou-se a premissa de que a lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos introdutores credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no ordenamento jurídico brasileiro, sendo essa afirmação válida para as quatro ordens jurídicas do ordenamento jurídico brasileiro. São, portanto, ele os chamados *instrumentos primários*. Todos os demais veículos introdutores que tenham por objetivo regular a conduta humana, quer sejam eles *gerais e abstratos*, *individuais e abstratos, gerais e concretos* ou mesmo *individuais e concretos*, serão considerados instrumentos secundários ou derivados[165], que possuem hierarquia inferior à lei.

Neste item, volta-se o olhar para a controversa noção de *legislação tributária* trazida pelo Código Tributário Nacional, a Lei 5172/66, que, no alto dos problemas sintáticos, semânticos e pragmáticos e de imperfeições decorrentes da linguagem técnica do legislador, traz, em seu artigo 96, espécies diversas, inclusive conotando a natureza jurídica de legislação sem o serem.

É cediço que o artigo 96 do Código Tributário Nacional traz a noção empregada ao termo *legislação tributária,* inclusive com as aspas assim colocadas pelo legislador, emprestando-lhe abrangência, que, por vezes, é bastante criticada pela doutrina, já que, como determina o suprarreferido dispositivo, compreende "as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

Ocorre que a amplitude desse artigo merece que sejam tecidos alguns comentários a respeito da locução *legislação tributária*, já que ela engloba, espécies normativas que são submetidas ao processo legislativo, normas com regramentos específicos e pontuais, a exemplo dos tratados internacionais, bem como a legislação em sentido amplo, e atos

[165] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 55.

normativos infralegais, elaborados no uso do poder regulamentar da administração pública, que não passam pelo crivo do Poder Legislativo, tendo em vista o fato de não serem leis em sentido estrito, pois aparecem no texto do artigo 96 como *decretos* e *normas complementares*.

Os tratados internacionais acima descritos possuem rito de ingresso na ordem jurídica especial, posto que são celebrados pelo Presidente da República no âmbito internacional e sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, que detém a competência exclusiva para resolver questões sobre tratados internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, nos termos, respectivamente, dos artigos 84, VIII e 49, I, da Constituição Federal de 1988. São obedecidas, portanto, duas fases de ingresso dos Tratados Internacionais no Ordenamento Jurídico brasileiro, sendo a primeira aquela correspondente a uma assinatura pelo Presidente da República ou representante seu, que recebe a denominação de plenipotenciário, e a segunda corresponde à nacionalização desse veículo introdutor, que pode assumir a natureza jurídica de *emenda à constituição*, caso verse o pacto internacional sobre matéria de direitos humanos e seja aprovado com quórum idêntico ao dessa espécie normativa, ou de decreto legislativo, nos demais casos.

Já os veículos introdutores de normas em sentido estrito, previstos no artigo 59 da Constituição Federal em vigor, excluídas as Emendas à Constituição que passam a ocupar o nível constitucional, são aqueles que podem vir a regular as normas em matéria de legislação tributária. Sempre são, pois, submetidos ao procedimento legislativo comum descrito no Texto Magno. São eles os *instrumentos primários*.

Há, contudo, o terceiro estamento da pirâmide que geralmente é utilizada para representar o ordenamento ou sistema jurídico, que é composto pelos veículos introdutores infralegais.

No caso do direito tributário, o terceiro estamento da pirâmide será ocupado pelos decretos, muito comumente denominados de decretos regulamentares, e as normas complementares, isso fazendo uma leitura daquilo que prevê o artigo 96 do CTN.

Os decretos e as normas complementares são espécies do gênero *legislação tributária*, mas que não podem ser classificados como lei em sentido estrito, já que não se submetem, quando elaborados, ao processo constitucional legislativo. São espécies de ato normativo infralegal elaboradas no uso do poder regulamentar da administração tributária. É clara a distinção entre ambas.

Os decretos são atos administrativos e, portanto, infralegais, como afirma Regina Helena Costa[166], "subordinados à lei, que lhes é hierarquicamente superior, em razão da sujeição da Administração Pública ao princípio da legalidade (art. 37, *caput* da CF/88)".

Proclama a Lei Maior competir privativamente ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, isso nos termos do artigo 84, IV, da CF/88, já que o decreto, como bem esclarece Maria Sylvia Zanella di Pietro[167], é a forma de que se revestem os atos emanados do Chefe do Executivo e são conceituados como ato administrativo normativo, que somente podem ser validamente expedidos quando a lei outorgar margem de liberdade criativa ao administrador-chefe, isto é, nos casos em que houver discricionariedade administrativa para tanto.

Assim, a expedição de decretos é de competência dos chefes dos executivos, devendo eles seguir as determinações contidas nas leis que lhes são superiores, no caso do ICMS, na Lei Complementar 86/97, bem como nas leis estaduais instituidoras desse imposto.

Roque Carrazza[168] define o regulamento como "um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não autoaplicável, cria normas jurídicas em geral".

Já Sacha Calmon Navarro Coelho[169] traz a lume a importância dos decretos regulamentares, argumentando que são espécies densamente normativas, que soem expandir o conteúdo material das leis fiscais, "apresentando-se como verdadeiras 'normas tributárias' para contadores, economistas, funcionários públicos do estamento fiscal e contribuintes em geral".

Importante ainda destacar que é de extrema importância para a positivação dos impostos, inclusive, do ICMS a existência dos regulamentos, que possuem natureza jurídica de decreto. O grau de detalhamento e especificidade ao qual pode atingir um regulamento é máximo, já que, diferentemente do que ocorre com o veículo introdutor lei em sentido estrito, permite que matérias extremamente técnicas sejam tratadas por esse tipo

---

166 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 153 et seq.

167 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo.* 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 220.

168 CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no Direito Tributário Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 14.

169 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 542.

de veículo introdutor, direcionando os sujeitos ativo e passivo, por meio de comandos com o máximo grau de especificidade.

Ainda nessa perspectiva, antes do advento da LC 160/17, era bastante comum a instituição de benefícios fiscais de ICMS por meio de decretos, ou até outros tipos de veículos introdutores infralegais, contrariando as noções acima lançadas de que são espécies normativas impassíveis de criatividade, mantidas e elaboradas em absoluta consonância com as leis que lhes são superiores.

As denominadas normas complementares, por sua vez, são objeto de tratamento pelo artigo 100 do CTN. São atos normativos menores que cuidam de explicar e não de inovar o direito tributário, mas com denominação inoportuna, pois confunde-se muito comumente sua qualificação com a das leis complementares. Sua observância gera efeitos decorrentes da aplicação à boa-fé em favor do sujeito passivo[170.]. Aliomar Baleeiro[171] esclarece que, enquanto as leis são *complementares* à Constituição, as normas são *complementares* às leis.

De acordo com o artigo 100 do CTN, as normas complementares podem se encaixar nas seguintes definições: i) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a exemplo de resoluções normativas, instruções normativas, etc.; ii) decisões de órgãos singulares ou colegiados de "jurisdição" administrativa a que a lei atributa eficácia normativa; iii) as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas e; iv) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Os atos expedidos pelas autoridades administrativas são aqueles emanados dos auxiliares imediatos do chefe do executivo, ou seja, dos Ministros de Estado, dos Secretários de Estado, do Distrito Federal e das Prefeituras, servindo esses atos para a exata e fiel execução das leis e regulamentos. Não são atos legislativos, mas sim atos normativos, o uso do poder administrativo regulamentar, que se conformam com os veículos introdutores que lhes são superiores. Podem receber as mais diversas denominações, tais como portarias, instruções normativas, instruções, circulares, ordens de serviço, recomendações, etc.

As decisões de órgãos julgadores, sejam elas singulares ou coletivas, a que a lei atribua eficácia normativa, chamada pelo CTN de "jurisprudência administrativa", são

---

[170] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 191.

[171] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Misabel Abreu Machado Derzi atualizadora. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p. 647.

decisões exaradas pelos tribunais administrativos ou conselho de contribuintes, bem como pelos órgãos de primeira instância administrativas, que contam com a peculiaridade de serem norma individual e concreta para as partes do processo, situação na qual se observa o efeito *inter partes.*

Possuem, entretanto, natureza jurídica concomitante de norma geral e concreta ou individual e abstrata, a depender do caso a que se refira, em relação a todos os demais sujeitos passivos que passam a se submeter a elas, já que as decisões dos órgãos julgadores da administração tributária são, pela inteligência do artigo 100, II, do CTN, normas complementares, com efeito *erga omnes*.

Ademais, a doutrina critica sobremaneira a expressão *jurisdição administrativa*, utilizada pelo CTN, já que por força do artigo 5º, XXXV, da CF/88, o Poder Judiciário possui o monopólio da jurisdição, inexistindo na ordem jurídica nacional uma *jurisdição administrativa* ou mesmo *jurisprudência administrativa*. Sacha Calmon Navarro Coelho[172] sustenta que o uso dessas expressões, mesmo que tecnicamente impróprias, ocorre por "didática analogia" com os institutos judiciais.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas também são denominadas de normas complementares consuetudinárias[173] por parte da doutrina. São atos praticados seguindo a praxe administrativa de forma reiterada, levando o sujeito passivo a crer que, praticando atos naquele sentido, esteja agindo corretamente.

Ora, se, diante de determinada conduta do contribuinte ou responsável, a autoridade administrativa age de forma reiterada, admitindo, ainda que tacitamente, a postura adotada pelo sujeito passivo, implica o surgimento de uma *norma complementar* que endossa a conduta do contribuinte ou responsável, submetendo-se sua revogação aos efeitos do parágrafo único do artigo 100 do CTN[174], cujo teor determina, em suma, que a observância das normas complementares do mesmo artigo exclui a imposição de penalidades, bem como a cobrança de juros de mora e a atualização do valor da base de cálculo do tributo.

Os convênios, objeto de regramento pelo inciso IV do artigo 100 do CTN, podem assumir duas diferentes características. O primeiro grupo se enquadra naqueles convênios de cooperação e assistência mútua a serem firmados entre os entes federados tributantes, previstos no artigo 199 do CTN. O segundo tipo assume um viés totalmente diferente, já

---

[172] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 544.
[173] SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário.* 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 722.
[174] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

que são aqueles que versam sobre o ICMS. Estes últimos serão tratados de forma pontual e específica no próximo item, isso diante da enorme importância que apresentam relativamente ao ICMS e seus benefícios fiscais.

Nessa perspectiva, a administração tributária, por intermédio de seus servidores, sejam eles auditores fiscais de carreira, técnicos ou demais agentes administrativos, deve observar de forma imediata os decretos e as normas complementares, que são as espécies de legislação tributária a que estão aprioristicamente obrigados a seguir, para que, então, observem as leis em sentido estrido e, por fim, o Texto Constitucional. A hierarquia do ordenamento jurídico se inverte, e um outro ângulo ou perspectiva passam a ser observados pela administração tributária.

Outrossim, as hipóteses previstas como “normas complementares” no artigo 100 do CTN, não obstante a crítica de não pertencerem ao complexo normativo, são bastante relevantes para os sujeitos ativos e passivos, que se orientam pelas espécies que foram classificadas como normas complementares pelo legislador ordinário ao elaborar o CTN.

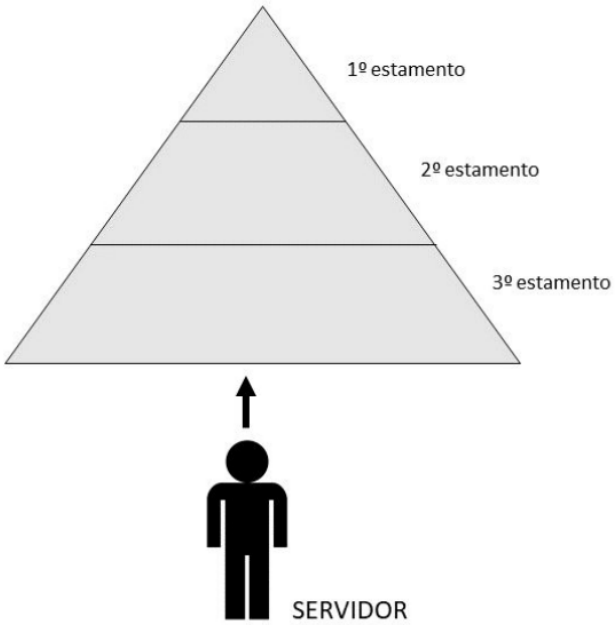
Atente-se que, quando o aplicador da norma é um servidor público, a exemplo dos servidores públicos fazendários, o dever de obediência demanda que sejam seguidas as normas mais próximas a eles, ou seja, aquelas que estejam no terceiro estamento da pirâmide representativa do ordenamento jurídico. Destarte, os instrumentos ou fontes do tipo secundário, como os decretos, por exemplo, que ocupam o terceiro nível na pirâmide abaixo desenhada, são os primeiros a serem observados pelos servidores públicos, que obrigados são de observar a pirâmide do ordenamento de baixo para cima, seguindo ordem inversa, portanto daquele é soe ser empregada por uma autoridade judicial.

A aplicação das regras pelo servidor público segue sentido diferente daquele empregado por juízes e promotores, que, apesar de serem agentes administrativos, por serem classificados como agentes políticos lhes é deferido o direito de escolha, quando da aplicação, de todas as normas que ocupem o mesmo nível hierárquico, devendo ser respeitado, no processo derivativo o axioma da hierarquia. Dessa forma, a aplicação dos veículos introdutores de normas pelas figuras acima descritas obedece a ordem de cima para baixo da pirâmide do ordenamento em toda a complexidade do fenômeno derivativo.

Pode-se representar, pois, a visão observada pelos servidores fazendários, quando da aplicação da *legislação tributária* nos termos do artigo 96 do CTN, mas com aplicação imediata dos decretos e normas regulamentares, já que são eles as espécies imediatamente mais próximas dos aplicadores das normas. Caso não haja nenhuma dessas espécies

aplicáveis, buscam-se os veículos introdutores de normas, aprovados pelo crivo do Poder Legislativo, classificados como lei em sentido estrito.

Figura 15 – Pirâmide representando o ordenamento jurídico sob a perspectiva do servidor público agente da Administração Tributária.



Fonte: A autora.

Os "instrumentos secundários", localizados no terceiro estamento da pirâmide do ordenamento jurídico, realizam, simplesmente, os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada.

Paulo de Barros Carvalho[175], em escólio de lucidez ímpar, professa:

> Ato normativo infralegal, que extrapasse os limites fixados pela lei que lhe dá sentido jurídico de existência, padece da coima de ilegalidade, que o sistema repele. São normas complementares das leis a elas subordinadas; não obrigam os particulares, porém os funcionários públicos lhes devem obediência, não propriamente em vista de seu conteúdo, mas por obra da lei que determina sejam observados os mandamentos superiores da Administração. Todas têm por função veicular outras normas que regulamentem e concretizem os ditames legais, jamais contrariando-as. São elas o decreto regulamentar, as instruções normativas, as circulares, as ordens de serviço, os atos declaratórios e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.
> Por fim, é preciso reforçar a mensagem de que os instrumentos secundários são, todos eles, atos normativos subordinados à lei, não se prestando para criar ou aumentar tributos, nem para delimitar quaisquer

[175] CARVALHO, Paulo de Barros. *Adendo a parecer emitido em 19 de setembro de 2005*. São Paulo: inédito, 2007, p. 25.

> dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Inconcebível, portanto, que o Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo pretenda, por meio da Decisão Normativa CAT nº 2/06, alterar a disciplina jurídica do ICMS, ampliando sua hipótese de incidência para abranger a venda de bens do ativo imobilizado de pessoas jurídicas locadoras de veículos, os quais, como já anotei, não caracterizam mercadorias. Seu ato apresenta-se eivado de ilegalidade e de inconstitucionalidade, pois, além de se tratar de veículo infralegal, extrapola os permissivos constitucionais que regulam a matéria.

A lei e os estatutos normativos, que têm natureza de veículos introdutores, credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, são designados como "instrumentos primários", que são: I) o primeiro estamento ocupado no altiplano constitucional, que é composto pela Constituição Federal, suas emendas e os tratados de direitos humanos aprovados com quórum próprio de emenda à constituição; II) o segundo estamento composto pelas espécies legislativas referidas pelo artigo 59 da CF/88, excluídas as Emendas à Constituição. São elas: a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções; e III) o terceiro estamento composto por todas as demais normas regradoras da conduta humana, que, na ordem jurídica brasileira, têm juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem de preceitos gerais e abstratos, quer de preceitos individuais e concretos. E, por isso, são denominadas "instrumentos secundários", não possuindo, por si só, a força vinculante capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo.

8.3 Convênios do ICMS

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, IV, prevê que os convênios são classificados como legislação tributária do tipo *norma complementar*, nos termos descritos no item anterior.

Mais adiante, no artigo 102 do CTN, reconhece-se o caráter integrativo dos convênios que servem como elementos intercalares da extraterritorialidade travada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Já no artigo 199 do mesmo diploma legal, prevê-se a possibilidade de prestação de assistência mútua entre os entes federados para a fiscalização de tributos e troca de informações tributárias por meio de convênios. Observa-se, nas situações acima mencionadas, um caráter geral.

Além dessas previsões acima, exsurge o Texto Constitucional, que, específica e diretamente ao ICMS, no artigo 155, §2º, XII, g, exige que lei complementar regulamente a

forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os benefícios fiscais de ICMS serão concedidos ou revogados.

Nesse contexto, as leis complementares referidas no dispositivo constitucional acima são as de número 24/75 e 160/2017, em que se apercebe a previsão para a edição de convênios, tendo o convênio ICMS 190/17, finalmente, suprido as exigências das já referidas leis complementares.

O convênio é um acordo emanado da reunião dos Estados-membros, ao qual comparecem representantes de cada Estado e do DF, indicados pelo chefe do Executivo dessas unidades federadas.

É necessária a existência de uma assembleia na qual se faz presente o preposto do Executivo (normalmente, um Secretário de Estado, como o da Fazenda ou das Finanças, etc.), sendo discutidas propostas que, ao final, havendo concordância acerca de seu conteúdo, deverão ser submetidas às Assembleias Legislativas. É com a ratificação por esse órgão, preferencialmente por meio de decretos legislativos, que o convênio passa a ser cogente, exigindo-se sua observância pelos Estados que participaram de sua formação.[176]

Ocorre que, em sentido diametralmente oposto, se comportou o artigo 4º da Lei Complementar 24/75, que determina que caberá ao Poder Executivo de cada unidade da Federação, por decreto, ratificar ou não o convênio do hoje denominado ICMS.

Quando convênios de ICMS são firmados, quem se manifesta é a República Federativa do Brasil, e não apenas os Estados, posto que o interesse é nacional e não meramente regional, sendo certo que não há setor no quadro produtivo que não se aperceba da forte e decidida interferência do aspecto nacional do tributo, do qual se extrai a premente necessidade dessas normas integradoras que são os convênios no direito tributário.

Os convênios são o único meio pelo qual os Estados e o Distrito Federal podem conceder benefícios fiscais de ICMS, inclusive isenções. São um dos pressupostos para a regulação do exercício da competência isentiva, que, no caso do ICMS, não pode se manifestar com a mesma liberdade se comparada com os demais tributos; isso se dá em razão da limitada competência constitucional conferida ao Legislador Estadual relativamente ao tributo ora debatido.

---

[176] CARVALHO, Paulo de Barros. *Adendo a parecer emitido em 19 de setembro de 2005*. São Paulo: inédito, 2007, p. 8.

O impulso dos benefícios fiscais do ICMS é a reunião de vontades de todos os entes federativos, tanto é que, para que se conceda uma simples isenção de ICMS, as unidades federativas são obrigadas a se valer de deliberações, que se manifestam por meio de convênios, já que não podem nem deixar de instituir o referido tributo por vontade própria, tampouco conceder quaisquer benefícios sem que existam as normas complementares ora tratadas.

Aliomar Baleeiro[177], na sua obra atualizada por Misabel Machado Derzi, firma a premissa de que a existência dos convênios para a concessão de benefícios fiscais de ICMS é resultado da necessidade de, no Estado Federal, evitarem-se regras díspares e adotadas unilateralmente, prejudiciais aos interesses de uns, falseadoras da livre concorrência, da competitividade comercial e, acima de tudo, desagregadoras.

No caso do ICMS, os convênios são firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão esse no qual possuem assento representantes de cada Estado da Federação Brasileira e do Distrito Federal. A *praxis* mostra que esse mister é exercido por pessoa indicada pelo Chefe do Executivo, geralmente recaindo sobre o Secretário da pasta que exerça as funções de administração tributária. Compete ao Conselho promover a celebração de convênios com o intuito de conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, de acordo com o previsto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição de 1988 e nas Leis Complementares 24/75 e 160/17, bem como: i) promover a celebração de atos visando ao exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal; ii) promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias; iii) promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

A competência do CONFAZ extrapola a elaboração de Convênios de ICMS que dispõe sobre benefícios fiscais desse imposto, servindo esse órgão como grande

---

[177] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 98.

mantenedor da imprescindível harmonia do ICMS em todos os Estados da Federação, dando cabo a trabalhos relacionados com a política e administração do ICMS, objetivando a criação de políticas uniformes e harmônicas no tratamento do imposto ora tratado.

Em tese, tem-se por pressuposto do princípio federativo que os Convênios do ICMS são celebrados em absoluto estado de igualdade entre os Estados Federados e o Distrito Federal. Ocorre que este cenário onírico não é real, posto que há uma situação de desigualdade econômica e social entre as regiões brasileiras; nessa perspectiva, a manutenção dessa suposta situação de igualdade isonômica tem trazido prejuízos insofismáveis aos Estados mais pobres, pois, na disputa em busca de atração de investimentos, indispensáveis ao crescimento da arrecadação de ICMS das entidades estaduais e distrital, surge a tão comentada guerra fiscal. Os Convênios de ICMS servem a esse relevante mister na tentativa de harmonização de nossas 27 quimeras.

Maria Sylvia Zannella di Pietro[178] aduz que os convênios são acordos celebrados por entidades públicas entre si ou com pessoas jurídicas de direito privado para a realização de objetivos de interesse comum dos partícipes. Na formação do convênio, existe o mútuo consentimento dos partícipes, assim como ocorre em um contrato, porém sem se confundir com esse instituto, visto que neste último há sempre duas partes com interesses diversos, enquanto que nos convênios administrativos os interesses são comuns e coincidentes.

Ocorre que, no Direito Tributário e mais especificamente no que atine aos convênios de ICMS, celebrados no âmbito do CONFAZ, essa presença de interesses comuns e coincidentes é mais uma ficção jurídica do que uma realidade, já que, com o cenário de guerra fiscal entre os Estados, que costumavam conceder benefícios fiscais de ICMS sem que fossem submetidos ao crivo do CONFAZ, vislumbra-se uma realidade oposta àquela prevista pela teoria administrativista. Entretanto, vislumbrando a necessidade de harmonização do ICMS, principalmente em razão de suas operações interestaduais, haveria ao menos um interesse comum: a uniformização da concessão ou revogação de benefícios fiscais.

Grande polêmica em torno dos convênios de ICMS diz respeito à dúvida quanto à necessidade de ratificação desses veículos introdutores por parte das Assembleias Legislativas dos Estados e da Câmara Legislativa do Distrito Federal.

---

[178] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo.* 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 284.

Segundo Alcides Jorge Costa[179], os convênios de ICMS são uma fase peculiar do processo Legislativo em matéria de isenções do referido tributo, que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas sem que isso signifique sua eliminação.

Já Geraldo Ataliba[180] estatui que os convênios de ICMS são "mero pressuposto da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais", já que não concedem direitos às Fazendas Públicas ou aos contribuintes ou retiram tais direitos deles.

Para que seja válido e eficaz o convênio, após sua celebração pelos plenipotenciários estaduais, deve ser ratificado pelas Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal por meio de, ao menos, decreto legislativo, para que se tornem direito interno, não bastando apenas que o Governador do Estado (ou do Distrito Federal) ratifique o convênio por meio de decreto, como sói acontecer Brasil afora.

Souto Maior Borges[181] afirma que o convênio é ato normativo, e a ratificação, que compete às casas legislativas, é o ponto terminal do processo legislativo. Somente após a ratificação, os convênios passam a valer internamente, como lei em sentido estrito que concede ou revoga isenções do ICMS. Salienta o doutrinador pernambucano:

> Numa decorrência do princípio da legalidade tributária e sem a qual não estão obedecidas as suas exigências solenes, o Sistema da Constituição exige sejam os convênios ratificados pelas Assembleias Legislativas Estaduais. É portanto manifestamente inconstitucional a prática de ratificação dos convênios mediante Decreto do Poder executivo. A ratificação é o ponto terminal do processo legislativo. O convênio é materialmente ato normativo. Por isso mesmo, a sua ratificação compete às suas Assembleias Legislativas Estaduais e não ao Governador do Estado. Após ratificadas, as normas isentantes que integram os convênios valem internamente, para cada Estado participante, como lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICMS.

Roque Carrazza[182] arremata que a legalidade tributária geralmente vem atendida com a edição de lei ordinária, mas, no caso específico das isenções do ICMS por expressa ressalva constitucional exposta no artigo 155, §2º, XII, "g", demanda para ser implementada por decreto legislativo ratificador de convênio celebrado. Acrescenta, ainda, que, ao contrário das leis ordinárias, os decretos legislativos prescindem de sanções ou

---

[179] COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130.

[180] ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 67, n. 5, p. 47-63, jul./set. 1983.

[181] BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975 (no original, as referências são direcionadas ao ICM, e, no presente trabalho, foram adaptadas para a sigla ICMS).

[182] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 620 et seq.

vetos. E, no caso do ICMS, resta claro que a aquiescência é prévia e se dá quanto do próprio ato da celebração do convênio. Ademais, o referido professor afirma ser inconstitucional o artigo 4º, *caput*, da Lei Complementar 24/75, quando prevê que os convênios serão ratificados por decreto.

Diante do surgimento da LC 160/17, que revogou parte da LC 24/75, mais pontualmente nas alterações promovidas na matéria de concessão de benefícios fiscais, tratou-se da ratificação do Convênio de ICMS previsto e exigido em seu artigo 2º. Manteve o requisito de que a ratificação fosse realizada com os votos dos representantes das entidades federadas, mas nada mencionou a respeito da necessidade de que o veículo introdutor na ordem jurídica estatual ou distrital seja um decreto legislativo. A falta de rigor na observância do processo legislativo para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, cuja adequação do convênio na ordem jurídica estadual geralmente ocorre por meio de decreto, e não de decreto legislativo, tem sido instrumento de bastante fomento ao fenômeno da guerra fiscal.

Luciano Garcia Miguel[183] dá lição a respeito do tema de forma extremamente lúcida:

> Em relação a esse ponto, comungamos com o pensamento que deveria caber ao Poder Legislativo a ratificação dos convênios aprovados no âmbito do CONFAZ pelo Poder Executivo.
> Essa providência estaria coerente com a estrutura do ordenamento, uma vez que harmonizaria o respeito aos princípios da legalidade e da separação de poderes com a necessidade de uniformização dos benefícios fiscais relativos ao ICMS.
> Já tivemos a oportunidade de expressar nosso entendimento que é convênio, e não outro ato, o instituto adequado para conceder isenção e outros benefícios fiscais relativos ao ICMS.
> Aprovado, e finamente ratificado, passa a ser norma válida, uma vez que foi editada por autoridade competente, seguindo o rito previsto no ordenamento jurídico para a sua produção.
> A aprovação do convênio pelo conjunto das unidades federadas é exigida pela necessidade de uniformização dos benefícios fiscais relativos ao ICMS, o que, contudo, não deveria simplesmente expurgar o Poder Legislativo das unidades federadas desse processo.
> Deveria ter sido outorgada, portanto, ao Poder Legislativo a tarefa de ratificar ou não os convênios aprovados. Além de privilegiar o princípio da separação dos poderes, tal providência daria ao convenio ratificado o mesmo *status* que é concedido à lei na legislação interna das unidades federadas.

[183] MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 93.

Importante relembrar que é justamente por meio dos decretos legislativos que os tratados internacionais são inseridos no ordenamento jurídico brasileiro.

Destarte, assim, deveriam ser inseridos os convênios do ICMS concessivos de benefícios fiscais por meio de decreto legislativo, ato normativo ratificador desses convênios de ICMS mais apropriado, que pode ser classificado como espécie normativa em sentido estrito que prescinde de sanção do executivo, e não lei ordinária ou mesmo decreto do chefe do executivo, sendo essa formalidade um requisito de validade dos convênios do ICMS, já que o ingresso dos convênios na ordem estadual interna de forma lídima é imprescindível.

Oportuno mencionar, nessa senda, o surgimento, logo após o advento da LC 160/17 e por exigência desta, o mais importante Convênio de ICMS na história do CONFAZ – o de número 190/17, publicado no Diário Oficial da União, no dia 18 de dezembro de 2017, com ratificação nacional no Diário Oficial da União, do dia 26 de dezembro de 2017, pelo Ato Declaratório 28/17, com a promessa de promover uma revolução nos benefícios fiscais de ICMS e de sistematizar e organizar tanto a concessão dessas desonerações, como sua convalidação e anistia, dando início a um novo capítulo na história dos benefícios fiscais de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro.

Imprescindível trazer a lume, por fim, que os convênios não têm força de lei. Seus respectivos conteúdos somente passam a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal após a sua ratificação, que deve ocorrer por meio de decreto legislativo. Os convênios, de *per si*, não produzem qualquer alteração na disciplina jurídica do ICMS; apenas permitem que o Poder Legislativo Estadual e Distrital, ou seja, de cada pessoa política competente para regular o ICMS o faça.

TERCEIRA PARTE

BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS: A PAISAGEM E O HORIZONTE

9 A PAISAGEM DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS E A CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

9.1 Posicionamento inicial – a contextualização dos impasses

Os benefícios ou incentivos fiscais, vocábulos esses sinônimos, conforme se poderá verificar, são, "antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de seus objetivos. O sistema de incentivos corresponde ao processo pelo qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas"[184].

Desde há muito estiveram presentes em nossa ordem jurídica, os incentivos ou benefícios fiscais, deixando de ser novidade sua concessão no ordenamento jurídico pátrio. Alcides Jorge Costa[185] destaca que, desde o momento em que o Brasil se tornou colônia de Portugal, foram concedidos os primeiros benefícios fiscais com o intuito de fortalecer a construção de navios e de embarcações, repetindo para a colônia a mesma regra que fora um século antes implementada pela metrópole, onde se garantia a liberdade de importação de material que fosse empregado para a construção de navios, coadunando-se esse benefício fiscal com a poderosa nação navegadora que se tornou Portugal.

Os benefícios ou incentivos fiscais, denominação utilizada nesta pesquisa de forma sinônima, sempre acompanharam a tributação, isso em razão da força mantida pelo poder de tributar, que permite a interferência na esfera das liberdades do indivíduo de forma indelével.

Gaston Jéze[186], na década de 30, apontava que, mesmo existindo a regra inadmitindo qualquer exceção à igualdade, de fato podiam ser percebidas inúmeras contrariedades à regra geral, ou seja, sempre houve, independentemente da forma como foram concedidos, se lícita ou ilicitamente, os benefícios fiscais que povoaram diuturna e perenemente o mundo dos tributos. Eis suas exatas palavras: "Teoricamente, a regra da generalidade do imposto parece, estando postos motivos que a justificam, não comportar

---

184 AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos Fiscais. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*, São Paulo: Saraiva, v. 43, 1980, p. 221.

185 COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação: do Brasil Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*: Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 53-54.

186 JÉZE, Gaston apud TORRES, Ricardo Lobo. *Cours de Finances Publiques*. Paris: Giard & Brière, 1936, p. 42. Tradução livre de "Théoriquement, la règle de la généralité de l'impôt semble, étant donné les motifs qui la justifient, ne comporter aujourd'hui aucune exception. En fait, on constate que toutes les législations admettent une foule d'exemptions".

atualmente nenhuma exceção. De fato, constata-se que todas as legislações possuem um número elevadíssimo de exceções".

Necessário ressalvar que, acompanhando de forma inexorável os benefícios fiscais, está a extrafiscalidade. É, hodiernamente, fundamental a busca da afirmação dos limites do tributo como instrumento de intervenção do Estado, em especial nas seguintes searas: i) nas ordens social ou econômica; ii) no respeito aos valores próprios do direito privado, que concentram em si os magnos preceitos das relações entre partícipes da sociedade civil; iii) nas medidas de simplificação e de solução célere de controvérsias; iv) nos tratamentos dos benefícios fiscais e regimes especiais segundo as mais diferentes situações dos sujeitos da relação jurídico-tributária; v) na promoção do desenvolvimento nacional[187].

Heleno Taveira Torres[188] aponta que o termo *extrafiscalidade* possui uma ambiguidade latente e pode significar a decisão política ou a vontade do legislador, a realização concreta do fim prático pretendido, a conduta do particular afetado pela medida, o efeito da norma jurídica ou a pretensão de efetivar a justiça distributiva, pela redistribuição de rendas.

Alfredo Augusto Becker[189], desde há muito, pontificou que os desígnios arrecadatório e extrafiscal podem coexistir por deliberada opção do legislador, sem que tenha que se fazer uma escolha por apenas um deles no mesmo tributo, mito esse já superado, uma vez que, como aponta o ora referido autor,

> A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na iniciativa privada. Na construção de cada tributo não será mais ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

O artigo 174 da Constituição Federal de 1988 prevê três tipos de intervenção, que serão realizados de forma indireta, por meio da fiscalização, do incentivo e do

---

[187] TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Orgs.). *Extrafiscalidade*: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

[188] Ibid.

[189] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 629-630.

planejamento. Eros Roberto Grau[190] aponta que a função *fiscalizatória* se enquadra na *intervenção por direção,* enquanto que a função de *incentivo,* na modalidade de *intervenção por indução,* concluindo que o planejamento não configura modalidade de intervenção.

Luís Eduardo Shoueri[191] pontifica que, contrariamente ao que ocorre com as normas de intervenção por direção, na modalidade por indução, os agentes econômicos recebem estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua vontade, levam-nos a decidir pelo caminho proposto pelo legislador, porém aderindo o sujeito passivo aos benefícios fiscais. Conclui que a norma tributária indutora permite que o sujeito passivo pratique o fato gerador ou não, de acordo com sua livre escolha, já que não se pode cogitar de direção por meio de normas indutoras.

Harada[192], por seu turno, coloca os incentivos fiscais como instrumentos de intervenção na atividade econômica, com o objetivo de desenvolvimento de determinado setor.

Já o mestre Paulo de Barros Carvalho[193] ensina que as finalidades fiscais e extrafiscais dos tributos são demonstração da existência de "valores finalísticos que o legislador imprime na lei, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição", afirmando, ainda, que a extrafiscalidade pode ser percebida quando o legislador toma "providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política e economicamente valiosas", perseguindo, pois, outros objetivos que não o meramente arrecadatório.

A questão é que a utilização das finalidades extrafiscais pelos tributos é algo constante e praticado de forma consciente pelas fazendas Públicas mundo afora[194], sendo plenamente possível a afirmação de que a neutralidade tributária é um verdadeiro mito nas ordens jurídicas.

---

190 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica da Constituição da 1988*: Interpretação e crítica. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 151.

191 SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de janeiro: Forense, 2005, p. 44.

192 HARADA, Kiyoshi. Constituição de 1988. *Privilégios Fiscais Municipais.* In: Direito Tributário Atual. v. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2695.

193 CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Benefícios e Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS*. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014, p. 36 et seq.

194 BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 97.

Destarte, os benefícios fiscais são desonerações ou incentivos de índole econômica, introduzidos pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador que existem para que os objetivos extrafiscais os mais diversos sejam alcançados.

As desonerações tributárias comumente existentes sempre foram apresentadas da seguinte forma na ordem jurídica brasileira: i) imunidades; ii) não incidências; iii) isenções; iv) alíquota zero.

A não incidência é a ideia oposta à de incidência, ou seja, quando não se instaura a relação jurídica tributária, tem-se a situação ora tratada. A não incidência decorre da ausência de verificação dos pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador, desdobrando-se em três possibilidades: o fato gerador não existe, não ocorre ou não chega a se integrar[195].

A imunidade é espécie desonerativa considerada, por Amílcar de Araújo Falcão[196], uma não incidência juridicamente qualificada pela existência de uma disposição constitucional, que, a fórceps, retira o fato jurídico tributário do campo da incidência e o coloca no espaço da não incidência.

Já as isenções, concedidas com base no artigo 175, I, do CTN, são hipótese de exclusão do crédito tributário. A isenção, conforme pontua Ruy Barbosa Nogueira[197], opera no plano da norma e não no plano fático:

> A isenção, sendo suspensão da incidência, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída por lei, dentro do campo de respectiva incidência.

Por sua vez, o campo da incidência pode ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não incidência. Mas este nunca poderá transpor a *barreira* da imunidade, porque o legislador ordinário não tem *competência* para imunizar; ao contrário, isso porque lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar.

---

[195] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 63 et seq.
[196] Ibid., loc. cit.
[197] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário.* 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 167.

A alíquota zero, por sua vez, impede a existência do próprio fenômeno da tributação, por falta de um dos elementos do fato gerador, estando seus efeitos bastante assemelhados aos da isenção[198]. Entretanto, enquanto a isenção suspende todos os aspectos do fato gerador, a alíquota zero apenas nulifica um de seus elementos.

As categorias acima não são facilmente delimitadas, sendo sempre tarefa de difícil solução segregar o campo de atuação dos quatro tipos de desoneração. Como fator ampliador de uma complexidade já existente, os benefícios fiscais surgem como uma quinta categoria de desoneração.

Alguns benefícios fiscais são concedidos por meio de isenções e de alíquotas zero, subsumindo-se a duas das espécies acima descritas. Já outros, mesmo não podendo ter sua natureza jurídica ligada a esses institutos, são uma *ratio* que redunda no conceito de *desoneração*, pois decorrem de uma redução efetiva sobre os valores suportados pelo sujeito passivo, mesmo estando os institutos fora da classificação tradicional das desonerações.

Os incentivos fiscais são, pois, a quinta espécie desonerativa, uma modalidade de redução do impacto da tributação que sempre esteve presente como manifestação da extrafiscalidade tributária, por vezes de forma velada e ignorada, vista de forma propositadamente míope, como se não se desejasse ver o óbvio, sendo que sempre presente na práxis tributária, em especial nos planos S2 e S3, anteriormente tratados.

As concessões desordenadas de incentivos fiscais de ICMS provocaram a necessidade de observar esse instituto desonerativo na intenção de cientificamente posicionar a categoria, no intento de aproximá-la de uma análise que possibilite a delimitação e tratamento do tema, isso na tentativa de melhor compreender a competição fiscal predatória, denominada de guerra fiscal, expressão usualmente utilizada, que se trava entre os entes nacionais estaduais e distrital no ordenamento jurídico brasileiro, tendo como principais armas a concessão dos benefícios fiscais de ICMS, objeto central desta pesquisa.

A difícil linha demarcatória entre o razoável e o irrazoável é medida áurea de difícil localização nesta matéria. Perelman[199] afirma que quanto mais intervencionista se torna o Estado, mais medidas de exceção surgem, favorecendo-se uns em detrimento dos outros,

---

[198] Ibid., p. 168.
[199] PERELMAN, Chaïm. *Le Raisonable et le Déraisonable en Droit*. Paris: LGDJ, 1984, p. 178 et seq.

esvaziando-se a noção de igualdade em detrimento de decisões supostamente tomadas em nome do interesse geral.

Os benefícios fiscais são certamente uma modalidade de intervenção e, no caso específico do ICMS, durante décadas houve sua concessão ilícita, ou seja, contrariando as determinações da ordem jurídica e fomentando uma guerra fiscal desregrada, em que os *players* desconhecem e ignoram a regra do jogo.

Tratar-se-á, assim, nesta terceira parte do presente trabalho, das principais armas da guerra fiscal, que são os benefícios fiscais de ICMS, fazendo especial ressalva às alterações promovidas pela Lei Complementar 160/17 e pelo Convênio ICMS 190/17.

9.2 A Guerra fiscal do ICMS e os benefícios fiscais como armas

A competitividade, quando estimulada dentro de níveis saudáveis e razoáveis, é inspiradora de crescimento, propulsora de avanços e da economia, geradora de bons frutos aos competidores. Pode-se, portanto, assegurar que a competitividade fiscal profícua, ou o *fair-play tributário*, figura como virtude, e não como vício.

Por outro lado, caso dita rivalidade seja praticada fora dos níveis aceitáveis, passa-se a verificar uma força destrutiva de difícil tangência, razão pela qual o ponto de equilíbrio deve ser perseguido com a consciência de que encontrar o *fiel da balança* é tarefa de hercúlea dificuldade. O horizonte na paisagem dos benefícios fiscais do ICMS é indubitavelmente encontrar esse ponto de equilíbrio, para que haja uma convivência pacífica entre os Estados-membros brasileiros e o Distrito Federal em meio aos benefícios fiscais do ICMS.

No Brasil, observa-se no âmbito do ICMS uma concorrência fiscal predatória entre os Estados, que, utilizando-se de leis, decretos, termos de acordo, dentre outros veículos introdutores, que, por vezes, sequer são objeto de publicação, culminam nas normas individuais e concretas, concedendo os veículos introdutores favores fiscais diversos, capazes de gerar um universo de consequências negativas pela prática que costumeiramente é denominada de *guerra fiscal*, que pode ser sintetizada na ideia de busca irrefreável e implacável de redução da carga tributária proporcionada pelos Estados com o escopo de fomentar a atração de investimentos isoladamente ou em conjunto com a busca de aumento na arrecadação de tributos para o respectivo território, em prejuízo do federalismo fiscal e da ordem jurídica, dando vazão a um fenômeno autofágico.

O conceito de *guerra fiscal* tem sido tratado pela doutrina, jurisprudência e pela imprensa como expressão metafórica que representa o esforço competitivo entre pessoas políticas para que a alocação de investimentos privados seja direcionada aos seus respectivos territórios, tendo como principal arma a concessão de benefícios fiscais e como munição as mais diversas espécies tributárias disponíveis aos entes subnacionais, sendo que o maior "poder de fogo" quedou a cargo do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)[200].

Não se olvide que a *guerra fiscal* é uma situação de conflito federativo, posto que esta forma de Estado, cuja pedra de toque é a cooperação entre as unidades de governo, resta abalada[201].

Luciano Garcia Miguel[202] põe na falta de reação organizada de diversos setores da sociedade a causa de instauração e continuidade da *guerra fiscal*, estando essencialmente ligada a problemas de sanção e coerção do direito. Outrossim, um viés que não pode ser olvidado é que a disputa fiscal, ora tratada, envolve a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral por uma unidade da federação, o denominado Estado de origem, sendo possível que ocorra a glosa de créditos do ICMS pelos Estados de destino, restando os contribuintes condenados a enfrentarem problemas quando se encontram entre uma situação e outra[203].

Dessarte, a título de corte epistemológico realizado na introdução deste trabalho, a expressão *guerra fiscal*, repise-se, é utilizada, conforme a definição apresentada, em seu viés negativo.

Para Paulo de Barros Carvalho[204], há uma multiplicidade de aspectos que podem ser levantados pelo desacordo de opiniões entre as pessoas políticas de direito público interno que se convencionou chamar de *guerra fiscal*, que "assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, no campo da amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo o princípio da harmonia que o constituinte de 1988

---

[200] PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1083.

[201] VARSANO, Ricardo. Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília: IPEA, n. 15, jun. 1997, p. 6.

[202] MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 187.

[203] OLIVEIRA, André Félix Ricota. *Manual da Não cumulatividade do ICMS*: A Regra-Matriz do Direito ao Crédito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2018, p. 199.

[204] CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Benefícios e Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS*. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-27.

previu". A *guerra fiscal* é ameaça constante ao bom desenvolvimento e funcionamento do sistema normativo, já que compromete decisivamente a aplicabilidade de valores fundamentais para a instituição e administração das figuras impositivas. No âmbito do ICMS, a acirrada disputa fiscal envolve os entes tributantes, os contribuintes que usufruíram de incentivos e os sujeitos que tiverem algum tipo de relacionamento comercial com eles, razão pela qual extrapola-se a esfera jurídica, descambando para o campo econômico. Eis o escólio do mestre:

> Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair para seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular e desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhes são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.

A forma de Estado Federal é extremamente oportuna para a disseminação de práticas deletérias como a *guerra fiscal*. No Brasil, o Texto Constitucional de 1988, na delimitação das competências tributárias, concentrou a arrecadação em torno da União, quando destacou em sua competência sete impostos, taxas federais, contribuições de melhoria, além da maciça maioria das contribuições especiais (sociais, econômicas e corporativas), em detrimento de três impostos estaduais e três municipais, além de suas respectivas taxas e contribuições de melhoria e, residualmente apenas, algumas poucas espécies de contribuições especiais, assumindo, pois, o federalismo fiscal brasileiro é eminentemente centrípeto, disruptivo e desequilibrado.

Para Osvaldo Santos de Carvalho[205]:

> No cenário da "guerra fiscal" travada entre os Estados e o Distrito Federal aponta um conflito latente no federalismo brasileiro em matéria fiscal-tributária, com os Estado e o Distrito Federal utilizando o ICMS, que tem inegável caráter de "imposto nacional", como instrumento de atração de investimentos, promovendo explosiva produção de normas jurídicas de incentivos fiscais e financeiros conflitantes entre si, passando ao largo do ideário pacto, tema nuclear da noção teórica e pragmática de federação, configurando, dessa forma, uma recorrente instabilidade institucional e federativa, na medida em que, entre outros gravames, provoca insegurança jurídica aos destinatários das normas editadas, não

[205] CARVALHO, Osvaldo Santos de. Reflexão sobre a Possibilidade de Uniformização da Legislação do ICMS por meio de Lei Complementar Nacional. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *ICMS*: Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 324.

> apenas aos contribuintes de ICMS, como também para os próprios Estados.

O Federalismo Fiscal Brasileiro apresenta historicamente diversas distorções sistêmicas, dentre as quais, ressaltam-se, para fins do presente estudo que atenta de forma mais pontual para o ICMS: (I) a concentração arrecadatória em torno do Ente Federal, facilmente demonstrável a partir da existência de uma maior parcela de competências tributárias em prol da União, somada à necessidade de posterior repartição constitucional das receitas descritas no Texto Constitucional; (II) a dependência financeira dos Estados relativamente à arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal em detrimento dos demais impostos de sua competência; e, como consequência, (III) a concessão de benefícios fiscais com o objetivo de atração de investimentos e incrementação da arrecadação estadual, ocasionando a denominada *guerra fiscal*.

O artigo 3º da Constituição Federal de 1988, em seus incisos II e III, com o fito de garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades regionais, abre um precedente para oportunizar os estímulos ao alargamento dos incentivos, incluídos os fiscais. Ademais, há outros artigos na mesma Carta Magna que afirmam a intenção de reduzir as desigualdades regionais, que são, além daquela acima referido: artigo 43, artigo 151, inciso I; artigo 165, parágrafo 7º; artigo 170, incisos I e VII. Nessa senda, é cediço que as dessemelhanças entre as 5 regiões sociopolíticas brasileiras são gritantes, e certamente as políticas fiscais restritivas e a legislação regulatória, quanto à concessão e fruição dos benefícios fiscais, não têm sido suficientes para, sozinhas, porem fim às diferenças sociais e regionais no Brasil, ou seja, a mitigação dos efeitos danosos da guerra fiscal não seria um remédio heroico para miraculosamente resolver esse problema de tão difícil solução.

Dessarte, certo é que a permissividade do ordenamento, quanto ao fato de que a competitividade fiscal no Brasil tenha se revestido de sua faceta mais alarmante, que é a de uma verdadeira *guerra fiscal*, ofende ao federalismo brasileiro, violando frontalmente os artigos 1º, 5º, *caput*; 18; e 60, parágrafo 4º, inciso I.

Inobstante, é certo que o regramento das políticas de concessões de benefícios fiscais do ICMS colmata uma lacuna que sempre se comportou como uma verdadeira

chaga, que se mantinha aberta em razão da ausência de uma legislação que demonstrasse eficácia técnica no tratamento das concessões de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados de origem, que fossem acatadas pelos Estados de destino e, principalmente, que mitigasse os efeitos nocivos enfrentados pelos contribuintes, que permanecem à margem do problema, sofrendo graves consequências, a ponto de cessar suas atividades em muitas oportunidades, sem mencionar os prejuízos decorrentes de glosas e estornos de créditos fiscais.

O problema dos benefícios fiscais geradores da guerra fiscal no âmbito do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro era costumeiramente enfrentado de forma tímida e inconsistente, pois, mesmo diante das proibições de concessão de benefícios fiscais que não tivessem sido unanimemente aprovados pelo CONFAZ, muitos veículos introdutores dessas benesses fiscais de ICMS permaneciam no sistema jurídico, posto que, enquanto não fossem afastados por ações de inconstitucionalidade junto ao STF, sua validade estaria, por pressuposto, preservada.

Nas oportunidades em que houve o questionamento da constitucionalidade dos veículos introdutores dos benefícios fiscais de ICMS, o STF, por décadas e majoritariamente, pronunciou-se pela inconstitucionalidade dos veículos introdutores de normas concessivas de benefícios fiscais do ICMS.

Isto posto, pergunta-se: e nas hipóteses em que os Estados de destino, mesmo sem uma margem razoável de certeza quanto à existência de fruição de benefícios fiscais, glosavam os créditos por suposição de que seriam presumidos, vez que o destaque em nota fiscal não demonstrava a fruição de benefícios fiscais, mas levava-se a crer, de forma quase sub-reptícia, que houve o recolhimento integral do ICMS? E quanto aos incontáveis casos em que não existe oportunidade de identificar os contribuintes dos Estados de origem beneficiados pelos benefícios fiscais, e, mesmo assim e ainda nessa hipótese, os créditos foram glosados? E nas situações em que os créditos eram concedidos a um nível tão elevado de benesses ao contribuinte, mas com a arrecadação reduzida quase que a zero, simplesmente tendo em vista a atração de investimentos e o incremento da economia no território daquele sujeito ativo, com o indireto interesse em impedir que aquela empresa agraciada se instalasse em outro Estado?

Todas as respostas conduzem ao raciocínio de que a guerra fiscal do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro não pode ser vislumbrada sob o viés mais ameno de que um cenário competitivo pode ser benéfico aos *players*, mas, ao revés, sobressaiu sua face

mais perversa e nefasta. Verifica-se, pois, um cenário absolutamente caótico, uma verdadeira selva, sem respeito a quaisquer parâmetros para a concessão e fruição dos benefícios fiscais do ICMS, mas com as consequências calamitosas para sujeitos ativos e passivos de relações tributárias, além da sociedade, que é a maior prejudicada nessa celeuma.

Reduz-se, portanto, o custo privado da produção e incrementa-se o custo social, além do fato de afrontarem-se princípios basilares da ordem jurídica brasileira, tais como isonomia tributária, legalidade, transparência, dentre outros, em prejuízo do federalismo fiscal e da segurança jurídica dos contribuintes.

Ademais, ao ter o modelo federativo brasileiro buscado outorga de autonomia aos Estados-Membros e lhes garantir, por conseguinte, a arrecadação do ICMS como mais relevante fonte de receita dos entes estaduais, privilegiou-se o local da produção da mercadoria, tendo-se claramente adotado o critério da origem e gerando expressiva alocação de investimentos e riqueza nacional nas regiões com maior densidade industrial e comercial, em detrimento do destino, composto hodiernamente pelos Estados-Membros menos favorecidos.

Malgrado ser utilizado largamente o critério do destino como técnica de harmonização fiscal entre Estados Internacionais, na realidade e na experiência brasileira, já existem provas suficientes de que a sistemática arrecadatória privilegiando a origem se mostra insustentável, ao passo que se posiciona, não como motivo exclusivo, porém como um dos fatores de estímulo à manutenção da guerra fiscal do ICMS.

Há uma gama de incertezas que norteiam o universo das benesses fiscais de ICMS utilizadas nas práticas de competição fiscal predatória e desleal, sendo que, no que tange aos contribuintes, tanto os beneficiados pela concessão dos favores, como aqueles que adquirem mercadorias dos beneficiados, vivenciam-se situações de extrema insegurança jurídica, diante da realização de glosas de Estados que não reconhecem tais benefícios relativamente aos créditos e favores fiscais concedidos pelos Estados praticantes de guerra fiscal, além da prática de estorno de créditos e benefícios, vedação velada de recurso ao poder judiciário, ignorância das regras de suspensão do crédito tributário, gerando uma enorme incerteza nas relações jurídico-tributárias e desconsideração de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Observava-se, não obstante a presença de regras proibitivas, o exercício diuturno de favorecimento fiscal pela concessão de benesses ou incentivos, sem que houvesse qualquer

aplicação de sanções pela referida prática odiosa, conforme previa a LC 24/75, em seu artigo 8º.

A ideia de impor a um ou a alguns estados, ainda que por decisão de maioria qualificada de outros estados, mudanças tributárias substantivas, implicando perda de receitas fiscais, é de difícil aceitabilidade em um regime federativo. O espaço fiscal do Estado, como definido na Constituição, não pode ser violado. Assim é nos países de federação robusta.

A título ilustrativo e com o intuito de demonstrar a experiência internacional relativamente ao combate à guerra fiscal, elegeram-se dois diferentes tratados internacionais: o Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio (OMC), nos quais pode-se perceber que, não obstante existir ampla harmonização legislativa e regulatória, mudanças tributárias que afetem outros estados membros somente podem ser adotadas com aprovação unânime dos membros.

As experiências de combate à guerra fiscal entre os países apresentam uma maior eficiência na prevenção e mitigação dos efeitos da já denominada *competição fiscal predatória*, por meio de definições bastantes pontuais desse fenômeno e de seus limites em Tratados e Acordos Internacionais, merecendo especial destaque aqueles citados no parágrafo anterior.

Inicialmente salta aos olhos a denominação mais amena, vez que a expressão *competição fiscal predatória* denota menos agressividade do que *guerra fiscal.*

O Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias da OMC, mais especificamente em seu Anexo I, delimita as práticas que são consideradas "*competição fiscal predatória*", regulando-as, pois, de forma bem-sucedida.

O Código de Conduta da União Europeia existe para tributar e, consequentemente, combater medidas legislativas, regulatórias e administrativas que afetem ou possam afetar de maneira significativa a localização de empresas dentro da Comunidade. Como cada país-membro é soberano, esse código não possui força de Lei. No entanto, não deixa de ser eficaz, na medida em que tem uma grande força política.[206]

Segundo esse Código, os países membros se comprometem a: i) revisar as medidas fiscais que constituem competição tributária predatória, reformando-as de acordo com os

[206] RIBEIRO, Leonardo Alcântara. *A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária.* São Paulo: FGV/Núcleo de Estudos Fiscais, ago. 2010, p. 26.

princípios estabelecidos no Código (*rollback*); e ii) não adotar medidas desse tipo no futuro (*standstill*).

Os critérios utilizados para identificar se uma medida é prejudicial são: (i) nível efetivo de tributação significativamente menor que o comumente adotado no país em questão; (ii) benefício fiscal concedido para não residente, (iii) incentivos fiscais para atividades isoladas da economia nacional e que, portanto, não possuem impacto na base arrecadatória; (iv) concessão de benefícios mesmo na ausência de real atividade econômica; (v) base para determinação dos lucros em grupos multinacionais se afasta das adotadas por regras internacionais, em especial as da OCDE; (vi) falta de transparência.

Para assegurar o cumprimento do disposto, foi criado o Comitê do Código de Conduta (*Code of Conduct Group*), que identifica as medidas prejudiciais, dando prazo para que sejam reformuladas. Esse grupo se reporta regularmente ao Conselho de Ministros de Finanças da União Europeia. O caso europeu é, portanto, um modelo de autorregulação sem *enforcement* legislativo, mas com alto valor político, de modo que não perde sua eficácia.[207]

Já o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da OMC delimita as práticas que são consideradas *competição fiscal predatória*, regulando-as, pois, de forma clara. O referido tratado classifica os subsídios em diversas categorias e determina as sanções pela concessão de favores proibidos, bem como estabelece medidas compensatórias.

Por intermédio dos acima referidos acordos, a experiência Internacional de tratamento da *competição fiscal predatória* se mostra mais eficiente do que as tentativas brasileiras de combate à guerra fiscal entre os Estados-membros.

Certamente, uma cópia dos institutos internacionais já referidos para aplicá-los de forma irrefletida à guerra fiscal brasileira não resolveria a grave doença da qual o federalismo fiscal brasileiro é acometido, mas, por outro lado, à luz e sob a inspiração de experiências internacionais exitosas, é possível apontar soluções nacionais adequadas às características do Sistema Tributário Nacional, isso com o objetivo de mitigação e redução da guerra fiscal relativa ao ICMS.

Não se objetiva, ao mencionar as legislações internacionais acima, copiar soluções alienígenas, distantes das características e da realidade do Brasil, tampouco visa-se repetir

---

[207] RIBEIRO, Leonardo Alcântara. *A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária.* São Paulo: FGV/Núcleo de Estudos Fiscais, ago. 2010, p. 28.

as falhas e inoperâncias do passado. Almeja-se buscar inspirações para, com vistas ao futuro e respeitando as necessidades e peculiaridades do ordenamento jurídico e da política fiscal nacionais, vislumbrar soluções para o mal da guerra fiscal, reduzindo-a para o nível de aceitabilidade e mitigando seu aspecto predatório.

Após a certeza de insucesso da LC 24/75, da jurisprudência contrária do STF, surgiu no cenário nacional a LC 160/17 e o Convênio ICMS 190/17, que em conjunto com a primeira, passaram a tratar sobre concessão dos benefícios fiscais de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro, impondo, concomitantemente, diversos requisitos tanto para a concessão dos incentivos fiscais do referido imposto, como para a fruição deles pelos contribuintes.

É certo que o grande avanço da LC 160/17 é a liberação do requisito que havia no artigo 1º da LC 24/75, revogado pela primeira, cuja exigência de unanimidade a ser obtida por meio do CONFAZ para aprovação dos benefícios fiscais do ICMS nunca foi obedecida pelos Estados praticantes da *guerra fiscal*.

Indubitavelmente, dúvidas surgem quando se contrasta os institutos brasileiros com os internacionais, cabendo o questionamento: o artigo 8º da LC 25/75, que prevê as penalidades pelo descumprimento das regras limitadoras à concessão de incentivos fiscais, caracterizados como prática de competição fiscal predatória no âmbito do ICMS, assemelha-se às restrições enumeradas no Código de Conduta da União Europeia e no *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio? À luz das características e peculiaridades do Sistema Tributário Nacional, a *guerra fiscal* do ICMS praticada no âmbito dos Estados-membros brasileiros poderá ser mitigada?

Infelizmente, não por acaso, a competição fiscal no Brasil recebeu a denominação de *guerra fiscal,* situação em que há muitos perdedores e as supostas vitórias não são suficientes para suprir os danos proporcionados pela batalha. A aplicação do artigo 8º da LC 24/75 claramente não tem atingido a mesma eficácia se comparada com as penalidades impostas pelas legislações internacionais acima referidas, pois o cenário da competição fiscal no Brasil continua a proporcionar efeitos nefastos.

O modelo federativo brasileiro, outrossim, outorga de autonomia aos Estados-Membros e lhes garante, por conseguinte, a arrecadação do ICMS como mais relevante fonte de receita dos entes estaduais, tendo privilegiado o local da produção da mercadoria, claramente adotando, pois, o critério da origem, razão pela qual se gera expressiva

alocação de investimentos e riqueza nacional nas regiões com maior densidade industrial e comercial, em detrimento do destino, composto hodiernamente pelos Estados-Membros menos favorecidos.

O rumo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro vai de encontro ao que se apregoa no Código de Conduta da União Europeia e no *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio, especificamente no que se refere à justa opção pelo parâmetro do privilégio do destino nas legislações internacionais analisadas.

Existe, por certo, uma sequência de veículos introdutores que merece ser observada no que tange ao combate da guerra fiscal, iniciando-se pela Constituição Federal (artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g"), seguido pelas Leis Complementares 24/75 e 160/17, além do Convênio ICMS 190/17. Esses veículos introdutores traçam um caminho a ser percorrido, no processo de positivação, no que tange às tentativas de mitigação dos efeitos danosos da *guerra fiscal*.

A Constituição Federal, na inteligência do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g", norma de eficácia contida, demanda uma Lei Complementar para regular a regra da concessão de benefícios fiscais. A LC 24/75, mesmo diante de todas as dúvidas quanto a sua recepção, não atendeu ao desiderato que pretendia, já que nenhum benefício fiscal foi concedido com aprovação unânime por meio de convênio do ICMS no âmbito do CONFAZ.

Décadas de *guerra fiscal* foram travadas, e não parecia haver luz ao final do túnel, muito em razão da exigência de unanimidade para a aprovação dos benefícios fiscais estabelecida pelo artigo 1º da LC 24/75. Diante da realidade de que o consenso para que a unanimidade fosse atingida nunca foi atingido, A LC 190/17 foi aprovada com o interesse de garantir a solução do impasse quanto aos benefícios fiscais, mas isso não implica em fim de guerra fiscal, apenas em estabelecimento de uma regra diferente para o jogo, mormente porque existe previsão de que os benefícios fiscais convalidados pela LC160/17 só durarão até o ano de 2020.

Assim, a vigência por tempo determinado dos benefícios fiscais convalidados e ainda em vigor por força da LC 160/17 e do Convênio ICMS 190/17 e a permanência do critério da origem em detrimento do destino são dois fatos que levam a crer que o horizonte na paisagem da guerra fiscal do ICMS no Brasil é deveras atribulado e sem

perspectivas de encontrar o tão almejado equilíbrio para uma salutar competitividade fiscal.

9.3 O perfil da jurisprudência do STF relativamente aos benefícios fiscais do ICMS anteriores à LC 160/17

O presente item tem por intuito analisar de forma sintética e objetiva as tendências da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativamente aos benefícios fiscais de ICMS no ínterim que vai da promulgação da Constituição Federal de 1988 até o início da vigência da LC 160/17, sem que isso signifique tratar de casos específicos, mas optando pelo recorte de ir em busca de quais foram os paradigmas adotados pelas decisões judiciais emanadas do STF.

Na visão de Niklas Luhman[208], o desenrolar que se adota no decurso do processo judicial se observa a partir de modelos preexistentes ou preconcebidos pelo próprio ordenamento jurídico, de forma que o conjunto das regras dá a possibilidade de construção de uma plêiade de informações e dados provenientes desse ambiente, que, em sendo inseridos, passam a ser orientadas por decisões e regras do subsistema judicial. Compete ao que o autor denomina de *diferenciação* a fixação de limites em face do meio ambiente, permitindo a primeira que sejam absorvidas as incertezas do direito e da verdade dos fatos, criando-se um espaço propício para a decisão.

Assim, neste capítulo visa-se identificar o critério adotado pelo STF nos julgados anteriores ao advento da LC 160/17 e do Convênio ICMS 190/17. Para Bianor Arruda Bezerra Neto[209], o critério da decisão, sem o qual a decisão não é racional, é o elemento capaz de proporcionar:

> (I) a avaliação ou a comparação entre as diferentes opções de ações possíveis; (II) o juízo de validade ou o teste de pertencimento delas com relação ao referencial cultural ou sistema de referência do qual emerge o fim da conduta e, por fim, realizar; (III) o juízo de valor ou a valoração, permitindo que a escolha seja coerente e adequada ao alcance dos fins eleitos.

---

[208] LUHMAN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento.* Tradução de Maria da Conceição. Brasília: Universidade de Brasília, 1980, p. 52 et seq.

[209] BEZERRA NETO, Bianor Arruda. *O que define um julgamento e quais os limites do juiz?* Valores, hermenêutica e argumentação: elementos para a construção de uma teoria da decisão judicial. São Paulo: Noeses, 2018. p. 68.

Certamente, a radiografia da jurisprudência do STF no que se refere aos benefícios fiscais de ICMS trará subsídios para que se possa analisar esse instituto jurídico sob mais um ângulo, que pavimentou o caminho adotado pela ordem jurídica brasileira relativamente ao instituto da convalidação, criado pela LC 160/17.

Atente-se que a LC 24/75 foi o veículo introdutor que, mesmo diante dos questionamentos sobre a recepção de todos seus artigos, preencheu a exigência da norma contida existente no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g" da CF/88, no período acima exposto, ou seja, até o advento da LC 160/17, que determina a dependência a convênio firmado no âmbito do CONFAZ e aprovado por todos os entes subnacionais estaduais unanimemente.

É cediço que essa determinação de unanimidade não foi obedecida sequer em relação a um único benefício fiscal de ICMS em todo o período de vigência da LC 24/75, que é superior ao da própria CF/88. Destarte, o suprarreferido comando constitucional sempre foi ostensivamente desrespeitado, o que ocasionou a propositura de centenas de ações de inconstitucionalidade contra leis estaduais e distritais instituidoras de benefícios fiscais de ICMS.

Ocorre que, como foi possível observar de forma bastante clara no decorrer desta pesquisa, os benefícios fiscais são institutos bastante complexos, cheios de detalhes e peculiaridades, razão pela qual a jurisprudência sobre a matéria não poderia seguir curso diverso senão o das inúmeras veredas que caracterizam essa peculiar matéria. A riqueza da jurisprudência sobre o tópico certamente não poderia ter sorte diferente, pois ratifica a ideia de dificuldade que circunda o tema ora debatido.

Já que o objetivo neste item é analisar as tendências da jurisprudência do STF em relação aos benefícios fiscais de ICMS, uma das demandas que chama a atenção é a ADI 1247/PA[210], julgada em 31 de maio de 2011. Nessa Ação Direta de Inconstitucionalidade, o STF declarou inconstitucional o artigo 12 da Lei Estadual nº 5.780/93, do Estado do Pará, que possibilitava a concessão de benefícios fiscais e também financeiros com o intuito de redução da base de cálculo do ICMS ou de sua total exclusão. O supramencionado benefício paraense fora criado com a finalidade de defesa da economia do Estado, bem como a habilidade dos contribuintes estaduais de fazerem frente aos ataques dos Estados guerreiros fiscais.

---

[210] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247/PA*. Relator: Ministro Dias Tóffoli. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 17 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610132>. Acesso em: 01 ago. 2018.

Durante décadas, o STF decidiu pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais no âmbito do ICMS em centenas de ações, sob a argumentação de que ditas benesses haviam sido concedidas de forma unilateral e sem prévia celebração do convênio interestadual aprovado à unanimidade, então exigida pela na Lei Complementar 24/75. As ações de inconstitucionalidade, que ocupam a posição de liderança numérica em relação aos demais processos, propostas contra leis estaduais que concediam benefícios fiscais a contribuintes de ICMS seguiram reiteradamente o posicionamento de procedência do pedido, considerando esses veículos introdutores inconstitucionais.

Diante de tais controvérsias, da incontestável presença de competição fiscal predatória entre os Estados Brasileiros no âmbito do ICMS e com o aumento do grau de litigiosidade em torno da guerra fiscal entre os Estados, que se tornava mais e mais ofensiva, o Supremo Tribunal Federal recebeu inúmeras Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra leis que criaram incentivos sem observar as regras constitucionais e legais, apesar do fato de tribunais administrativos e judiciais dos Estados estarem repletos de processos discutindo autuações milionárias sofridas por contribuintes que fazem jus aos incentivos.

As decisões da Corte Constitucional Brasileira reconheceram reiteradamente que a Constituição Federal admitia, de forma inconteste, a concessão de benefícios fiscais de ICMS, sendo exigida, contudo, como condição inafastável, a prévia deliberação dos estados-membros, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Federal, e da Lei Complementar 24/1975, tendo essa exigência como objetivo a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, sem esquecer, ademais, a necessidade de conciliar a efetividade das normas constitucionais e a proteção da segurança jurídica dos contribuintes, já que a existência de vedação expressa não evitava a edição de normas concessivas de favores fiscais.

Eis que a jurisprudência do STF serve para concluir que, mesmo diante de toda contrariedade, as entidades subnacionais estaduais costumeira e reiteradamente continuavam a conceder benefícios fiscais de ICMS, como se fora algo inexorável, sendo esse um grande exemplo de resistência de um instituto jurídico no ordenamento jurídico brasileiro.

Outrossim, diante do posicionamento quase que uníssono de precedentes que contrariaram a prática de guerra fiscal, em especial das Ações Diretas de

Inconstitucionalidade de números 1179[211], 1247[212], 1308[213], 2548[214], 2645[215], 2906[216], 3794[217] e 3312[218], foi publicado, em 24/04/2012, edital para elaboração da súmula vinculante 69, cuja finalidade fora considerar inconstitucionais 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 *Conselho Nacional de Política Fazendária.*

Eis o texto acima aludido:

> Proposta de Verbete: 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.

Certamente, o desiderato do projeto de súmula vinculante 69 era a extinção de todos os incentivos, favores e benefícios fiscais estabelecidos à revelia do CONFAZ. Logo após a propositura do projeto de súmula vinculante 69, o procedimento foi sobrestado, não se tendo ultimado sua votação pelo STF, em razão de diferentes situações, todas elas mencionadas por parecer do então Procurador Geral da República, cuja pontuação parece ser interessante a essa pesquisa que volta seus olhares às tendências das decisões judiciais da Corte Constitucional Brasileira em matéria de benefícios fiscais de ICMS.

---

[211] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.179/SP*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 13 nov. 2002. Diário da Justiça, 19 dez. 2002. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1605688>. Acesso em: 03 ago. 2018.

[212] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247/PA*. Relator: Ministro Dias Tóffoli. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 17 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610132>. Acesso em: 01 ago. 2018.

[213] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.308/RS*. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 12 mai. 2004. Diário da Justiça, 04 jun. 2004. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1619967>. Acesso em: 03 ago. 2018.

[214] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 10 nov. 2006. Diário da Justiça, 15 jun. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978081>. Acesso em: 03 ago. 2018.

[215] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.645/TO*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 11 nov. 2004. Diário da Justiça, 29 set. 2006. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2017821>. Acesso em: 03 ago. 2018.

[216] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.906/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 29 jun. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2137545>. Acesso em: 04 ago. 2018.

[217] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2410796>. Acesso em: 04 ago. 2018.

[218] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312/MT*. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 16 nov. 2006. Diário da Justiça, 09 mar. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2246738>. Acesso em: 04 ago. 2018.

Eis as razões apontadas para o sobrestamento do projeto de súmula vinculante nº 69, todas relevantes e demonstrando a necessidade de aguardar o julgamento das seguintes demandas, por diferentes motivações, quais sejam: i) ADPF de número 198, cuja temática central girou em torno do quórum para aprovação dos convênios concessivos de benefícios fiscais de ICMS; ii) ADIs de números 2549[219], 3413[220], 3674[221], 3794[222] e 4152[223], sobre diferentes temas envolvendo a denominada "guerra fiscal"; iii) RE 628075[224], que se refere à glosa dos créditos de ICMS pelos estados de destino, que discordam da concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS; iv) votação dos projetos de lei sobre a disciplina, a cargo do CONFAZ, quanto aos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação via convênio.

A votação do referido projeto nunca se ultimou, e, com a edição da LC 160/17, que é justamente o veículo introdutor de normas acima referido, seguida do Convênio ICMS 190/17, obstou-se qualquer possibilidade de seguimento do feito que propunha a súmula vinculante acima referida.

Um ponto de convergência para a harmonização entre posições diametralmente opostas, posicionando-se, de um lado, o STF, que julgava inconstitucionais as leis concessivas de benefícios fiscais de ICMS por contrariarem os comandos constitucionais da matéria, e, do outro, os Estados e o Distrito Federal, que continuavam por criar desenfreada e desregradamente benefícios fiscais com as mais diversas denominações, foi o instituto da *convalidação* dos benefícios fiscais, criado pela LC 160/17, com o objetivo

---

[219] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549/DF*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 03 out. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978169>. Acesso em: 04 ago. 2018.

[220] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.413/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2273658>. Acesso em: 05 ago. 2018.

[221] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.674/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 29 jun. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2362514>. Acesso em: 05 ago. 2018.

[222] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2410796>. Acesso em: 04 ago. 2018.

[223] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.152/SP*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 21 nov. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2640971>. Acesso em: 05 ago. 2018.

[224] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 628.075/RS*. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 13 out. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 dez. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>. Acesso em: 05 ago. 2018.

de tornar *válidas* as benesses concedidas ao arrepio daquilo que prevê a Constituição Federal em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g".

Diferentemente do que determinam as LC 160/17 e LC 24/75, veículos introdutores para os quais a denominação do benefício fiscal pouco importa, na ADI 4481[225], o STF admitiu que o diferimento não se configura benefício fiscal se for concedido sem redução de valores, podendo ser, portanto, deferido sem prévio convênio.

Ocorre que em torno dessa ideia figurou como ponto de reconhecida controvérsia a necessidade ou não de modular os efeitos da decisão acima mencionada, na linha do que prevê o artigo 4º da Lei 11.417/2006, que permite que o tribunal restrinja a eficácia vinculante da súmula, por decisão de 2/3 dos seus membros, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público, situação essa que se coaduna com os benefícios fiscais do ICMS, posto que a eficácia *ex tunc* que o STF costumava conferir em suas decisões apresentava um custo elevadíssimo aos sujeitos passivos da dita exação.

O efeito retroativo das decisões do STF provocava aos sujeitos passivos de ICMS que se beneficiaram das vantagens dos incentivos fiscais concedidos um efeito nefasto, posto que, mesmo tendo obtido o benefício em conformidade com o que estabelecia a legislação estadual em operação que deveria garantir o mínimo de segurança, posteriormente uma verdadeira onda destruidora promovia uma avalanche de desastres financeiros a esses contribuintes que se viam obrigados a lidar com os estornos de todos os créditos com os quais haviam se beneficiado, muitas vezes sendo obrigados a encerrarem suas atividades, diante da insuportabilidade quanto ao pagamento dos créditos tributários lançados em razão dos estornos.

Ademais, muitas vezes os lançamentos desses estornos eram realizados por meio da lavratura de autos de infração, ou seja, os sujeitos passivos de ICMS que haviam se beneficiado tinham que arcar com o ônus das multas pecuniárias, recebendo uma punição sem terem praticado nenhuma ilicitude. Observe-se, pois, que o efeito *ex tunc* oriundo das decisões do STF, que consideravam as leis estaduais concessivas de benefícios fiscais, trazem consequências graves e inaceitáveis, pois é descabida a aplicação de punição se não houve ato ilícito, isso porque os contribuintes que se beneficiaram fizeram-no porque havia uma lei que, à época da concessão da benesse, era constitucional.

---

[225] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 mar. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 19 maio. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 09 ago. 2018.

A posição que o STF costumava firmar, pois, era no sentido de que a modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade consiste em incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida.

Ocorre que, em 2015, na ADI 4481, julgada em 11/3/2015, de relatoria do ministro Roberto Barroso, por maioria, vencido apenas o ministro Marco Aurélio, a Corte Constitucional Brasileira modulou os efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei que garantia incentivos fiscais em matéria de ICMS para operar apenas a partir da data da sessão de julgamento, sem eficácia retroativa, ou seja, empregando-lhe o efeito *ex nunc*. As razões da mudança foram o tempo de vigência da lei impugnada e a demora do Supremo em julgar o feito. O relator justificou assim sua posição:

> 18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes.
> 19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.[226]

No voto divergente ora analisado, o ministro Marco Aurélio Mello[227] trouxe a lume o estímulo negativo que a orientação dada pela jurisprudência acima referida poderia causar em matéria de guerra fiscal, nos seguintes termos:

> É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação.
> Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.
> Não modulo, Presidente.

---

[226] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 mar. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 19 maio. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 09 ago. 2018.

[227] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 mar. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 19 maio. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 09 ago. 2018.

A decisão proferida na ADI 4.481 foi a primeira em que o tribunal fez claramente uso da faculdade prevista no artigo 27 da Lei 9.868/1999 para um caso de guerra fiscal de ICMS. Antes, a posição da corte era de negar pedidos assemelhados àquele.

Com as decisões nas ADIs 2.663[228] e 3.796[229], a tendência se confirmou. Em ambos os julgados, o Supremo declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que concediam benefícios fiscais, mas conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata de julgamento.

A reviravolta na jurisprudência do STF relativamente à modulação dos efeitos de suas decisões claramente reconhece que os principais prejudicados eram os contribuintes detentores de benefícios fiscais, tendo essa alteração de curso corrigido uma grave falha que desfavorecia esses sujeitos passivos, que se viam submissos ao arcar com penalidades, mesmo sem ter praticado ilicitudes.

Outrossim, as penalidades aplicadas aos Estados concessores de benefícios fiscais de ICMS pelo STF sempre se mostraram extremamente brandas, se comparadas com aquelas sofridas pelos contribuintes, posto que a reprimenda do artigo 8º da LC 24/75 só traz as consequências mais gravosas previstas em seu parágrafo único, se, e somente se, as providências dos dois incisos do referido dispositivo não forem cumpridas.

Ora, no primeiro inciso do artigo 8º da LC 24/75, existe a previsão de nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria. Nesse caso, o único dissabor que viria a sentir o Estado concessor dos benefícios seria a nulidade do ato. Por outro lado, a ineficácia do crédito fiscal para o estabelecimento recebedor da mercadoria traz prejuízos aos contribuintes, tanto em relação àqueles situados nos Estados de destino de forma imediata, posto que terão que arcar com a totalidade do tributo, bem como em relação àqueles situados nos Estados de origem, visto que terão prejuízos com a discriminação de seus clientes situados nos Estado de destino, bem como com a devolução de mercadorias.

Já no segundo inciso do já sobredito artigo de lei, existe a previsão da necessidade de complementar o "*imposto não pago ou devolvido*", ou seja, exige-se o pagamento da diferença dos tributos que deixou de adimplir em razão do benefício fiscal, bem como com

---

[228] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.663/RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 08 mar. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, 29 maio. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2020518>. Acesso em: 10 ago. 2018.

[229] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 08 mar. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2412333>. Acesso em: 10 ago. 2018.

eventuais multas, conforme referido acima no decorrer deste item. Ademais, a derradeira penalidade jaz, juntamente a esta última providência, na ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Há, ainda, que se atentar para o Recurso Extraordinário de número 851421[230], que teve sua repercussão geral reconhecida, girando em torno da possibilidade de os Estados e o DF perdoarem as dívidas tributárias compostas em razão de benefícios fiscais reconhecidos como inconstitucionais pelo STF, cuja tarefa era julgar sobre a possibilidade de convalidação de um benefício fiscal considerado inconstitucional pelo STF, mediante novo ato de renúncia de receita, antecedido, porém, de convênio aprovado pela unanimidade dos Estados no âmbito do CONFAZ.

Outro processo que demanda atenção é o Recurso Extraordinário 628075/RS[231], que igualmente teve sua repercussão geral reconhecida, cuja temática central é a glosa de créditos, quando o Estado de destino, unilateralmente, não reconhece os créditos decorrentes da concessão de benefícios fiscais concedidos em desrespeito ao que determina a atual Carta Magna por Estados de origem.

Na mesma toada foi julgada a ADI 3936[232], demanda na qual o STF julgou inconstitucional benesse fiscal concedida por meio de Lei pelo Estado do Paraná, que previu a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, caso outro Estado da Federação o fizesse antecipadamente. Essa disputa funciona como verdadeira *arma de vingança*, indesejável em num Estado Federal.

O Recurso Extraordinário 572.762/SC[233] firmou precedente no sentido de preservar a repartição constitucional do percentual de 25% para os municípios do total de ICMS, prevista no artigo 158, IV, da CF, como modalidade de repartição constitucional da receita

---

[230] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 851.421/DF*. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Recorrido: Câmara Legislativa do Distrito Federal e Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 21 maio. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 01 set. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>. Acesso em: 11 ago. 2018.

[231] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 628.075/RS*. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 13 out. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 dez. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>. Acesso em: 05 ago. 2018.

[232] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.936/PR*. Relator: Ministra Rosa Weber. Brasília, 19 set. 2007. Diário da Justiça Eletrônico, 09 nov. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>. Acesso em: 12 ago. 2018.

[233] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de Timbó. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 20 mar. 2008. Diário da Justiça Eletrônico, 11 abr. 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935>. Acesso em: 12 ago. 2018.

a título de transferência vinculada. Decerto que, no instante em que os Estados concedem seus benefícios fiscais, ocorre automaticamente um desbalanço na equação dos repasses vinculados decorrentes de tributos, perdendo, portanto, os municípios que seriam os destinatários do percentual acima referido da totalidade da arrecadação do ICMS relativo às operações de venda realizadas em seus limites territoriais.

Na decisão do recurso extraordinário supra, o STF reconheceu que não é possível que os Estados isentem a parcela da arrecadação do ICMS que caberia aos Municípios. A ideia foi tão bem acolhida, que o STF, conferindo Repercussão Geral ao Recurso Extraordinário de número 572.762/SC, fixou a tese de número 42, cujo texto é o seguinte: "A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos Municípios, a pretexto da concessão de benefícios fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição das receitas tributárias".

É certo que as decisões do STF confirmam o seguinte raciocínio: é inconstitucional o benefício fiscal concedido de forma unilateral sem a aprovação do CONFAZ.[234]

Ocorre que, em 17 de novembro 2016, houve mais uma reviravolta da jurisprudência, dessa vez não relativamente ao ICMS, mas ao IPI e IR, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 705.423[235], tendo o STF decidido pela constitucionalidade de renúncias fiscais de impostos acima citadas, cuja arrecadação está em parte vinculada aos Fundos de Participação dos Estado e do Distrito Federal e, por outra banda, dos Municípios. Prevaleceu nesse processo que o "*poder de isentar*" está intrinsecamente ligado ao "*poder de tributar*". O resultado do referido julgado rendeu a edição da tese de repercussão geral de número 653.

Com o advento da LC 160/17, exsurge um novo capítulo na história da guerra fiscal brasileira. Os critérios e requisitos, a serem analisados mais adiante, para que benefícios fiscais de ICMS sejam concedidos e usufruídos abrandaram em especial no que se refere à exigência de unanimidade expressa na LC 24/75. Não obstante as novas regras, mantiveram-se as incipientes penalidades do artigo 8º da LC 24/75 acima referidas, cujos maiores prejudicados são os contribuintes, e não os Estados Concessores dos benefícios fiscais.

---

[234] CASTILHO, Fabio Roberto Correia. *Guerra Fiscal de ICMS* – conflito horizontal na federação brasileira. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 54 et seq.

[235] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423/SE*. Recorrente: Município de Itabi. Recorrido: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 09 maio. 2013. Diário da Justiça Eletrônico, 27 maio. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284492>. Acesso em: 13 ago. 2018.

9.4 Efeitos da concessão e fruição dos benefícios fiscais de ICMS e as consequências da negligência

As distorções da tributação do ICMS, em especial as geradas pelas práticas conhecidas por guerra fiscal, acarretam em barreiras tributárias à livre circulação de mercadorias no território nacional, cuja manutenção induz a decisões ineficientes e à quebra do princípio da solidariedade nacional[236].

Não fosse suficiente, geram ainda um grau de incerteza e de insegurança nas relações jurídico-tributárias desenvolvidas pelos contribuintes, a ponto de surgir o questionamento se efetivamente há vencedores nessa guerra fiscal no âmbito do ICMS.

Ora, contribuintes que aprioristicamente seriam diretamente beneficiados, diante da economia tributária promovida pela concessão da benesse fiscal, sofrem consequências nefastas quando tais créditos, outrora concedidos, são estornados, ou quando o Estado de destino não reconhece o favor fiscal concedido pelo Estado de origem e glosa os ditos créditos, não obstante o destaque em nota fiscal do recolhimento de alíquota cheia.

Para agregar ainda mais aspectos indesejáveis sob a perspectiva dos contribuintes, casos há em que tais benesses são concedidas não por meio de lei em sentido estrito, mas por meio de atos infralegais, tais como Termos de Acordo Especial de Tributação, em total ameaça à segurança jurídica, concluindo-se que as temeridades geradas pela guerra fiscal, sob a ótica dos contribuintes, são um desafio aos seus direitos, mais prejudicando-os do que os beneficiando.

Analisando-se a questão sob a perspectiva da competência tributária para a concessão de tais benefícios, sabe-se que, nos termos do disposto no artigo 24, I, da Constituição Federal, detém competência para legislar sobre direito tributário, de forma concorrente, a União Federal, que estabelece normas gerais, restando aos Estados-membros e ao Distrito Federal, suplementar as lacunas da lei federal de normas gerais (a fim de adaptá-la às particularidades locais) e, caso esta não exista, os Estados exercerão competência legislativa plena (§3º, do art. 24)[237].

Como consectário lógico, o direito de conceder benefícios fiscais decorre da ideia de competência tributária acima delineada, sendo suficiente a edição de lei específica pelo ente tributante, nos termos do art. 150, §6º, da CF. Assim, o poder de exonerar corresponde

---

[236] REZENDE, Fernando. *Desafios do Federalismo Fiscal.* Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 105-106

[237] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 120-121; e MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 225.

a uma derivação do poder de tributar, não havendo, via de regra, óbices para que os entes tributantes, detentores de competência tributária – como o são os Estados-membros – definam hipóteses de benefícios fiscais *vis-à-vis* aos tributos estaduais, na forma do art. 176 e seguintes do CTN. É diverso, entretanto, o tratamento dado ao ICMS[238].

Os incentivos ou benefícios fiscais são mecanismos instituídos pelo detentor da competência tributária, mediante os quais há uma desoneração de determinados tributos, com o escopo de estimular a prática de comportamentos por parte do contribuinte, proporcionando, assim, emulação da economia por meio de atividades e investimentos nesse setor, segundo certos interesses públicos[239].

Os benefícios fiscais, não obstante todos os questionamentos que pairam sobre esse instituto do direito, são uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro. Comumente utilizados com o objetivo ora de otimizar a arrecadação e a fiscalização do sujeito ativo tributário (viés mais favorável ao sujeito ativo), ora com o intuito de conceder, de forma legal ou infralegal, benefícios ou incentivos tributários aos contribuintes de determinado imposto (viés mais favorável ao sujeito passivo e indiretamente favorável ao ente tributante que concede a regra especial, posto que inversamente à renúncia de receita, atrai investimentos e aufere "supostas" vantagens sociais), são instrumentos de promoção da Guerra Fiscal entre os Estados-Membros da Federação brasileira.

O fato de ser o Brasil um Estado Federativo, que possui como pressuposto o pacto de solidariedade entre os Estados-Membros, não possui conexão lógica com práticas fiscais predatórias (concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, mormente os do ICMS), o que leva à conclusão de que o federalismo fiscal brasileiro está às avessas ou, conforme afirma o Professor Ives Gandra Martins[240], "O Brasil é uma Federação de inimigos".

No âmbito do ICMS, a Constituição Federal estabeleceu que Estados-Membros e Distrito Federal não podem conceder isenções ou quaisquer outros tipos de incentivos e benefícios fiscais unilateralmente, mesmo que tais desonerações tenham sido outorgadas por meio de lei, já que a forma constitucionalmente admitida se dá por intermédio de convênios (art. 155, §2º, XII, g, da Constituição), celebrados no CONFAZ, órgão em que

---

238 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 305-306.

239 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004 p. 268; e SILVA, Ivan Luiz da. Da inconstitucionalidade dos decretos concessivos de incentivos fiscais em ICMS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 11, n. 51, jul./ago. 2003, p. 225.

240 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: _____; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014, p. 14.

têm assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal – indicados pelos Governadores.

Tais convênios, entrementes, não possuem natureza jurídica de lei, tampouco o CONFAZ é órgão legislativo. Assim, suas deliberações não são eficazes sem aceite do Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal Distrito Federal.

A ratificação do convênio interestadual ocorre mediante decreto legislativo, sendo sua relevância destacada em seu aspecto de consensualidade (já que a Lei Complementar 24/75 exige unanimidade para sua aprovação), bem como na qualidade de deflagrador do processo legislativo regional, encerrado somente com o aludido decreto legislativo, que concede, efetivamente, a isenção ou desoneração. Tem ele, pois, o caráter de pressuposto para a concessão de benefícios fiscais.

A finalidade que subjaz na referida exigência constitucional consiste na preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo.[241]

[241] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 29; e PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e isenções* – os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 32.

10 VALIDADE, LICITUDE, ILICITUDE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS NORMAS CONCESSORAS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

A validade, licitude, ilicitude, vigência e eficácia das normas que concedem ou normas introdutoras de benefícios fiscais é temática que necessita ser tratada em razão, em especial, da primeira categoria, que suscita bastantes questionamentos, sendo o principal o seguinte: os benefícios fiscais concedidos por normas que não tenham obedecidos às determinações traçadas pela Constituição Federal e pelas Leis Complementares 24/75 e 160/17, e pelo Convênio ICMS 190/17 são válidos, lícitos, vigentes e eficazes? Assim, neste item tratar-se-á desses institutos, de forma breve, com o objetivo de contextualizá-los, confrontando-os criticamente com os benefícios fiscais.

Os problemas enfrentados nos processos de positivação dos benefícios fiscais de ICMS, em especial antes do advento da LC 160/17, que promoveu a convalidação dos benefícios de ICMS, desde que cumpridos requisitos apontados no quadro proposto no último capítulo, refletem na necessidade de tratamento da temática ora trabalhada. Imagine-se uma norma introdutora das benesses de ICMS que tenha ingressado no ordenamento jurídico estadual em total desacordo, não apenas com o processo de positivação, mas também com o processo legislativo, e que surtem efeitos no mundo dos fatos e do direito, possuem, já que ainda não foram retiradas do ordenamento jurídico, validade, vigência e eficácia, mesmo possuindo vícios.

Geralmente trata-se das categorias de validade, vigência e eficácia, mas não das noções de normas lícita ou ilicitamente elaboradas. Observe-se que a ilicitude na elaboração da norma traz consequências não imediatas nas normas introdutoras, mas mediatamente os resultados podem trazer vicissitudes e prejuízos.

Quanto à validade, adotar-se-á a teoria inaugurada por Tácio Lacerda Gama[242] por ser a que mais se adéqua à análise dos benefícios ficais de ICMS, já que analisa o conceito ora tratado sob o ponto de vista dos participantes e dos observadores, inaugurando a noção de norma ilicitamente ingressa no ordenamento jurídico, apartando-a daquelas normas que passam a fazer parte do ordenamento jurídico de maneira lícita.

Muitas das normas introdutoras de benefícios fiscais de ICMS padecem de vícios semelhantes, ou seja, ingressam no ordenamento, não obstante a ilicitude de sua

[242] GAMA, Tácio Lacerda. Teoria Dialógica da Validade: existência, regularidade e efetividade das normas tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Orgs.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. v. 5. São Paulo: Noeses, 2008, p. 908 et seq.

elaboração, produzem efeitos e, posteriormente, por vezes, são expurgadas pelo STF por meio de ações de inconstitucionalidade, restando o impasse de como devem ser tratadas as questões da vigência e da eficácia das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS consideradas inconstitucionais e, posteriormente, expulsas do sistema.

Diante da necessidade de identificar a interação dos benefícios fiscais de ICMS com a validade, vigência, eficácia, licitude ou ilicitude na produção das normas, surge a necessidade de tratar dessas temáticas fundamentais da teoria geral do direito, sem se delongar na análise desses institutos e sem a pretensão de renová-los, voltando todas as atenções para as peculiaridades das normas introdutoras e introduzidas especificamente dos benefícios fiscais de ICMS.

10.1 Validade das normas introdutoras dos benefícios fiscais de ICMS

As normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas, ou seja, há uma binariedade que facilita a identificação quanto à pertinência a determinado sistema.

Ser norma válida significa que mantém relação de pertinencialidade com o sistema, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la mediante procedimento estabelecido para esse fim, ou seja, a validade é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal forma que, se uma norma é válida, significa que ela pertence ao sistema. Ademais, a noção de validade se confunde com a existência das normas jurídicas.

Robert Alexy[243] traça interessante distinção entre a validade para as correntes positivistas e não positivistas. Afirma que a condição da validade legal de um determinado sistema de normas é que essas últimas, em sendo pertencentes ao sistema, sejam socialmente eficazes, ou seja, socialmente válidas. Acrescenta que sistemas normativos desenvolvidos que tenham como base constituições escritas ou não escritas têm o critério de validade ligado ao fato de serem preenchidas as condições nelas previstas. Aduz, ademais, que o conceito de *validade legal* inclui necessariamente elementos de validade social. Se o referido conceito incluir apenas elementos de validade social, pode ser classificado como conceito positivista de validade legal. Por outro lado, se também inclui elementos de validade moral, trata-se de um conceito não positivista de validade legal.

[243] ALEXY, Robert. *The argument from injustice*: a reply to legal positivism. Clarendon Press: Oxford, 2002, p. 87.

Apontando colisões entre os conceitos de validade legal e social, o acima referido autor aduz:

> A condition for the legal validity of a system of norms e that the norms belonging to the system be *by and large* socially efficacious, that is, socially valid. Only developed legal systems will be considered here. The legal validity of the norms of a developed legal system rests on a written or unwritten constitution that states the conditions under which a norm belongs to the legal system and therefore is legally valid. The mere fact that individual norms that are legally valid according to constitutional criteria for validity lose their social validity does not by itself mean that the constitution, and with it its system of norms as a whole, forfeits legal validity. This threshold is crossed only if the norms belonging to the system of norms are no longer by and large socially efficacious, that is, are no longer by and large complied with or a sanction is no longer by and large imposed for non-compliance[244].

Uma norma, assim que ingressa no sistema, é presumidamente válida e, enquanto não ab-rogada por outra norma, nele permanece, ou seja, se a norma está no sistema, é porque ela é válida. Aprioristicamente, não se questiona como houve a produção dessa norma; respeitou-se o processo legislativo instituído nas constituições federal ou estaduais, ou na lei orgânica de cada um dos municípios, ou se materialmente contraria normas superiores, violando o processo derivativo. Se a norma está no sistema e se pode ser aplicada pelo Judiciário, é válida.

Destarte, as colocações sobre validade adotadas pelo maior expoente do Constructivismo Lógico-Semântico indicam o caminho de que, se uma norma introdutora de um benefício fiscal do ICMS ainda não tiver sido expurgada do sistema, é considerada válida até o momento em que sua validade deixar de ser reconhecida.

Riccardo Guastini[245], por outro lado, expressa seu entendimento sobre a validade das normas jurídicas discriminando dois âmbitos de verificação: o formal e o material.

---

[244] ALEXY, Robert. *The argument from injustice*: a reply to legal positivism. Clarendon Press: Oxford, 2002, p. 90. Em tradução livre: Uma condição para a validade legal de um sistema de normas e que as normas pertencentes ao sistema sejam em geral socialmente eficazes, isto é, socialmente válidas. Apenas os sistemas legais desenvolvidos serão considerados aqui. A validade legal das normas de um sistema legal desenvolvido baseia-se em uma constituição escrita ou não escrita que declara as condições sob as quais uma norma pertence ao sistema legal e, portanto, é legalmente válida. O mero fato de que as normas individuais que são legalmente válidas de acordo com os critérios constitucionais de validade perdem sua validade social não significa, por si só, que a constituição e, com ela, seu sistema de normas como um todo, perde a validade legal. Este limite é ultrapassado apenas se as normas pertencentes ao sistema de normas já não forem socialmente eficazes, ou seja, deixarem de ser cumpridas em grande parte ou se uma sanção deixar de ser imposta pelo seu descumprimento.

[245] GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 313, grifo do autor.

> La validez formal supone la observancia de las normas que confieren un poder normativo y de las normas que regulan el ejercicio de ese poder. La validez material supone la observancia de las normas que determinan el ámbito de competencia y el contenido de la regulación futura.

Para o autor suprarreferido, uma norma jurídica, para ser válida, precisa observar (i) as normas que conferem um poder normativo e as normas que regulam o exercício desse poder (validade formal) e (ii) as normas que determinam o âmbito de competência e o conteúdo da regulação futura (validade material).

Tendo em vista que admite a existência de normas "implícitas", ou seja, normas que "não são formuladas por nenhuma autoridade normativa"[246], entende que a validade formal seria uma validade "fraca". A validade formal seria a ausência de vícios formais, e depende da validade do ato normativo a partir do qual ele foi produzido. No entanto, as "normas implícitas", sem suporte físico, não podem ter sua validade aferida, uma vez que são desprovidas desse item imprescindível, que é justamente o suporte físico da norma.

"Forte", na doutrina de Guastini, seria a validade material, assim entendida a possibilidade de obter, a partir de uma disposição normativa, por meio de interpretação, pelo menos uma norma explícita materialmente válida[247]. Esse fator seria determinante para classificar a norma como válida ou inválida, independentemente de a norma ser válida ou inválida do ponto de vista formal[248].

Nesse contexto, poder-se-ia admitir diferentes gradações de validade, quais sejam, a validade forte e a validade fraca, e uma hierarquia entre elas, sendo decisiva para determinar a validade ou invalidade da norma somente a validade material, uma vez que a validade formal seria "fraca".

Não obstante a ideia expressa de forma bastante clara, a validade de uma norma é a relação de pertinência que ela mantém com o sistema do direito positivo, não importando se a ilicitude portada pela norma é formal ou material. Nesse diapasão, é válida e jurídica uma norma que pertence a esse sistema; é inválida e não é jurídica aquela que não pertença a esse sistema, sem que possam ser catalogados diferentes graus de invalidade.

Não que a validade material não seja importante. É, uma vez que uma norma que não tenha fundamento último na Constituição deve ser retirada do sistema jurídico. Também deve ser excluída do ordenamento positivo aquela norma cuja inserção tenha sido feita ao arrepio das normas que regem o procedimento de produção de normas.

---

[246] GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 281.
[247] Ibid., loc. cit.
[248] Ibid., p. 284.

Todavia, uma vez inserta no sistema jurídico, uma norma torna-se jurídica e produz efeitos jurídicos, mesmo que não atenda aos requisitos formal e material estipulados pelo ordenamento. Integrando o sistema, passa a ele pertencer – é válida –, mas, uma vez que descumpre os requisitos formal e material, para que se torne inválida, ela deve ser excluída do sistema por meio do procedimento previsto pelo próprio ordenamento.

Para Tácio Lacerda Gama[249], "há uma plurivocidade de acepções quanto ao termo validade das normas jurídicas" e ela pode ser vista sob diferentes óticas, quais sejam: i) especial forma de existência de uma norma; ii) atributo da norma compatível com aquela que programou sua criação; iii) aptidão para vir a ser aplicada por um tribunal; iv) circunstância de, efetivamente, disciplinar comportamentos; v) compatibilidade da norma de direito positivo com padrões religiosos, racionais ou humanos, em acepção ampla.

Sob a perspectiva dos participantes, situação na qual se equiparam validade e existência, o estar no sistema já é suficiente para que se possa dizer que a norma é presumivelmente válida. Apenas um órgão que componha o próprio sistema é que pode decidir se uma norma foi criada segundo a respectiva norma de competência tributária. A fragilidade dessa seara jaz no fato de não descrever de forma adequada os casos que a norma foi produzida sem fundamento de validade, situação em que se leva ao questionamento se se trata de nulidade ou de inexistência.

A segunda perspectiva vislumbra a validade sob a ótica dos observadores. Nessa senda é necessário compreender as noções de validade e existência. Assim, o sistema das normas que existem é subdividido em normas válidas e normas inválidas, sendo que ambas produzem efeitos. A invalidade está, pois, inclusa no sistema de direito positivo, sendo o conceito de *existência* mais abrangente do que aquele de *validade*. As normas inválidas serão qualificadas e seus efeitos serão programados por outras normas. A inconsistência se percebe quando esse ponto de vista ignora o fato de ser sistema jurídico dinâmico, ou seja, o juízo de validade é necessariamente prescritivo, quem o determina é um participante e não um observador.

Dessa forma, a validade ou invalidade não se altera em razão da opinião da doutrina ou da ciência do direito, mas sim pelo próprio sistema, que, publicando uma norma, tem a

---

[249] GAMA, Tácio Lacerda. Teoria Dialógica da Validade: existência, regularidade e efetividade das normas tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Orgs.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. v. 5. São Paulo: Noeses, 2008, p. 908 et seq.

aptidão para prescrever alterações no próprio sistema jurídico, ratificando-se, pois, a fortaleza da posição que não enxerga distinção entre validade e existência.

Eis a opinião do autor acima referido:

> Nesse ponto, percebemos que a distinção entre observadores e participantes é decisiva para superar as controvérsias. De fato, cabe ao observador: i) perceber se a norma jurídica existe ou não existe num sistema qualquer, utilizando como critério para fundamentar esse juízo a circunstância de a norma ser ou não passível de apreciação pelo Judiciário; e ii) afirmar a compatibilidade ou incompatibilidade entre normas do sistema. No item 'i', a análise é feita no plano do ser e as afirmações do observador sujeitam-se aos juízos de verdade ou falsidade. No item 'ii' as afirmações são irrelevantes, pois são feitas por um observador do sistema; não alteram a validade ou invalidade da norma no sistema jurídico.
> Já os sujeitos que participam do sistema de direito positivo como titulares da jurisdição podem prescrever que: i) toda norma que está num sistema corresponde a outra norma do sistema jurídico e é, por isso, presumivelmente válida; ii) se se demonstra que não há compatibilidade entre uma norma e a que prescreve a competência para editá-la, então é porque a norma criada se ajusta à norma sancionatória da competência – cláusula alternativa tácita em Kelsen e norma processual em Lourival Vilanova; iii) a norma criada pode ter sido produzida de forma lícita ou ilícita, conforme se ajusta à norma de competência ou sancionatória de competência; iv) a aplicação desta última pelo participante do sistema faz prevalecer a norma de competência em detrimento da vigência ou da eficácia da norma criada ilicitamente; v) o participante prescreve a licitude ou ilicitude de uma norma jurídica; vi) é pressuposto da manifestação do participante que a norma exista, por isso ele só se refere à validade ou invalidade da norma.

Ademais, utiliza Tácio Lacerda Gama[250] uma classificação de validade formal e material diversa daquela apontada por Riccardo Guastini, anteriormente citado. Assinala o primeiro que a norma de competência fundamenta a validade das normas introdutoras e das normas introduzidas, existindo a presença da licitude quando as normas criadas se ajustam ao que prescreve a norma de competência.

Inaugura-se a ideia de que é possível que uma norma jurídica seja válida, mesmo que tenha ingressado no ordenamento de maneira ilícita, situação na qual somente terá sua invalidade reconhecida no momento em que for expurgada da ordem jurídica.

---

[250] GAMA, Tácio Lacerda. *Teoria Dialógica da Validade: existência, regularidade e efetividade das normas tributárias*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Orgs.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. v. 5. São Paulo: Noeses, 2008. p. 905-926.

Certamente, o viés utilizado nesta pesquisa é aquele adotado pelo direito positivo. Ocorre que, mesmo diante dessa escolha, as dúvidas quanto à validade dos benefícios fiscais de ICMS não escapam do campo das controvérsias.

Em diversas ocasiões, os benefícios fiscais do ICMS escapam das regras do processo de positivação, pois são inseridos no Ordenamento Jurídico por meio de normas introdutoras que sequer são leis em sentido estrito, tais como decretos, termos de acordo, anotações em livros fiscais, dentro outras modalidades.

A retirada da validade de uma norma jurídica implica em sua exclusão do sistema do direito positivo por uma outra norma jurídica de igual ou superior hierarquia, impossibilitando-se, pois, sua aplicação a quaisquer ocorrências do mundo social, sejam elas passadas, presentes ou futuras. A norma perde, com isso, a sua condição de norma jurídica porque não pode mais ser aplicada a qualquer fato que se enquadre na hipótese tributária contida no seu antecedente.

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica se enquadra nesse cenário. Uma norma declarada inconstitucional deixa de pertencer ao ordenamento jurídico, uma vez que não pode ser aplicada a qualquer ocorrência do mundo social.

Não obstante, interessante estabelecer uma linha no tempo para que se possa fixar um marco temporal que precisa ser desvelado na análise da validade das normas concessoras dos benefícios fiscais de ICMS, que se deu justamente com o advento da LC 160/17, acompanhada do Convênio ICMS 190/17.

A questão histórica já foi tratada na segunda parte, porém, de forma resumida; a linha do tempo, para que se possa analisar a questão da validade dos benefícios fiscais de ICMS, se inicia com o advento da Lei Complementar 24/75, que determinava a exigência de unanimidade do CONFAZ para que pudessem ser devidamente aprovados os benefícios fiscais de ICMS. Nenhum benefício fiscal de ICMS jamais foi aprovado no CONFAZ nos termos previstos na LC 24/75.

A partir da Constituição Federal de 1988, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g” determina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Alguns doutrinadores afirmam não ter havido a recepção da LC 24/75, sendo, entretanto, majoritário na doutrina e na jurisprudência o entendimento que houve a recepção da referida norma, que exigia para a aprovação das normas introdutoras de benefícios fiscais de ICMS.

Sob a égide desses dispositivos, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de diversas normas introdutoras e introduzidas de benefícios fiscais de ICMS, ou seja, reconheceu que as referidas normas introdutoras e introduzidas de ICMS não eram válidas.

Posteriormente, em 2017, eis que surgem a LC 160/17 e, meses após, o Convênio ICMS 190/17, tendo sido regulamentada, por ocasião desses dois veículos introdutores, a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS, desde que atendidos requisitos.

As normas concessoras ou introdutoras de benefícios, antes do advento da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17 que não tenham atendido aos requisitos nelas enunciados, isto é, que não tenham sido convalidadas, são normas válidas, mesmo que produzidas ilicitamente, até o momento em que seja decretada sua invalidade.

Pode-se afirmar, pois, que, caso não sejam atendidos os requisitos exigidos pelas Leis Complementares 24/75, 160/17 e Convênio ICMS 190/17, as normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS, até que sejam retiradas do sistema, mesmo que ilícitas por não terem preenchido os requisitos acima referidos, continuam válidas.

Frise-se que, caso propostas ações do controle concentrado de constitucionalidade ou medidas judiciais outras em sede de controle difuso, promoverão a retirada dessas normas introdutoras por serem incompatíveis com o sistema.

10.2 Vigência das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS

A vigência é o atributo das regras jurídicas que indica a aptidão para a produção de efeitos. É a propriedade daquelas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes[251].

A vigência pode ser classificada em *plena* ou *parcial.* No primeiro caso, os efeitos podem se irradiar tanto para o passado quanto para o futuro. Já no segundo caso, a vigência parcial poderá ter seus efeitos propagados apenas para o passado, em havendo revogação, ou apenas para o futuro, quando a vigência for nova. A regra revogada não terá vigência para fatos futuros, conservando-a, porém, para os casos acontecidos anteriormente à revogação.[252]

---

[251] CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

[252] Id. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 455 et seq.

A vigência é característica das normas introdutoras, verificada quando elas são válidas, bem como também o é no que tange às normas introduzidas, que têm sua vigência determinada pela norma introdutora.

Caso a vigência da norma não se inicie no dia de sua publicação, passa a existir um período denominado *vacatio legis*, que se pode definir como o ínterim no qual a norma já publicada ainda não pode ser aplicada, ganhando sua vigência após o transcurso desse prazo, momento a partir do qual a norma passa a poder ser aplicada, ou seja, ganha força.

No caso dos benefícios fiscais de ICMS, não há diferenças na regra geral de que são vigentes as normas válidas; são, pois, todos os benefícios fiscais válidos também vigentes.

No entanto, é cediço que, ao restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, é possível, por meio da modulação dos efeitos da decisão, que o STF determine que a norma concessora de benefícios fiscais só passe a valer a partir de um certo momento futuro, situação na qual o Supremo Tribunal Federal confere vigência à norma declarada inconstitucional até esse instante por ele fixado, uma vez que ela permanece apta a ser aplicada sempre que ocorrer a hipótese prevista no seu antecedente.

Sendo assim, a decisão do STF que venha determinar um marco temporal para que a sua decisão sobre a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo concessivo de benefícios fiscais de ICMS produza efeitos estipula uma perda de vigência e validade futura para a lei ou ato normativo declarado inconstitucional, a partir de certo momento pelo STF determinado.

Essa decisão é uma norma geral e abstrata, que determina que os acontecimentos ocorridos a partir de então e que se enquadrem na hipótese da norma declarada inconstitucional não sejam submetidos aos efeitos previstos no seu consequente. Nesse sentido, a lei estipula que, até que ocorra o momento determinado, a decisão do STF não pode ser aplicada. Ou seja, nessa específica situação, a norma declarada inconstitucional permanece vigente.

Desse modo, caso o STF decida que, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, deve-se restringir temporalmente a aplicação da decisão em ADI que estabelece a inconstitucionalidade, ocorrerá um caso de falta de vigência da decisão sobre a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, uma vez que, caso o próprio STF assim decida, a decisão em ADI não estará apta a ser aplicada às ocorrências do mundo social até que ocorra o trânsito em julgado da decisão ou até outro momento a ser fixado.

Nos casos em que o STF determine que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só ocorrem a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, a decisão do STF que determina a inconstitucionalidade só terá vigência a partir da data estabelecida e, por conseguinte, só a partir desse instante, retirará a norma inconstitucional do ordenamento jurídico, cassando-lhe a validade e a vigência.

Mais adiante, poder-se-á verificar, no item que trata das possíveis classificações dos benefícios fiscais de ICMS, que eles podem ter sua vigência por tempo determinado ou indeterminado.

10.3 Eficácia das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS

Já a eficácia se subdivide em três diferentes noções: a *jurídica*, a *técnica* e a *social*. Os dois primeiros tipos são conceitos jurídicos, enquanto o último é de ordem sociológica ou moral.

O mecanismo da *eficácia jurídica* é o da própria incidência, em que uma vez efetivado o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. Pode ser ainda vista como a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios.[253]

Eficácia técnica é a condição que a regra de direito possui, quando, ao descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos que impediam tal propagação[254], ou seja, é aquela cujos efeitos são percebidos na prática, de forma pragmática, e não em tese. Sobre esta modalidade de eficácia, aduz Paulo de Barros Carvalho[255]:

> Pode acontecer que u'a norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou, pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento jurídico outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. [...] Tércio Sampaio Ferraz Jr. Utiliza 'ineficácia sintática' no primeiro exemplo e 'ineficácia semântica' no segundo.

---

253 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 459 et seq.
254 Ibid., p. 460.
255 Ibid., loc. cit. et seq.

Assim, resta claro que a *eficácia jurídica* é propriedade do fato jurídico que, confinado ao antecedente da norma individual e concreta, faz surgir a relação jurídica prescrita no seu consequente, manifestando-se, pois, a impossibilidade de haver eficácia técnica no plano geral e abstrato, uma vez que a eficácia técnica é ligada ao fato jurídico e também à relação jurídica, que só estão presentes na norma individual e concreta, nas posições respectivas de antecedente e consequente.[256]

A *eficácia técnica* pode ser sintática ou semântica. A ineficácia técnico-sintática se verifica nos casos em que há falta de norma regulamentadora ou existe outra norma que impeça a sua aplicação; e a técnico-semântica, quando há falta de condições materiais para que haja a configuração do fato em linguagem jurídica. Considerando que a ineficácia técnica impede a produção da norma individual e concreta, concluímos que ela só pode existir no plano geral e abstrato.

Já a *eficácia social,* também denominada de efetividade, se relaciona com a aceitação da comunidade quanto aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário.

Especificamente em casos de declaração de inconstitucionalidade de norma pelo Supremo Tribunal Federal, pelo controle difuso, situação essa que até o advento da LC 160/17 acontecia de forma sistemática no que atine às normas introdutoras de benefícios fiscais de ICMS, suspende-se sua eficácia mediante Resolução do Senado, até que seja ela revogada pelo órgão competente.

Essa suprarreferida Resolução do Senado manda suspender a eficácia técnica da regra atacada, que permanece vigente, sem, contudo, ter a possibilidade de atuar, continuando também válida, até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema. O expediente da resolução do Senado traz um obstáculo de ordem sintática que caracteriza ineficácia técnica.

Pode-se, pois, arrematar que os três tipos de eficácia podem estar presentes nas normas introdutoras que concedem benefícios fiscais de ICMS. A *eficácia jurídica* se percebe com a incidência da norma. A *técnica* ocorre todas as vezes em que, sendo a norma válida e vigente, ela porta todos os elementos necessários a sua incidência, sem entraves ou vicissitudes, estando presente nas normas individuais e concretas. Já a *eficácia social* se percebe com a aceitação das condutas sociais aos padrões prescritos por lei.

---

[256] GAMA, Tacio Lacerda. *Competência Tributária*: Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2011, p. 171 et seq.

10.4 Ilicitude na concessão de benefícios fiscais

É de suma importância diferenciar os benefícios fiscais concedidos licitamente, daqueles concedidos ilicitamente. Qual seria então o parâmetro a utilizar para que se possa determinar quando os benefícios fiscais são concedidos de forma ilícita? Existe a possibilidade de uma competência ser exercida ilicitamente?

Ilícito é o ato praticado em desacordo com o ordenamento jurídico, contrariando um comportamento exigido na norma jurídica. É o antecedente na norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento do consequente de uma norma de natureza dispositiva.[257]

Se uma determinada norma especifica a forma como deve ser praticada determinada conduta humana, seja ela uma ação ou omissão, o agir em contrário ao que determina o ordenamento jurídico liga essa prática a um ato coercitivo sancionatório, que age como consequência do ilícito.[258]

O ilícito civil pode ser conceituado como a transgressão a um dever, mas essa postura contrária tanto pode se dar em relação a um dispositivo de lei, como também conjuntamente com diversos outros.[259] A infração pode se dar contra toda a ordem jurídica, mesmo sem ofender de forma direta e ostensiva um veículo introdutor.

Existem diversas abordagens possíveis relativamente ao conceito de *ilicitude* nas mais diversas áreas do direito, sem que os conceitos coincidam de forma perfeita. A ilicitude civil possui características diferentes da penal, que, por sua vez, não coincide com a tributária, e assim sucessivamente.

Paulo de Barros Carvalho adota a visão positivista kelseniana, em que as sanções impostas pelo Poder Judiciário do Estado de Direito são normas do tipo secundárias. Já as normas punitivas que não são aplicadas pelo Poder Judiciário, mas pela própria administração tributária, são denominadas normas primárias sancionatórias.

Pontes de Miranda[260] afirma que os atos jurídicos não são apenas os lícitos, que se apresentam em conformidade ao direito e sobre os quais a norma jurídica incide,

---

[257] FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 117.

[258] BECKER, Josiane. *Fundamentos da Responsabilidade do Estado em Matéria Tributária.* 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 32.

[259] ALESSI, Renato. *L'illecito e la Responsabilità Civile degli Enti Pubblici*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1972, p. 2-5.

[260] PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999. Parágrafo 22.

regulando-os, mas também os ilícitos, sobre os quais incidem as normas penais, ou de ofensa a direitos absolutos, de reparação de danos, de violação dos direitos ao crédito, dentre outras. Tanto os atos lícitos quanto os ilícitos trazem consequências jurídicas.

Há certas dificuldades na identificação da tênue linha que divide atos lícitos dos ilícitos. Alfredo Augusto Becker[261] fixa os seguintes critérios para delimitar as diferenças entre licitude e ilicitude e auxiliar na delimitação do conceito jurídico de ilícito. São elas: i) Existe fato ilícito quando o acontecimento independe de ato humano e alguém é responsável por ele, podendo-se dizer que há um *fato* ilícito, e não um *ato* ilícito; ii) "Há atos ilícitos sem obrigação de indenizar e há obrigação de indenizar decorrente de ato sem ilicitude"; iii) Tudo o que não está proibido, é permitido. O ilícito é ausência de regras jurídicas proibitivas, já que toda e qualquer regra jurídica permissiva presume a existência de uma regra jurídica proibitiva, sendo que o advento de uma regra permissiva importa em revogação ou mesmo redução do campo ilícito criado pela regra de natureza proibitiva.

É certo que somente existe a possibilidade de ocorrência de ilicitude quando os modais das referidas normas de conduta são o proibido ou o obrigatório, sendo impossível perceber esse fenômeno no modal permitido.

A análise da fronteira, que divide o lícito do ilícito relativamente aos benefícios fiscais de ICMS, precisa levar em consideração as complexidades que permeiam a matéria.

As normas, enquanto insertas no ordenamento jurídico, são presumidamente válidas. Ocorre que diversos benefícios fiscais de ICMS foram concedidos ao arrepio do que determina a CF (artigo 155, parágrafo 2º, g, XII), no período anterior ao advento da LC 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, e, até sua expulsão do ordenamento jurídico, produzem efeitos. Essa concessão desobediente aos ditames da ordem jurídica certamente se subsume ao conceito de *ilicitude*. Seria a concessão ilícita de benefícios fiscais de ICMS, ou seja, uma modalidade de exercício ilícito da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

A concessão ilícita de benefícios fiscais de ICMS ocorre quando os sujeitos ativos de ICMS não obedecem às regras que o ordenamento traça para a concessão das referidas vantagens fiscais, exercendo, pois, de forma deturbada, a competência tributária.

No âmbito dos benefícios fiscais, ilícito é o ato praticado em desacordo com o ordenamento jurídico, contrariando um comportamento exigido na norma jurídica. É o

[261] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 646.

antecedente na norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento do consequente de uma norma de natureza dispositiva.

11 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, comumente chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tem como objetivo garantir que os entes federados mantenham equilíbrio em relação à equação receita, despesa e crédito públicos, bem como que as relações deles advindos se desenvolvam de forma transparente com o estabelecimento de normas limitadoras, com o escopo, ademais, de reduzir a evasão e a sonegação fiscal e evitar a renúncia descompensada de receita proveniente da arrecadação de tributos.

A LRF, em seu artigo 14[262], regula a renúncia da receita pública e, portanto, disciplina a forma como podem ser concedidos os benefícios fiscais relativos a todos os tributos do ordenamento jurídico, inclusos nessa categoria os de ICMS, estabelecendo limites à forma de como os sujeitos ativos tributários abrem mão de valores que supostamente receberiam de sujeitos passivos, sem mencionar a necessidade de demonstrar que tal abdicação não afetará as metas de resultados fiscais previstos ou, alternativamente, de quais medidas compensatórias o crédito renunciado estará acompanhado.

O acima referido artigo da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que se refere a incentivos, subsídios, isenções parciais, remissões, anistias, alíquotas zero, financiamentos

---

[262] "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:
I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no 'caput', por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.
§ 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.
§ 2º. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o 'caput' deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.
§ 3º. O disposto neste artigo não se aplica:
I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;
II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança" (BRASIL. Presidência da República. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: DOU, 05 maio 2000).

etc., objetiva garantir o fortalecimento da economia e das atividades produtivas no país e, especificamente, de algumas regiões em particular, que seriam ainda mais subdesenvolvidas se não contassem com os ora tratados auxílios[263].

Importante apontar a curiosidade que, como bem observou Roque Carrazza[264], o artigo 14 da LC 101/00 parece excluir de seus rigores as isenções totais concedidas pelas mais diferentes razões, que, pela inteligência do mencionado dispositivo, não precisam ser objeto das justificativas e das exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sorte essa que não acompanha todos os demais benefícios fiscais.

Revelaram as benesses fiscais brasileiras extraordinária flexibilidade e resiliência em se acomodar aos mais diversificados escopos. Por um ângulo, vislumbra-se como positiva a experiência vivida no Brasil relativamente aos benefícios fiscais, segundo Antonio Roberto Sampaio Dória[265], que concluiu

> […] o programa de incentivos fiscais, suas causas, políticas e metas, suas estruturas e técnicas, seus malogros e múltiplos êxitos. Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que, em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do *Mezzogiorno* na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos.
>
> Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversificados escopos. Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridades e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona.

Não restam dúvidas de que os benefícios fiscais figuram como institutos totalmente imprescindíveis para que se incentive o desenvolvimento e a atração de investimentos para regiões menos favorecidas por proporcionarem um custo de produção mais elevado, ou por serem distantes dos grandes centros produtores e consumidores, assim como dos grandes portos por onde escoam e entram as matérias-primas para a produção de bens, dentre outras

---

[263] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas* — Parecer. São Paulo, 01 out. 2010. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/45ffb24072710p.doc>. Acesso em: 29 jul. 2018.

[264] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

[265] DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1970, p. 9

razões. A alavancagem do crescimento prescinde, em parte, da concessão de favores fiscais.

A grande dúvida, no cotejo entre as limitações impostas pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a concessão de benefícios fiscais de ICMS, é de como conciliar os princípios da estrita administração da coisa pública, em rígida conformação orçamentária, e a necessidade de alavancar o desenvolvimento por meio de estímulos. Inobstante os aspectos positivos, não se pode olvidar o reverso dessa realidade: os malefícios em seu viés que distorce e discrepa.

A concessão de benefícios fiscais como medida de promoção de desenvolvimento da economia regional deve, pela inteligência do artigo 14 da LRF, respeitar as premissas do sistema, inclusive mantendo um efetivo controle e gerência sobre as contas públicas, bem como um *fair-play* federativo, evitando-se as consequências negativas muito comuns nos casos em que sujeitos passivos tributários são utentes dessas desonerações específicas.

Tais regras da LRF, por outra perspectiva, servem como instrumento de controle aos gestores públicos com o fito de impedir que a concessão de benefícios fiscais se transforme em distorções, que terminam por causar graves impasses para os governos e o federalismo.

É certo que a Constituição Federal de 1988 admite em seu artigo 151, I, mesmo contrariando o princípio da igualdade – um dos fundamentos da República Federativa do Brasil –, "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país".

Dessa forma, há uma aceitação pela ordem constitucional brasileira de 1988 de convivência entre os princípios tributários específicos da igualdade e da uniformidade com os benefícios fiscais. Ocorre que o inciso I do artigo 151 da Constituição Federal de 1988 inaugura, dentre as ordens constitucionais e no Direito Constitucional Brasileiro, a ruptura do princípio da uniformidade do imposto em todo o território nacional, tendo o constituinte de 1988 invocado, para tanto, a outorga de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Não contente com a regra jurídica constitucional do texto integrante da estrutura da Carta Política, a regra é reiterada com outro dispositivo inserto no Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, art. 40, que garantiu a manutenção dos benefícios fiscais, dentre outras vantagens, para a Zona Franca de Manaus[266].

Ives Gandra da Silva Martins[267] é firme ao asseverar que todo incentivo fiscal que não esteja vinculado a qualquer receita programada e para o qual não existam projeções de gastos, ou seja, em que o custo para sua concessão seja zero, foge a rigidez orçamentária à falta de elemento capaz de desbalancear o equilíbrio entre receitas e despesas públicas. Em termos diversos, os estímulos fiscais cujas concessões possam provocar um impacto negativo no orçamento, com a possibilidade de diminuição de receitas, deve ser submetido a todos os severos controles que a Constituição e a lei orçamentária impõem. Não obstante, para aqueles benefícios fiscais que não promovam uma queda na arrecadação e cujo impacto financeiro inexista, posto que a concessão teria o condão de incrementar as receitas, e não as reduzir, caso em que não é gerada qualquer despesa não programada, não há vedações quanto à concessão de benefícios fiscais.

Respeitados, pois, os limites da LRF, os benefícios fiscais podem ser concedidos, sem que improbidades e violações existam, dentro de limites traçados pelo sistema, mas que nem sempre são respeitados e observados.

No caso dos benefícios fiscais de ICMS, contudo, há uma vicissitude teórica que precisa ser vencida: um conflito entre o artigo 14 da LRF e o artigo 4º da LC 160/17, que, em seu texto, prevê expressamente: "São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar".

Observações precisam ser feitas antes de apressar-se a uma conclusão. Ambos os veículos introdutores são Leis Complementares: o artigo 14 na LC 101/00 e o artigo 4º na LC 160/17, que, possuem, entretanto, comandos discrepantes.

Lourival Vilanova[268] observa que "o Direito *é* um sistema com contradições" inafastáveis e que o fato de que essas últimas não devem existir aparece como um problema. Deontologicamente, "o Direito deve ser um sistema isento de contradições,

---

[266] CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição 1988.* v. VII. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 3584-3585.

[267] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas* — Parecer. São Paulo, 01 out. 2010. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/45ffb24072710p.doc>. Acesso em: 29 jul. 2018.

[268] VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010, p. 160 et seq., grifo do autor.

atendendo ao requisito de racionalidade, de realização da justiça, até mesmo à exigência de viabilidade no mundo social da conduta humana". No entanto, é certa a possibilidade desses conflitos contraditórios entre normas, tendo em vista existirem diversos focos de irradiação normativa, ou fontes. Existem, pois, duas formas de eliminar as contradições normativas: i) dada pelo sistema jurídico, que, no caso do Brasil, está exposta na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); outra, ii) pela ciência jurídica, sendo possível admitir, apenas nesta última, a hipótese de que não devem ser aceitas as contradições normativas.

Ocorre que a inconsistência que está no objeto do conhecimento, que é o Direito, transfere-se para o conhecimento do objeto, ou seja, para a Ciência do Direito. Ora, já que a ciência toma o dado e o descreve de forma teorética, sobre o sistema do objeto fala o sistema da ciência, mediante proposições descritivas que implicitamente se compõem da cláusula "de acordo com o sistema *S*". Dessa forma, não incorrerá em contradições a afirmação "de acordo com o sistema *S*, são válidas ou existentes as normas *N* e *não-N"*, admitindo-se, pois, a existência concomitante de normas contraditórias[269].

Especificamente quanto ao artigo 14 da LRF, em suma, existe a determinação de que qualquer benefício fiscal do qual decorra renúncia de receita deverá estar ela acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, desde que atenda a uma das condições impostas nos dois incisos do artigo do qual ora se trata, quais sejam: i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; e ii) estar acompanhada de medidas de compensação, no período acima referido, por meio do acréscimo de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

O artigo 4º da LC 160/17, especificamente direcionado aos benefícios fiscais de ICMS, afasta a aplicação do artigo 14 da LRF, caso dela decorra qualquer entrave à implementação do que determina a LC 160/17.

Diante do conflito entre os veículos introdutores acima mencionados, deve-se recorrer às soluções apresentadas pela ciência jurídica e pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

---

[269] VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010, p. 165-166.

Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior[270], antes partir em busca dos critérios para solucionar os conflitos que podem surgir quando da aplicação de veículos introdutores de normas jurídicas, faz-se necessário distinguir entre a mera contradição e a antinomia, visto que, embora toda antinomia envolva uma contradição, nem toda contradição constitui uma antinomia. Consideradas duas normas que supostamente se contradigam, haverá antinomia se estiverem presentes duas condições: a) se as normas que expressam ordens ao mesmo sujeito emanarem de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo; e b) se nas instruções dadas ao comportamento do receptor se contradizem, de modo que, para obedecê-las, ele deve também desobedecê-las (condição lógica).

A solução de antinomias se opera por meio de três diferentes critérios: i) hierárquico (*lex superior derogat legi inferiori*), baseado na superioridade de uma fonte de produção jurídica sobre a outra; ii) cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), em que lei posterior sempre revoga lei anterior; e iii) da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*). Caso, perscrutando os três critérios acima, não se consiga resolver o conflito normativo, a antinomia pode ser denominada real ou lacuna de colisão, a ser corrigida por meio dos princípios gerais do preenchimento de lacunas.[271]

A determinação da aplicação de normas mais específicas em detrimento das gerais está prevista no artigo 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Explica, sobre o assunto, Lucas Galvão de Britto[272]:

> Do que acabamos de tratar a respeito do contexto das normas jurídicas, resulta que a maior ou menor segurança do intérprete na compreensão dos termos da mensagem jurídica dependerá, em boa medida, da clareza que tenha nas relações das palavras com o contexto.
> É possível afirmar que a atividade de identificação do contexto está implícita no comando instalado no artigo 2º da Lei de Introdução das normas do Direito Brasileiro (LINDB), quando ela determina, no artigo 2º que se deve dar preferência às disposições específicas sobre as gerais. É o critério da especialidade usado por um mesmo termo, em um dado contexto, escolher-se uma acepção definida num enunciado *x* e, ante outro cenário, escolher-se uma segunda voz, delimitada no enunciado *y*.
> O que se observa com a existência da aplicação de enunciados que criem definições *especiais* para os termos jurídicos, a par das definições gerais já existente inauguram, com essas definições, *novos contextos normativos*. Trata-se de fenômeno que se repete a cada vez que uma nova definição jurídica se estabelece a par de outra que não tenha sido revogada nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º da LINDB.

---

[270] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Antinomia. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito.* v. 7. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 12-13.

[271] DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 92; Id. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 504-505.

[272] BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 105 et seq.

No caso da antinomia que se pretende enfrentar, o artigo 14 da LC 101/00 se refere a todos os tipos de benefícios ficais concedidos no âmbito dos quatro entes tributantes, ou seja, aplica-se a todos os tributos do ordenamento jurídico brasileiro e, consequentemente, a seus sujeitos ativos. É um veículo introdutor, portanto, mais abrangente do que o artigo 4º da LC 160/17, que é específico aos benefícios fiscais de ICMS.

O critério da especialidade é suficiente para resolver a antinomia travada entre as duas leis complementares, que ocupam o mesmo nível hierárquico, ora apresentadas, devendo prevalecer, pois, o artigo 4º da LC 160/17, que atende aos pressuposto da especialidade, razão pela qual posiciona-se pela desnecessidade de que os Estados e o Distrito Federal tenham que justificar, de acordo com as regras do artigo 14 da LC 101/00, a concessão e a convalidação dos benefícios fiscais contemplados pela LC 160/17.

É certo que a LRF sempre foi o grande critério de controle para os benefícios fiscais de ICMS, antes do advento da LC 160/17. Este veículo introdutor de normas passa a regular apenas os benefícios fiscais de ICMS concedidos e convalidados de acordo com suas determinações, inclusive, devendo ser aplicado em razão da lógica da especialidade em detrimento da LRF.

Ocorre que continua sendo aplicada a LRF com suas limitações e restrições aos benefícios fiscais de ICMS que não obedecerem aos ditames da LC 160/17, visto que resta clara a interpretação de que apenas as benesses concedidas de acordo com sua inteligência afastam a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

12 NATUREZA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

12.1 Polissemia da expressão *benefícios fiscais*

Rorty[273] afirma que a filosofia e a ciência parecem-se à poesia e inventam novas "redescrições metafóricas" do mundo, na forma de ficções mais úteis, convincentes e atraentes.

Neste item, o intuito maior é demonstrar que a expressão *benefícios fiscais* é uma expressa polissêmica, podendo ser observada como sinônima de diversas outras, sem que se descaracterize a natureza jurídica desse gênero.

Essa opção de seguir o artigo 1º da Lei Complementar 24/75 e da Lei Complementar 160/17 também foi tomada por Luciano Garcia Miguel[274], que igualmente não consegue distinguir as expressões *incentivos* de *benefícios*, posto que em ambas pode-se perceber a mesma nota, já que pertencem ao mesmo subconjunto de normas tributárias que têm por desiderato desonerar de forma total ou parcial a tributação que incidiria normalmente.

Henry Tilbery[275] ensina que os incentivos fiscais são conceito que engloba uma variedade de institutos do direito tributário, tais como isenção, alíquota reduzida, bonificação, dedução acelerada da depreciação de bens de capital, crédito do imposto e, inclusive, instituição de uma tributação mais onerosa para as atividades de menor interesse para a economia nacional. Para o referido autor, cada um desses institutos possui definição própria no direito tributário e constitui espécie do gênero *incentivos fiscais*, cuja característica comum repousa na finalidade.

Existem diversas expressões que podem vir a designar os benefícios fiscais de ICMS. Eis algumas das denominações objeto de pesquisa, que foram encontradas em pesquisas realizadas em legislações de vários Estados brasileiros: *isenção, alteração de alíquota, redução de alíquota, redução de base de cálculo, alteração de base de cálculo, manutenção de crédito, devolução de imposto, crédito outorgado, crédito presumido, crédito fictício, dedução de imposto apurado, dispensa do pagamento, dilação do prazo para pagamento do imposto, antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS*,

---

[273] RORTY, Richard. *La filosofía y el espejo de la naturaleza*. Madrid: Cátedra, 1995. p. 178.

[274] MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 58 et seq.

[275] TILBERY, Henry. Fase Econômica e os efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. v. 10. São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 21.

financiamento do imposto, *crédito para investimento*, *remissão*, *anistia*, *moratória*, *transação*, *parcelamentos em prazo superior ao estabelecido no convênio ICM 24/75*, *parcelamentos sem incidência de correção monetária ou juros*, *incentivo*, *termo de acordo*, *regime especial*, *diferimento*, *cancelamento de débito*, *subsídio*, dentre outras denominações que sejam atribuídas pelos Estados-membros concessores de benefícios fiscais.

Paulo de Barros Carvalho[276] reflete que os benefícios fiscais de ICMS devem ser submetidos à previa celebração de convênio pelo CONFAZ, ainda que ostentem as mais diferentes denominações, devendo, ademais, ser submetidos à mesma sistemática para sua aprovação.

Não é despiciendo, portanto, acrescentar, como demonstra a presente pesquisa, que devem ser submissos a um rigoroso processo de positivação, cujo curso deve seguir partindo do respeito às normas constitucionais, perpassando pelo que determinam as Leis Complementares 24/75 e 160/17, bem como pelo Convênio ICMS 190/17, para posteriormente serem concedidos através da espécie legislativa denominada decreto legislativo.

A questão da denominação é algo que, dos impasses apresentados no que se refere aos benefícios fiscais do ICMS, parecia ser a menos conflituosa, já que o nome dado ao instituto que desonera os contribuintes do ICMS não interfere, de forma alguma, em sua natureza jurídica.

Souto Maior Borges[277] afirma que a expressão *benefícios* ou mesmo *incentivos fiscais*, conforme a descrição do artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", representa uma verdadeira "cláusula aberta – submete à sua regência qualquer retirada do ônus fiscal. Por isso, não só os incentivos fiscais: qualquer 'benefício', isto é, tudo que reduza o ônus do ICMS sujeita-se ao seu império".

Ricardo Lobo Torres[278], apoiado em Klaus Tipke e Surrey, crê que as diferenças existentes entre os benefícios fiscais são apenas jurídico-formais, já que todos os tipos são,

---

[276] CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS – Incentivos – Conflitos entre os Estados – Interpretação*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 66, 1994, p. 100 et seq.

[277] BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais relativos ao ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 69.

[278] TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). *Lei de Responsabilidade Fiscal:* 10 anos de Vigência. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13.

na verdade, conversíveis entre si, sendo que o privilégio é a noção que sobressai, independentemente da denominação a eles atribuída.

A polissemia ligada aos regimes especiais ou benefícios de ICMS foi reconhecida pelo Convênio ICMS 190/17 na cláusula primeira, parágrafo 1º, que determina que a expressão *benefícios fiscais* considera-se relativa a "isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais". Mais adiante, no parágrafo 4º da mesma cláusula, mencionam-se diversas expressões utilizadas para nomear os benefícios de ICMS, quais sejam: *isenções, redução de base de cálculo, manutenção de crédito, devolução de imposto, crédito outorgado, crédito presumido, dedução de imposto de imposto apurado, dispensa de pagamento, dilação do prazo para pagamento de imposto, antecipação de prazo para antecipação de crédito de ICMS, financiamento do imposto, crédito para investimento, remissão, anistia, moratória, transação, parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75 e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ, além de qualquer outro benefício ou incentivo sob qualquer denominação, forma ou condição do qual resulte direta ou indiretamente a exoneração, dispensa, redução eliminação total ou parcial*.

Outras denominações colhidas nos mais diferentes veículos introdutores de normas foram empregadas, tais como *subsídios, regimes especiais, diferimento, cancelamento de débito, crédito fictício, devoluções, termo de acordo* ou *termo de acordo de regime especial* (*TARE*), *redução de alíquota, parcelamentos sem juros ou correções monetárias*, etc.

Observe-se que o parágrafo primeiro, da primeira cláusula do Convênio ICMS 190/17, deixa uma abertura para considerar benefício fiscal aquele que "sob qualquer forma, condição ou denominação da qual resulte direta ou indiretamente a desoneração total ou parcial do imposto devido, mesmo que o cumprimento da obrigação se vincule à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, qualquer outro evento futuro".

A questão da polissemia em torno dos benefícios fiscais chamou a atenção de juristas dos mais abalizados a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins[279], que pontuou:

> Critiquei o texto do artigo 165, §6º, cuja dicção é a seguinte: "O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia" da forma que se segue: Por fim, a expressão *benefícios de*

[279] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil.* v. 6, Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 234.

> *natureza financeira, tributária e creditícia* representa a complementação do papel estimulador do Estado na busca de determinados objetivos.
> O discurso peca de novo pela imprecisão. Se os benefícios tributários são amplos, neles incluídas estão as isenções, razão pela qual a repetição não se justificaria. Se são restritos, à evidência, teriam que ser discriminados como foram as isenções. Por outro lado, há a considerar que os subsídios são também benefícios, e os benefícios são subsídios, com o que a conjunção "e" resta inconsistente em dois sinônimos, fartamente abrangentes em sua natureza, a saber: subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. E aqui mais uma vez peca o constituinte pelo mau discurso, ao fazer menção aos subsídios e benefícios financeiros, gênero que encampa, naturalmente, aqueles benefícios ou subsídios de natureza creditícia.

Em alguns outros países, é comum a concessão de institutos que se subsomem com precisão de detalhes ao que atualmente se deve denominar de benefícios fiscais de ICMS.

Na Itália, Antonio Berliri[280] sustenta que é plenamente possível que, em determinadas circunstâncias, os parâmetros para cálculo do valor dos tributos sejam definidos por meio de acordo entre o Fisco e o sujeito passivo por meio do instituto do direito tributário italiano chamado arrecadação pelo sistema de abono facultativo, aplicável principalmente ao imposto incidente sobre o consumo:

> Para los tributos recaudados por el sistema de abono facultativo o de "tanto alzado" (típico de impuesto municipal de consumo sobre algunos géneros), la ley, aun disponiendo que de la verificación de un determinado hecho (por ejemplo, la venta o la entrada em consumo) nace la obligación de pagar una determinada suma, permite al sujeto activo y al pasivo estipular un convenio (el abono o tanto alzado) mediante el cual se constituyen todas las obligaciones que surgirían em un determinado período de tempo por los presupuestos de hecho que prevén se podrían verificar em aquel período, por la obligación de pagar, con otras garantías del sujeto pasivo de satisfacer el tributo.

Na Espanha, Sainz de Bujanda[281] se refere a benefícios fiscais existentes em seu país denominados convênios de fixação de quotas, aduzindo o que se segue:

> Efectos de los convenios de fijación de cuotas. El efecto general que estos convenios producen consiste, lisa y llanamente, en eliminar la aplicación de la normativa tributaria substantiva o material reguladora del tributo a que el convenio se refiere. Efectivamente, los convenios, una vez aprobados por el Ministro de Hacienda – o, por el órgano administrativo en el que el ministro delegue – rigen, em todos sus aspectos, las obligaciones que, sin la existencia de aquéllos, se hubieran producido, a cargo de los contribuyentes agrupados, por imperio de las leyes em que se

[280] BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzalez Garcia Trad. v. II. Madri: Editorial de Direito Financeiro, 1971, p. 300.

[281] BUJANDA, Fernando Sainz. *El Nacimiento de la Obligación Tributaria* – Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 193-195.

> contenga la ordenación jurídico-material de los conceptos tributarios que hayan sido objeto de negociación. La normativa legal queda reemplazada por las estipulaciones contractuales. […] b) Efectos de las evaluaciones globales. El acuerdo de evaluación global de bases imponibles se produce una vez realizado el hecho imponible. En consecuencia, no puede derivar del expresado acuerdo la obligación tributaria de los contribuyentes. Se trata, pues, de un convenio para la fijación de la base impositiva, que constituye uno de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

A denominação adotada no decorrer desta pesquisa - *benefícios fiscais de ICMS* - engloba, pois, todas as expressões que envolvam desonerações do ICMS.

12.2 Benefícios fiscais do ICMS como processo e como produto

Na análise de como se apresentam, no ordenamento jurídico, os benefícios fiscais de ICMS, percebe-se que esses institutos não se manifestam da mesma forma no ordenamento jurídico.

A dualidade processo x produto é bastante perceptível no que se refere aos benefícios fiscais de ICMS, posto que, em diversas oportunidades, os referidos institutos jurídicos são concedidos aos sujeitos passivos sem que se respeite o processo de positivação.

Em assim sendo, surgem no ordenamento jurídico apenas os produtos, algumas vezes de forma ilícita, sem atentar a princípios constitucionais, como o da publicidade, em uma total afronta à ordem jurídica, pondo em xeque institutos do direito tributário, a exemplo da extrafiscalidade e das desonerações.

Existe, pois, uma dúplice natureza, conforme bem observa Tárek Moysés Moussallem[282], quando aduz a respeito da aplicação que acompanha inexoravelmente o processo de positivação:

> Aqui alertamos para o caráter flexíloquo da palavra "aplicação", inerente à dualidade processo/produto. Uma coisa é a aplicação-processo, ou seja, a atividade de aplicação, outra coisa é a aplicação-produto, isto é, o resultado da atividade.
> A aplicação-processo é a atividade exercida pelo órgão credenciado pelo direito positivo para a produção normativa. A rigor do termo, não há que se falar em aplicação-processo, pois nela não há criação de norma alguma.
> Na aplicação-produto, resultante da aplicação processo, encontra-se a atuação de norma de produção normativa, que faz-ser a norma de conduta, a norma de revisão sistêmica, ou até mesmo uma norma de produção normativa. Desse modo, fala-se com assiduidade em aplicação

[282] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 90-91.

> de norma de conduta como se somente ela fosse aplicada. Parece-nos uma abreviação injustificável.

Há a necessidade inicial de produção dos veículos introdutores de normas concessivas dos benefícios fiscais de ICMS, seguindo os passos do processo de positivação, para que, posteriormente, possam surgir os produtos finais do processo de positivação, ou seja, as normas individuais e concretas que garantem a fruição dos benefícios fiscais de ICMS, divergindo-se, pois, das normas instituidoras dos regimes normais de tributação do ICMS.

Alcides Jorge Costa[283], desde há muito, asseverou que instituição de impostos e outorga impostos e *isenções ou outros tipos de desoneração* não pode se operar apenas por meio dos convênios, imprescindíveis no caso das desonerações de ICMS, mas também se faz imprescindível a fase de aprovação por veículo introdutor de lei a ser aprovado pelas assembleias legislativas estaduais, além da distrital. Afirma o autor que "os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções do ICMS. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la".

A opinião de Souto Maior Borges[284] segue a mesma perspectiva quando assevera:

> Numa decorrência do princípio da legalidade tributária e sem a qual não estarão obedecidas as suas exigências solenes, o sistema da Constituição exige sejam os convênios ratificados pelas Assembleias Legislativas Estaduais. É portanto manifestamente inconstitucional a prática de ratificação dos convênios mediante decreto do Poder Executivo. A ratificação é o ponto terminal do processo legislativo. O convênio é materialmente ato normativo. Por isso mesmo, a sua ratificação compete às Assembleias Legislativas Estaduais e não ao Governador do Estado. Após ratificadas, as normas isentantes que integram os convênios valem internamente, para cada Estado participante, como lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICMS.

Para Roque Carrazza[285], o convênio serve tão somente como pressuposto para a concessão das isenções e, por via de consequência, para os demais benefícios fiscais de ICMS, que somente surgirão do decreto legislativo que o confirma.

Muito comum que a ratificação dos convênios de ICMS se dê por meio de *Decretos Executivos* ou mesmo que sejam editados os referidos atos normativos, classificados como fontes secundárias do direito tributário, sem que sequer existam publicações dando conta

---

[283] COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130.
[284] BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 173.
[285] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

de sua existência ou sua concessão, de forma que uma maior exigência de rigor na positivação dos benefícios fiscais traz maior segurança jurídica.

Já Clélio Chiesa[286] explicita interessante argumento de que não é admissível que o Poder Executivo, por meio de seus representantes, delibere sobre a concessão de benefícios fiscais por meio de convênios e, ele, próprio, o Poder Executivo, em momento posterior, ratifique o convênio firmado com os demais Estados e o Distrito Federal, violando o princípio da separação de poderes. É descabida a exigência de duas atribuições tão diversas ao mesmo poder.

Assim, no processo de positivação, que é justamente o *processo* objeto da discussão ora tratada, que difere do *produto*, faz-se necessário o perpasse pelos mais diferentes níveis de normas, representados pelos elos, conforme a apresentação das figuras de elaboração própria e demonstrados na primeira parte deste trabalho, denotando que os benefícios fiscais de ICMS, atualmente e no *status quo* em que se encontra o ordenamento jurídico atualmente, necessitam: i) inicialmente respeitar o artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Federal; ii) obedecer aos comandos das Leis Complementares 24/75 e 160/17; iii) seguir as determinações do convênio 190/17; iv) por meio de decreto legislativo estadual instituir os benefícios fiscais de ICMS; v) produzir as normas individuais e concretas garantindo a fruição dos benefícios fiscais de ICMS.

12.3 Entre a *Noesis* e a *Noema*: a Ruptura das aparências e a Necessidade de perseguir a definição da Natureza Jurídica dos Benefícios fiscais do ICMS

É certo que existe uma tendência natural de *negação* ou dificuldade no reconhecimento pelo Direito de certos eventos desenvolvidos no mundo da vida, mas, por vezes, negligenciados pela ciência, a exemplo com do que ocorre em relação aos benefícios fiscais do ICMS, inobstante sua reconhecida convivência no ordenamento jurídico.

As consequências da existência e utilização dos benefícios fiscais do ICMS são percebidas das mais diferentes formas: por meio das benesses trazidas pelos contribuintes que os possuem, das glosas dos créditos pelos Estados de destino das mercadorias, dos estornos dos créditos concedidos em razão do regime, da necessidade de regular com maior atenção as atividades do contribuinte, dentre tantas outras.

---

[286] CHIESA, Clélio. *Sistema Constitucional Tributário* – ICMS. 1995. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1995, p. 227.

Exemplos diversos puderam ser apercebidos, com o passar dos tempos, em situações de reiterada da prática social, reconhecidas pelo mundo da vida e ignoradas ou negligenciadas pelo mundo do direito. Assim ocorreu com os filhos ilegítimos e havidos fora da constância do casamento, com a capacidade jurídica dos descendentes dos aborígenes brasileiros, com a união estável entre pessoas do mesmo sexo, com as relações civis travadas no âmbito da internet, dentre tantos outros acontecimentos sociais, que não recebiam tratamento direto e ostensivo, ou direcionado do Ordenamento Jurídico, mas que eram práticas sociais diuturnas e reiteradas.

A negligência científica que paira sobre os benefícios fiscais do ICMS só traz prejuízos aos atores envolvidos com a prática de concessão desses institutos. Assim, tentar-se-á neste item definir a natureza jurídica dos regimes especiais do ICMS a partir da *noeses* desse instituto, propondo-se a melhor definir seu *noema*.

Não restam dúvidas de que os benefícios fiscais, em especial os de ICMS, são concedidos pelos mais diversos veículos introdutores e sob as mais diferentes formas, ora como leis em sentido estrito, ora como termos de acordo, ora requeridos pelo próprio contribuinte, mas, independentemente do formato do qual venham a se revestir, os ditos benefícios fiscais são uma realidade no direito tributário, em especial relativamente a impostos tais como o ISS, o IPI e, principalmente, o ICMS, na medida em que as ditas benesses conferidas pela concessão dessas desonerações são grandes fomentadoras da *guerra fiscal*.

A ciência do direito, entretanto, pouco tem se debruçado em desvelar o misticismo do qual se reveste o instituto objeto do presente estudo. Ocorre que, com a necessidade de sua regulação, torna-se imperativo seu reconhecimento e tratamento, por meio da decomposição de seus elementos, até que se chegue ao seu mínimo irredutível.

A consciência se manifesta mediante formas, produzidas por atos, que possuem conteúdo. São três diferentes olhares: 1) ato de consciência; 2) o resultado do ato, que é a forma; e 3) o conteúdo do ato, que é seu objeto[287].

O ato pode ser enclausurado no mundo das ações, é o *agir*. Tome-se como exemplo uma obra de arte. O ato de consciência é a ação de *pintar*. Já o resultado do ato, é a forma pela qual se materializa a ação (quadro a óleo, sobre tela, seguindo a corrente do pós-

[287] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 12.

modernismo, *pop art*, neoexpressionismo, impressionismo, etc.). O resultado é a obra de arte em si.

O bem de mais indelével importância é o objeto, ou seja, o ato de consciência e o resultado do ato curvam-se em reverência ao conteúdo do ato. Pode-se, inclusive, mencionar diversos filósofos, a exemplo de Heidegger[288], que focam suas forças em identificar tal conteúdo, ou seja, utilizando-se da expressão do mencionado autor, da busca e da identificação do "ser" (que aqui equipara-se ao conteúdo) do "ente" (forma).

Nessa perspectiva, da tríade da consciência, Husserl[289] classifica-se *noeses* como o ato de consciência, a ação. Já *noema* seria o conteúdo.

Para além de um sentido etimológico, *alêtheia* adquiriu, logo nos primórdios do filosofar, um decisivo significado: o de que, assim como o *que é* ou a coisa real era em si mesma verdadeira, o *logos* (pensamento e discurso) também deveria ser. Então *alêtheia* é a coisa real, enquanto que *logos* é o que deveria ser. Heráclito e Parmênides vincularam ao *logos* o pensamento e o discurso, atribuindo ao filósofo a tarefa de congregar numa só unidade (num *kósmos* significante) o ser, o dizer e o pensar. A *alêtheia* veio a expressar, graças a tal vinculação e em sua decorrência, além do que se mostra, o que pode ser enunciado (*phrazô)*. Destarte, o filósofo, ao verbalizar o que existe, deveria manifestar ou dar à luz a *a-lêtheia*, ou seja, fazer ver o que não se vê, mais precisamente o invisível que se oculta para além do que se vê. Foi, portanto, em consequência desse raciocínio que a *alêtheia* veio a designar: (i) o *ser verdadeiro*, ou seja, o "objeto" (empiricamente considerado), o ser ou a coisa existente de fato – em cujo sentido, *verdadeiro* condiz com o que é real (*ón, óntos)*, em antítese ao que é imaginário ou fantástico. É nesse sentido, por exemplo, que Demócrito denominava o *verdadeiro* de real, de cujo substantivo; (ii) o *ser verdadeiro* expresso (manifesto, dito, revelado) pelo *logos* – em cujo sentido a *verdade* é o que condiz com o *noema*: com aquilo que o enunciado expressa ou o que o *logos* (palavra ou discurso) racionalmente deve conter ("trazer à fala"). Pois, como disse também Heráclito, "a sabedoria consiste em dizer a verdade. E se consiste, então significa que a

---

[288] HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 15. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1995, p. 50 et seq.

[289] HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenología pura y una filosofía fenomenológica.* Traductor: José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica, 1949, p. 201 et seq.

verdade é algo que se diz, ou melhor, que o *logos* é o lugar da verdade. Nele, sabedoria e verdade coincidem"[290].

Para Abbagnano[291], *noeses* e *noema* podem ser definidas como

> NOESES (ai. *Noesis*). Na terminologia de Husserl, o aspecto subjetivo da vivência, constituído por todos os atos de compreensão que visam a apreender o objeto, tais como perceber, lembrar, imaginar, etc. O adjetivo correspondente é noético.
> NOEMA (ai. *Noema*). Na terminologia de Husserl, o aspecto objetivo da vivência, ou seja, o objeto considerado pela reflexão em seus diversos modos de ser dado (p. ex., o percebido, o recordado, o imaginado). O NOEMA é distinto do próprio objeto, que é a coisa; p. ex., o objeto da percepção da árvore é a árvore, mas o N. dessa percepção é o complexo dos predicados e dos modos de ser dados pela experiência: p. ex., árvore verde, iluminada, não iluminada, percebida, lembrada, etc. O adjetivo correspondente é noemático.

A *noeses* dos regimes especiais já se encontra exposta e é frequentemente utilizada. No presente trabalho, o maior objetivo é perseguir a *noema.*

O objeto em sentido físico-material é a *coisa em si* conforme denominado por inúmeros filósofos, em especial Immanuel Kant[292]. O objeto é aquilo a que a consciência se dirige, sendo *cognitivo*, o objeto sentido, percebido, pensado e *conativo*, o objeto desejado, pretendido ou evitado, repudiado. O objeto é o que concretamente se apercebe no mundo da vida, no mundo real, mas que, por inúmeras circunstâncias, deixa de ser percebido por um ato de consciência, restando de forma latente em nosso subconsciente, sem que exista um aprofundamento da relação objeto x sujeito. Para que o objeto do conhecimento seja como tal definido, necessário que a consciência do ser humano apreenda o conteúdo da forma de consciência, que entre em contato com a *noema* do objeto em si[293].

Necessário, pois, para que se chegue ao objeto do conhecimento, que, como afirma Kant, exista um ato de consciência, condição transcendental da possibilidade do conhecimento.

Atentando-se para as classificações apresentadas neste trabalho, pretende-se aproximar da natureza jurídica dos benefícios fiscais do ICMS.

---

[290] SPINELLI, M. Aísthêsis e nóêsis: de como filosofia grega rompeu com as aparências. *Kriterion*, Belo Horizonte, v. 50, n. 119, jun. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/kr/v50n119/a0750119.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2015.

[291] ABBAGNANO, Nicolas. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 727 et seq.

[292] KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

[293] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 14 et seq.

Destarte, na classificação proposta neste trabalho, os benefícios fiscais de ICMS são classificados da seguinte forma, aproveitando-se das categorias e definições apresentadas na primeira parte deste estudo:

(I) *Normas de conduta e normas de estrutura* – São normas de estrutura, que interferem diretamente nas normas de conduta, mais especificamente na regra-matriz de incidência do ICMS, alterando-a. Há, pois, a existência de uma dualidade, mais adiante analisada na perspectiva do processo e do produto, quanto aos benefícios fiscais. Após a incidência na norma de estrutura, que se perdura no tempo, surge uma nova regra-matriz de incidência *especial* do ICMS. Assim, a depender do momento a ser analisado, pode ser visto como norma de conduta ou como norma de estrutura.

(II) *Normas primárias, normas secundárias* – São normas primárias, posto que não estabelecem sanções a serem impostas pelo Estado Juiz.

(III) *Normas gerais x individuais e abstratas x concretas* – São normas individuais e abstratas, posto que direcionadas a um indivíduo ou a um grupo deles, de forma específica e pontual, porém tendo em seu antecedente um fato abstrato ainda não ocorrido no plano da realidade fática. Entretanto, após a incidência dos veículos introdutores individuais e abstratos, como costuma ocorrer com a positivação das normas jurídicas, o produto da aplicação é sempre norma individual e concreta.

(IV) *Norma jurídica* lato sensu *e* stricto sensu – Quando assumem a feição de normas de estrutura, os benefícios fiscais de ICMS são normas jurídicas *lato sensu.* Quando impõem uma determinada conduta, são normas jurídicas *stricto sensu.*

Além de assumir a feição de norma de estrutura, interferem os benefícios fiscais de ICMS na regra-matriz de incidência do ICMS normal, criando uma regra especial, por força da aplicação do princípio da especialidade do direito, que determina: em havendo um conflito aparente de normas, sendo uma geral e outra especial, impõe-se a aplicação da norma especial, dada sua melhor aptidão garantida pelo mais apurado avanço em torno da realidade fática, pelo aprofundamento no processo de positivação.

Avançando, os benefícios fiscais, quando assumem a posição de veículo introdutor, possuem a natureza jurídica de normas individuais e abstratas, que, como já se afirmou, são

normas de limitada existência e ocorrência no ordenamento jurídico. O mestre Paulo de Barros Carvalho, em seu *Fundamentos Jurídicos da Incidência*[294], assevera:

> Por fim, depuraremos a norma individual e abstrata, menos frequente, no sistema, do que as três explicitadas acima. É aquela que toma o acontecimento descrito no antecedente como uma tipificação de um conjunto de fatos; e que, no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Seria o caso, por exemplo, de uma consulta fiscal, em que o interessado questiona ao Fisco a possibilidade de determinada conduta para fins tributários. A resposta trará à luz uma norma individual e abstrata: justapondo o antecedente hipotético (objeto da consulta), ao consequente individualizado, uma vez que já se podem determinar os sujeitos e o objeto da relação veiculada pela consulta fiscal.

Outro tanto se dá com alguns tipos de regimes especiais. Há que se tomar nota que, em determinados casos, por necessidade pragmática ou por objetivos sancionatórios, a autoridade administrativa, a requerimento do interessado ou de ofício, adota regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais e o faz por intermédio de uma norma individual e abstrata. Em seu antecedente, prescreve qualquer tratamento diferenciado da regra geral, tal como a alteração das formas usuais de emissão de documentos fiscais, de escrituração, apuração e recolhimento dos tributos; e, em seu consequente, caracteriza os beneficiários do regime, formalizando o vínculo jurídico entre a autoridade administrativa e o sujeito de direito.

Observe-se que a definição de norma individual e concreta é totalmente compatível com os benefícios fiscais do ICMS, pois o antecedente de tais regras, não obstante ser diferenciado da hipótese na norma geral e abstrata, a excepciona, e o consequente é direcionado a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, uma vez que uma característica premente dos regimes especiais é o fato de ser direcionado a alguns contribuintes, mas não a todos, tornando-se, pois, individual.

Na última classificação proposta, posicionam-se os benefícios fiscais do ICMS como normas jurídicas *lato sensu*, inicialmente, posto que não se perfazem, antes da incidência das normas instituidoras dos benefícios, em normas individuais e concretas. Ademais, adiante, verificar-se-á que, enquanto veículos introdutores, os convênios regulamentadores dos benefícios fiscais de ICMS devem ser ratificados por uma norma jurídica estadual em sentido amplo, qual seja, o decreto legislativo, para, somente depois, assumir sua feição de normas jurídicas em *sentido estrito*, como por meio de decretos ou

---

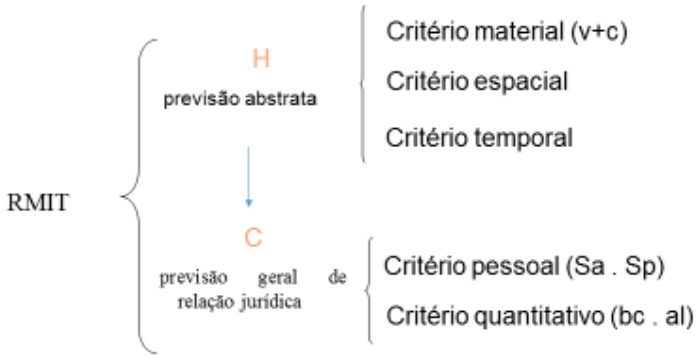
[294] CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58.

outras normas complementares, conforme previsão do artigo 100, I, do CTN, por exemplo, para somente ao final, na eclosão da positivação, passarem a ser normas individuais e concretas, ou seja, produto final.

Apenas quando ocorrido o fato no plano da realidade é que a regra especial é criada a partir de diversos veículos introdutores dos benefícios fiscais de ICMS e, necessariamente, passando por todas as fases da positivação, para então serem vertidos em linguagem jurídica particularizada, individual e concreta, permitindo-se a realização do lançamento, que ignora a tributação do regime normal do ICMS, a partir de uma diferente positivação em razão da aplicação das regras dos benefícios fiscais de ICMS, culminando na norma em sua feição individual e concreta.

Pode ser anotada regra-matriz de incidência, de forma genérica, da seguinte forma:

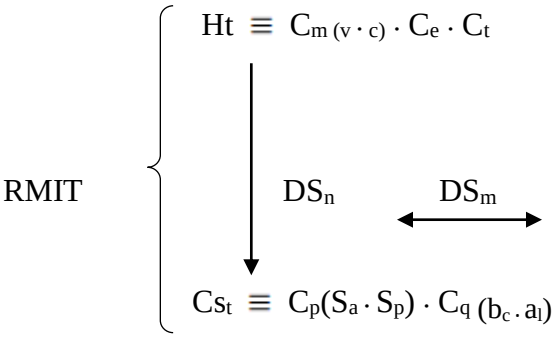
Figura 16 – Estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária



Fonte: Paulo de Barros Carvalho.[295]

Uma outra forma de notação lógica da Regra-Matriz de Incidência é a seguinte:

Figura 17 – Plano Normativo (Pn) – Norma Geral e Abstrata.

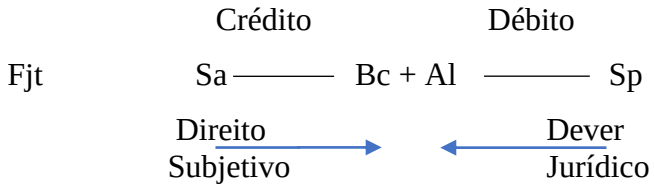


Fonte: Paulo de Barros Carvalho[296].

[295] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 133.
[296] Ibid., loc. cit.

EXPLICANDO: RMIT – regra-matriz de incidência tributária; Ht – Hipótese; ≡ – Símbolo lógico que significa equivalência; Cm – Critério material; V – Verbo de predicação incompleta; "." – Conjuntor inclusivo; C – Complemento; Ce – Critério espacial; Ct – Critério temporal, Dsn – dever ser neutro/ Functor deôntico não modalizado; Cst – consequente; Cp – Critério Pessoal; Sa – Sujeito ativo; Sp – Sujeito Passivo; Cq – Critério quantitativo; Bc – Base de cálculo; Al – Alíquota.

Figura 18 – Plano da Realidade (Pr) – Norma individual e concreta.



Fonte: Paulo de Barros Carvalho.[297]

EXPLICANDO: Fjt – Fato jurídico tributário; Sa – Sujeito ativo; Bc – Base de cálculo; Al – Alíquota, Sp – Sujeito Passivo.

Anote-se que o suposto normativo não se dirige aos acontecimentos do mundo com o fim de regrá-los, apenas reduz a complexidade da teia dos acontecimentos nos eventos no plano da realidade fática. E *vis-à-vis* aos benefícios fiscais de ICMS não se age de forma diversa.

Com os avanços na teoria da Regra-Matriz de Incidência, sabe-se que inclusive as regras de estrutura são compatíveis com sua estrutura lógica, podendo, nesse caso, alguns de seus elementos quedarem sem preenchimento, dado o grau de abstração das normas de estrutura. Assim, os benefícios fiscais de ICMS teriam a seguinte matriz genérica, ressaltando-se que existem inúmeros tipos de regimes especiais aplicáveis aos mais diversos tributos:

Estrutura formal- dever-ser

D[$P \rightarrow Q$] – Preenchidos determinados requisitos apontados pela legislação tributária, como consequência terá o sujeito passivo de ICMS uma desoneração ou deverá cumprir determinados deveres instrumentais.

Eis a especificação da regra-matriz de incidência dos benefícios fiscais do ICMS:

Antecedente:

---

[297] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 499.

Critério Material – ser beneficiado com uma desoneração de ICMS;

Critério Espacial – território do Estado ou do Distrito Federal que detém competência para instituir o ICMS, bem como territórios dos Estados de destino das mercadorias, em caso de realização de operações interestaduais de circulação;

Critério Temporal – por tempo determinado ou indeterminado a depender do que estabelecer o veículo introdutor que regula o benefício fiscal.

Consequente:

Critério Pessoal
- Sujeito ativo – Estado ou Distrito Federal que detém competência para instituir o ICMS;
- Sujeito Passivo – contribuinte ou responsável detentor do benefício fiscal;

Critério Quantitativo
- Base da Cálculo – Determinada pelas regras do veículo introdutor estadual do benefício fiscal;
- Alíquota – Determinada pelas regras do veículo introdutor estadual do benefício fiscal.

Repita-se que a regra-matriz de incidência dos benefícios fiscais do ICMS afasta a aplicação das normas gerais e abstratas, e gerais e concretas, que estabelecem o regime normal de tributação do ICMS, inserindo elementos diversos, criando normas individuais e abstratas e, ao fim, possibilitando o advento das normas individuais e concretas, trazendo um resultado eficacial diverso daquele que se perceberia, caso a excepcionalidade não ocorresse.

13 CLASSIFICAÇÕES DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

Na primeira parte deste trabalho, já foi exposta a teoria das classes, demonstrando que há uma interferência inexorável daquele que elabora a classificação, razão pela qual não existem classificações perfeitas.

Foram eleitos diversos paradigmas na tentativa de melhor delimitar os diferentes vieses sobre os quais podem ser observados os benefícios fiscais de ICMS. Eis a classificação que se propõe relativamente a esse instituto, ressalvando-se quanto à certeza de que diferentes critérios podem ainda vir a ser apontados, sendo essa proposta aberta a acréscimos, que somente demonstrarão o aspecto volátil e versátil dos institutos ora estudados.

13.1 Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo: benefícios fiscais de fruição obrigatória e benefícios fiscais dependentes de requerimento

Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo, os benefícios fiscais podem ser classificados como:

i)De fruição obrigatória – São aqueles benefícios que são concedidos e passam a ser usufruídos pelos sujeitos passivos independentemente de requerimento, de forma automática, a partir do início da vigência, sendo-lhes deferidos aos sujeitos passivos por força de lei, a exemplo das isenções.

ii) Dependentes de requerimento – São os benefícios fiscais que dependem de pedido a ser realizado junto à Administração Tributária para que, analisados os requisitos de concessão, possam ser deferidos ou não pelo sujeito ativo.

Há alguns benefícios fiscais que dependem de iniciativa do sujeito passivo, estabelecendo, em razão de suas regras concessivas, uma exceção às regras-matrizes de incidência do ICMS[298].

A denominação *dependentes de requerimento* se conecta com a ideia de que a iniciativa do sujeito passivo se materializa com a necessidade de prévio requerimento a ser realizado junto à administração tributária do sujeito ativo, instituidor do ICMS e potencial concessor dos benefícios fiscais. Sem o pedido de fruição do benefício, o sujeito passivo jamais fruiria dele, o que torna o requerimento peça fundamental no jogo ora tratado.

---

[298] BOLAN, Ricardo. *Regimes Especiais*: IPI, ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 139.

Já as isenções não demandam nenhum tipo de pedido para que sejam usufruídas pelos seus beneficiários, bastando que os contribuintes sejam identificados como os destinatários do veículo introdutor isentivo, ou seja, sua aplicabilidade é imediata, sem a necessidade de pedidos ou de demonstração de que requisitos devem ser preenchidos.

13.2 Quanto ao tipo de fomento recebido pelo sujeito passivo: benefícios fiscais, benefícios financeiros e benefícios financeiro-fiscais

Quanto ao tipo de fomento ou estímulo que os sujeitos passivos recebem em razão dos benefícios fiscais, podem ser divididos da seguinte forma:

i)Benefícios fiscais: são aqueles que utilizam apenas institutos do direito tributário com o intuito de conceder desonerações aos beneficiários, sem, contudo, patrocinar com valores advindos dos cofres públicos.

ii)Benefícios financeiros: São aqueles onde há facilidades creditícias, entrega de valores ou de bens móveis ou imóveis, prêmios aos sujeitos passivos beneficiados.

iii)Benefícios financeiro-fiscais: São aqueles em que há tanto a transladação de valores ou de bens quanto a concessão de desonerações fiscais.

Henry Tilbery[299] aponta a existência, além dos benefícios fiscais, daqueles de natureza financeira, tais como "subsídios, facilidades creditícias, prêmios de exportação, etc.".

Ricardo Lobo Torres[300], apoiado em Klaus Tipke e Surrey, crê que as diferenças existentes entre os benefícios fiscais e os financeiros são apenas jurídico-formais, já que todos os tipos são, na verdade, conversíveis entre si, sendo que o privilégio tributário opera na vertente da receita, enquanto que o financeiro, na da despesa. E conclui: tanto faz diminuir a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida.

É idêntica a opinião de Osvaldo Santos de Carvalho[301] em seu escólio que aponta a dificuldade, por vezes, de detectar com segurança se determinado benefício fiscal tem natureza financeira ou fiscal, ou se é misto, sendo possível uma distinção mais segura

---

[299] TILBERY, Henry. Fase Econômica e os efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. v. 10. São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 22.

[300] TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de Vigência. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13.

[301] CARVALHO, Osvaldo Santos de. "Guerra Fiscal" no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (Org.). *ICMS*: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258.

apenas na interpretação do caso concreto, posto que é deveras comum que as condições mediante as quais são concedidos os benefícios fiscais desvirtuem sua natureza jurídica.

Já Souto Maior Borges[302] leciona que, se o benefício for financeiro, há o envolvimento de uma prestação pecuniária, ou seja, de um contrato translativo de dinheiro do domínio do Estado para os particulares, implicando um "doar", atuando sob inspiração predominante do regime jurídico contratual de direito público. Já dos benefícios fiscais ou tributários resulta sempre e reversamente a exclusão total ou parcial da tributação, já que quando se desonera, ou abre-se mão do tributo, a receita sequer se efetiva, pois não há qualquer tipo de ingresso público.

13.3 Quanto ao emprego/destinação do benefício: de investimento ou de custeio

Nessa classificação, atenta-se para o emprego ou destinação dos valores que deveriam ter sido adimplidos em uma relação tributária considerada normal e, em razão da existência de benefícios fiscais deferidos em favor do sujeito passivo, não o foram. Podem, dessa forma, ser subdivididos em:

i)Benefícios fiscais de investimento: São aqueles cuja transferência de recurso estadual, por meio de benefício fiscal, aos sujeitos passivos com a finalidade de auxiliá-la, exige deles, como contraprestação, a aplicação do valor auferido em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos específicos em favor do ente concedente. Não são tributáveis para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

ii)Benefícios fiscais de custeio: É transferência estadual de recursos, por meio de incentivos fiscais aos contribuintes, com a finalidade de auxiliá-los nas suas operações, reduzindo suas despesas, sem exigir-lhe contraprestação em favor do ente concedente. São tributáveis para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Antes do advento da Lei Complementar 160/2017, havia uma grande discussão e enorme grau de incerteza, geradora de muita insegurança jurídica, em razão da vagueza e ambiguidade da linguagem, como bem pontua Kelsen, a respeito da possibilidade de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor que os contribuintes de ICMS obtinham em sendo utentes dos benefícios fiscais de ICMS.

Os benefícios de custeio, acima definidos, integram a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquanto que os benefícios de investimento seguem regra diversa.

---

[302] BORGES, José Souto maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a incentivos fiscais financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 96 et seq.

Se o incentivo fiscal fosse considerado *subvenção para investimento*, seria registrado na conta contábil de *reserva de lucro*, situada, destarte, no *patrimônio líquido empresarial*. Logo, por não se enquadrar contabilmente como receita empresarial, não haveria tributação. Caso contrário, se o incentivo fosse considerado *subvenção para custeio*, seria uma *receita empresarial ou despesa não dedutível*; portanto, haveria tributação.

Em 22 de novembro de 2017, o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial que havia sido imposto sobre os artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/2017, que foram responsáveis pela introdução de alterações extremamente relevantes relativamente à incidência dos tributos federais acima referidos *vis-à-vis* aos benefícios fiscais de ICMS, na medida em que acrescentaram o §4º e o §5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, passando a não mais existirem dúvidas sobre quais aspectos devem ser observados na análise da subvenção para investimento no que se refere a todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos entes federativos.

No §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, restou reconhecido expressamente que

> […] os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados *subvenções para investimento*, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.[303]

Adotou, pois, o ordenamento jurídico a corrente que determina que todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos no âmbito da LC 160/17, regra essa que por ser interpretativa se aplica a fatos anteriores à sua vigência, nos termos do inciso I do artigo 106 do CTN, devem ser da modalidade de investimento.

A LC 160/17 passou a estabelecer, portanto, em seu artigo 9º, que todas as subvenções governamentais de ICMS, indiscriminadamente, deverão ser consideradas da espécie de *benefício para investimento*, razão pela qual não serão tributados pelo PIS, COFINS, IRPJ e da CSLL.

Todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS, em razão da regra cima exposta, deverá ser registrado na conta contábil *reserva de lucro*, não se enquadrando, assim, como costumava fazer, antes do advento da LC 160/17, a Receita Federal do Brasil, quando o considerava subvenção para custeio e, portanto, como receita tributável e despesa não dedutível.

---

[303] BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017*. Brasília: DOU, 08 ago. 2017, grifo nosso.

13.4 Benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas: benefícios fiscais isencionais e benefícios fiscais não isencionais

As isenções fiscais podem ser definidas como espécie de desoneração em que o fato gerador é praticado, não sendo possível a constituição do crédito tributário via lançamento pela presença de lei que, seja por motivos relacionados com a capacidade econômica do contribuinte, seja por razões extrafiscais, determina a inexigibilidade do crédito tributário, dispensando-se o pagamento do tributo[304].

Paulo de Barros Carvalho[305] reúne as várias teorias que dispuseram sobre essa espécie de desoneração fiscal em três grandes ideias que tratam as isenções como: i) dispensa legal do pagamento do tributo; ii) hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada; e iii) fato impeditivo que elide a eficácia da norma do tributo. O mestre, por fim, esclarece que as isenções são mandamentos, ou normas de estrutura, que atingem outras normas, as de conduta, operando após a incidência da regra-matriz e desonerando o obrigado. A regra de isenção investe contra um ou mais critérios da regra-matriz de incidência, mutilando-os parcialmente.

Luís Eduardo Shoueri[306] afirma que, quanto às isenções, o legislador pode atuar de duas maneiras: i) tornando comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, situação na qual o emprego da *isenção é meramente técnico*, razão pela qual a dita desoneração deve receber a classificação de imprópria, tendo em vista que atua na definição do próprio campo da incidência tributária; ou ii) quando recebe a denominação de *isenção própria* ou de subvenção, que consiste na opção do legislador em conferir um tratamento diferenciado e mais benéfico para determinado grupo destacado dos demais, embora sejam eles iguais, se observados à luz do critério da capacidade contributiva.

É certo que, em ambos os casos, há um decote na hipótese de incidência, que ocorre após a prática do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário.

Assim, pode-se classificar os benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas da seguinte forma:

i)Benefícios fiscais isencionais: quando a desoneração do ICMS ocorre por meio de uma isenção.

---

[304] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 65.
[305] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 485 et seq.
[306] SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 230 et seq.

ii)Benefícios fiscais não isencionais: quando a desoneração ocorre por meio qualquer outro tipo de desoneração fiscal que não se subsuma ao arquétipo da isenção.

13.5 Quanto à aprovação de acordo com o alcance: benefícios unilaterais ou plurilaterais

Neste critério classificatório, especificamente tomando-se como paradigma a aprovação dos benefícios fiscais concedidos pelo convênio exigido pelas Leis Complementares 24/75 e 160/17, os benefícios fiscais podem ser subdivididos em:

i)Benefícios fiscais unilaterais: São aqueles concedidos de forma unívoca e isolada pelos Estado Federados ou Distrito Federal, ao arrepio do convênio exigido pelas Leis Complementares 24/75 e 160/17; portanto, sem que seja aprovado pelos sujeitos ativos de ICMS no âmbito do CONFAZ.

ii)Benefícios fiscais plurilaterais: São aqueles aprovados por meio de convênio exigido pelas Leis Complementares 24/75 e 160/17; portanto, sem que seja aprovado pelos sujeitos ativos de ICMS no âmbito do CONFAZ.

Como exemplo de benefícios fiscais unilaterais, tem-se todos aqueles concedidos no âmbito do ICMS, anteriormente ao advento da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17, já que não houve, antes do início da vigência desses veículos introdutores, sequer um benefício fiscal de ICMS que tenha sido aprovado no âmbito do CONFAZ.

Os benefícios fiscais plurilaterais, que passaram a existir em razão do instituto da convalidação, bem como aqueles que foram aprovados conforme as determinações da LC 24/75, LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17, serão classificados como benefícios fiscais plurilaterais, em razão da aquiescência de sua existência no âmbito do CONFAZ.

13.6 Quanto à abrangência geográfica dos benefícios: benefícios fiscais regionais e estaduais ou locais

Com a promulgação da Lei Complementar 160/17, em seu artigo 3º, parágrafo 8º, foi criado um instituto, denominado informalmente de “cola regional”, tornando-se possível que os benefícios fiscais de Estados federados que estejam na mesma região geopolítica possam ser objeto de adesão nos limites e termos previstos pela referida lei.

Por essa razão, passaram a ser admitidos benefícios fiscais com abrangência geográfica regional, diferentemente do que existia antes do advento da LC 160/17, já que

não havia no ordenamento jurídico brasileiro qualquer tipo de previsão normativa semelhante.

Os benefícios fiscais quanto ao critério de abrangência geográfica podem ser:

i)Benefícios fiscais regionais: são aqueles que foram inicialmente concedidos por um determinado Estado ou Distrito Federal e, por força do artigo 3º, parágrafo 8º, da LC 160/18, objeto de extensão de seus efeitos pela chamada "cola regional", desde que o ente federativo estadual ou distrital esteja na mesma região geopolítica do sujeito ativo concessor do benefício fiscal de IMCS.

ii)Benefícios fiscais estaduais ou locais: são os benefícios fiscais concedidos por um determinado Estado ou Distrito Federal e não foram aproveitados ou estendidos em prol de outro Estado da mesma região.

13.7 Quanto ao impacto que podem acarretar sobre a receita e o orçamento do ente tributante: benefícios fiscais onerosos e não onerosos

Os benefícios fiscais, quanto ao impacto que venham a provocar sobre a receita e o orçamento dos entres tributantes estaduais e distrital, podem ser classificados como:

i)Benefícios fiscais onerosos: São aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento.

ii)Benefícios fiscais não onerosos ou gratuitos: São aqueles que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, trazendo desenvolvimento da região e crescimento de arrecadação após sua implementação, ou seja, em momento futuro ao da concessão, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes do estímulo fiscal concedido.

Ives Gandra da Silva Martins[307], sobre o tema, esclarece:

> A possibilidade de ofertar-se estímulos fiscais "a custo zero", sem nenhum impacto sobre orçamento, distende amplo campo para o desenvolvimento das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação, pois permite a atração de investimentos, facilitando a criação de empregos na localidade, com futura geração de receita tributária maior, por força do progresso que tais investimentos podem trazer à entidade.

[307] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas* — Parecer. São Paulo, 01 out. 2010. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/45ffb24072710p.doc>. Acesso em: 29 jul. 2018.

> […] é de se entender que há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, aos quais podemos denominar de "incentivos onerosos" no orçamento atual da entidade que o concede; e aqueles outorgados a "custo zero", que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida. Isto porque os incentivos previstos no orçamento atual para atrair investimentos futuros, que não se sabe se virão, serão sempre zero, pois, se não vierem, nenhuma arrecadação haveria e se vierem, trazendo desenvolvimento, a arrecadação seria idêntica àquela, se não viessem.

Os benefícios fiscais não onerosos ou gratuitos são aqueles que não impactam no orçamento das entidades federativas, somando-se isso ao fato de que proporcionam a atração de investimentos, circulação de riquezas, a criação de novos postos de trabalho, o incremento na arrecadação da região, dentre outras vantagens.

Já os benefícios fiscais onerosos recebem essa denominação, pois a entidade tributante concedente abre mão de parte da receita prevista nas leis orçamentárias, em especial na Lei de Orçamento Anual, para conceder vantagens fiscais aos sujeitos passivos, como se efetivamente estivesse a *pagar* ou suportar um ônus pela concessão do benefício fiscal.

13.8 Quanto ao tipo de interesse de acordo com as autorizações que emanam do CONFAZ: benefícios baseados no interesse econômico, benefícios baseados no interesse social e benefícios baseados no interesse ambiental

A classificação ora proposta é mencionada por Luciano Garcia Miguel[308], que, observando os benefícios autorizados pelo CONFAZ, agrupa em três grandes grupos:

i)Benefícios baseados no interesse econômico: Tem em vista o desenvolvimento de setores estratégicos, tais como o industrial, agropecuário e tecnológico, bem como o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, obras de infraestrutura, etc.

ii)Benefícios baseados no interesse social: Fomentam as atividades geradoras de empregos, atividades culturais e desportivas, mercadorias de interesse público a exemplo daquelas que compõem a cesta básica, medicamentos, material de ensino, etc.

---

[308] MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 58 et seq.

iii)*Benefícios baseados no interesse ambiental* – São aqueles que estão vinculados a um nexo unívoco entre o incentivo fiscal e seu resultado, cuja fundamentação será o benefício ambiental[309].

Essa classificação demonstra o grau elevadíssimo de extrafiscalidade imanente aos benefícios fiscais de ICMS, afastando, portanto, a redutora ideia de que os incentivos somente assumem um viés de natureza econômica.

[309] CAVALCANTE, Denise Lucena. A (In)sustentabilidade do Atual Modelo de Incentivos Fiscais com Fins Ambientais. In: SOUZA, Priscila de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do Sistema Tributário.* São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 205.

14 QUADRO CATALOGRÁFICO DOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Os benefícios fiscais de ICMS, independentemente da denominação que a eles seja atribuída, sempre foram instrumento de fomento para a malfadada "guerra fiscal". Durante diversos anos tiveram sua sorte regulada pela LC 24/75, que jamais conseguiu seu intento em mitigar o fenômeno iconoclasta da disputa fiscal entre os Estados.

Com o advento da Constituição Federal de 88, a matéria passou a ser prevista pelo artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", que determinou caber à Lei Complementar regular a forma como, mediante os Estados e o Distrito Federal, isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Surgiu, então, a dúvida a respeito da recepção da Lei Complementar 24/75, se seria ela a norma apta a preencher as exigências do artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g". Nessa trilha, dois grandes doutrinadores se dividiam. De um lado, o mestre Paulo de Barros Carvalho defendia a tese da recepção da Lei; de outro, Ives Gandra da Silva Martins considerava a regra analisada como plenamente recepcionada, sendo esse o posicionamento ao qual a jurisprudência do STF aderia.[310]

A maior problemática envolvendo a LC 24/75 era a exigência, em seu artigo 2º, parágrafo 2º, da unanimidade de todos os Estados e do Distrito Federal, para que um determinado benefício fiscal fosse concedido. Essa obrigatoriedade se aproximava bastante de uma absoluta impossibilidade lógica, pois os interesses dos Estados das cinco Regiões do país sempre se mostraram conflitantes, razão pela qual nunca se vislumbrou a possibilidade de um fim à "guerra fiscal", fato esse que leva ao raciocínio de que o Federalismo Brasileiro é de ocasião, mais especificamente no que se refere às operações interestaduais de ICMS.

O polo frágil no cenário da *guerra fiscal* entre os Estados e o Distrito Federal eram os sujeitos passivos: contribuintes e responsáveis tributários, para quem as consequências eram as mais dramáticas possíveis, resultando desde a glosa dos benefícios concedidos por outros Estados até o estorno de benefícios outrora concedidos pelas mais diversas razões, sem mencionar a tendência que o STF apresentava de rejeição a essas benesses em razão do até então lógico desrespeito ao artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g". Nascido estava, pois,

[310] MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014.

o maior problema em torno do complexo ICMS, carregando um nó górdio jurídico de homéricas proporções.

Certo é que, inobstante a desobediência aos parâmetros traçados pela LC 24/75 e a tendência da jurisprudência do STF em considerar os benefícios fiscais contrários à Constituição e à referida Lei Complementar como inválidos, esses institutos produziam efeitos e acarretavam consequências para o ordenamento jurídico, especialmente porque mudavam o curso natural do processo de aplicação das normas regulamentadoras e instituidoras do ICMS, normas essas classificadas como gerais e abstratas, por meio de um desvio de curso diante da existência de normas instituidoras dos benefícios fiscais, que, diante de suas especificidades e das características desoneradoras, passam a possuir natureza jurídica de normas individuais e abstratas.

Ora, significa que, mesmo sem atenderem aos requisitos mínimos para a existência a no ordenamento jurídico, os benefícios fiscais de ICMS provocavam consequências jurídicas devastadoras, como se houvessem os beneficiados pelas benesses ingressado em um universo paralelo jurídico.

Malgrado a absoluta ausência de respeito a essa determinação especificamente para que os ditos benefícios pudessem existir validamente no ordenamento jurídico, sempre houve todas as sortes de incentivos fiscais concedidos aos sujeitos passivos de ICMS sem que existisse unanimidade mediante o CONFAZ, apresentando-se eles com as mais diferentes denominações.

Nesse cenário, exsurge a LC 160/17, que, seguida do tão esperado Convênio ICMS 190/17, carregavam ambos os veículos introdutores de normas o intento de pacificar, na medida do possível e da lógica jurídica, a disputa fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, trazendo consigo diversas obrigações e requisitos de validade para a existência dos benefícios fiscais de ICMS, como denomina o referido convênio.

Oswaldo dos Santos Carvalho[311] explica que o maior objetivo da LC 160/17 foi o de inserir no ordenamento jurídico as regras para a convalidação dos benefícios fiscais irregulares concedidos pelas unidades federadas em desacordo com as regras da Carta Magna de 1988. Diante do cenário de devastadoras consequências da *guerra fiscal* do ICMS e da profunda insegurança jurídica por ela perpetrada, sem mencionar a necessidade

[311] CARVALHO, Osvaldo dos Santos. A Lei Complementar 160 e seus Reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? In: SOUZA, Priscila de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do Sistema Tributário.* São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 971 et seq.

de conferir uma maior segurança aos contribuintes, e de pacificar a questão do crédito nas operações praticadas por sujeitos passivos beneficiados, a LC 160/17 trouxe o regramento excepcional da forma mediante a qual os créditos tributários de ICMS, constituídos ou não, em virtude dos benefícios ilícita ou irregularmente concedidos, sejam remitidos ou perdoados.

Assim, para que se possa elencar os requisitos essenciais para a existência e validade dos benefícios fiscais de ICMS, deve ser feita uma leitura em conjunto do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g", da CF/88, da LC 160/17, da LC 24/75, na parte que não foi revogada por esta última, bem como do convênio ICMS 190/17, exigido pelas duas Leis Complementares que regulam a matéria, sem mencionar, como dito anteriormente, a necessidade de complementação do processos de positivação com a ratificação do suprarreferido convênio por meio de decreto legislativo estadual.

Existentes e válidos os veículos introdutores no parágrafo anterior referidos, passa a ser possível a enumeração de requisitos que os benefícios fiscais de ICMS devem preencher para que sejam considerados válidos pelo Ordenamento Jurídico.

As condições exigidas para a validade dos Benefícios fiscais, para um melhor entendimento, foram divididas em grupos: i) os requisitos comuns aos casos de remissão, anistia e reinstituição; ii) requisitos exclusivos para os casos de remissão e anistia; iii) requisitos exclusivos para os casos de reinstituição, iv) requisitos para os casos de extensão dos benefícios fiscais a outros contribuintes da mesma unidade federada; e, por fim, v) os requisitos para a adesão aos benefícios fiscais de outras unidades federadas.

Importante observar que os requisitos não se dirigem apenas aos Estados e ao Distrito Federal, mas também ao CONFAZ, aos sujeitos passivos, sejam eles contribuintes ou responsáveis, e até aos advogados desses sujeitos passivos.

Tais exigências demonstram que a complexidade do tema *guerra fiscal* está distante de ser solucionada, devendo-se reconhecer, contudo, que a legislação acima referida, sem dúvidas, é o primeiro passo para a tentativa de resolução pacífica e sem maiores traumas para os artífices envolvidos no mundo dos benefícios fiscais de ICMS.

Ademais, a convalidação dos benefícios fiscais demonstra que essas regras individuais e abstratas estão apenas renascendo como verdadeira fênix, sendo uma tendência sua permanência no ordenamento jurídico.

Eis, pois, que se apresenta o quadro que almeja catalogar de forma ordenada todos os requisitos que o benefício fiscal estadual ou distrital de ICMS precisam preencher para

que possam ser convalidados, ou seja, para que se tornem válidos, bem como que os créditos existentes pela desobediência às regras anteriores ao advento da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17, possam ser remitidos.

Assim, para atingir o objetivo de enumerar os requisitos para que os benefícios fiscais de ICMS sejam válidos no ordenamento jurídico, realizou-se uma análise conjunta das legislações que atualmente regulam a matéria, quais sejam: I) o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g", da CF; II) a Lei Complementar 24/75 naquelas partes que não foram revogadas; III) a Lei Complementar 160/17; e IV) o Convênio ICMS 190/17, tendo como resultado o seguinte quadro:

Quadro 1 – Quadro para verificação de cumprimento dos requisitos na concessão e convalidação dos benefícios fiscais de ICMS.

	INSTITUTO ENVOLVIDO	**REQUISITO**	**SUJEITO OBRIGADO**	**PRAZO**	**ORIGEM DA EXIGÊNCIA**
1.	Resolução de Conflito de Competência	Existência de Lei Complementar	Poder Legislativo Federal	Não se aplica	CF 1988, artigos 146, III, e 144, parágrafo 2º, XII, alínea "g", implementado com a publicação das LC 24/75 e LC 160/17.
2.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Criação de convênio	Estados e Distrito Federal	Não se aplica	LC 24/75, artigo 1º, 2º e 3º e LC 160/17, artigo 2º, implementado com o Convênio ICMS 190/17.
3.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Publicação, em diário oficial, da lista com a identificação de benefícios	Estados e Distrito Federal	i) 29 de março de 2018 para os atos vigentes em 8 de agosto; ii) 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na época do registro e depósito.	LC 160/17, artigo 3º, I e Convênio ICMS 190/17, Cláusula terceira, que, em seu parágrafo único, permite que o CONFAZ prorrogue o prazo do item "i" até 28/12/2018.
4.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Registro e depósito da documentação comprobatória dos benefícios na Secretaria Executiva do CONFAZ.	Cada Estado e Distrito Federal	i) 29 de março de 2018 para os atos vigentes em 8 de agosto; ii) 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na época do registro e depósito.	LC 160/17, artigo 3º, II e Convênio ICMS 190/17, Cláusula quarta, que, em seu parágrafo único, permite que o CONFAZ prorrogue o prazo do item "i" até 28/12/2018.
5.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Publicação nos diários oficiais dos Estados e do Distrito Federal de relação com a identificação	Estados e Distrito Federal	i) 29 de março de 2018 para os atos vigentes em 8 de agosto; ii) 28 de dezembro de	LC 160/17, artigo 3º, I e Convênio ICMS 190/17, Cláusula quarta, que, em seu parágrafo único,

	INSTITUTO ENVOLVIDO	REQUISITO	SUJEITO OBRIGADO	PRAZO	ORIGEM DA EXIGÊNCIA
		dos atos normativos relativos aos benefícios fiscais de ICMS instituídos até 8 de agosto de 2017 em desacordo com o disposto do artigo 144, parágrafo 2º, XII, alínea "g", da CF. dos atos normativos e documentação comprobatória dos atos concessivos no Portal da Transparência.		2018, para os atos não vigentes na época do registro e depósito.	permite que o CONFAZ prorrogue o prazo do item "i" até 28/12/2018.
6.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Efetuar o registro e o depósito, na Secretaria do CONFAZ, da documentação comprobatória dos atos concessivos e atos normativos de benefícios fiscais de ICMS.	Estados e Distrito Federal	i) 29 de março de 2018 para os atos vigentes em 8 de agosto; ii) 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na época do registro e depósito.	LC 160/17, artigo 3º, II e Convênio ICMS 190/17, Cláusula quarta, que, em seu parágrafo único, permite que o CONFAZ prorrogue o prazo do item "i" até 28/12/2018.
7.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária da documentação comprobatória relativa aos atos concessivos dos benefícios fiscais instituídos até 08 de agosto de 2017 e publicados em legislação estadual ou distrital em desacordo com o disposto na alínea "g", inciso XII, do parágrafo 2º, do artigo 155 da CF.	CONFAZ	30 dias após o respectivo depósito.	LC 160/17, artigo 3º, II e Convênio ICMS 190/17, Cláusula quinta.
8.	Remissão Anistia e Reinstituição	Prestação de informações no Portal da Transparência Tributária, devendo conter os dados previstos no parágrafo 1º da cláusula 7ª do convênio ICMS 190/17.	Estados e Distrito Federal	até o último dia do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu ou revogou.	Convênio ICMS 190/17, Cláusula sétima, parágrafos primeiro e segundo.
9.	Remissão Anistia e Reinstituição	Manutenção de informações atualizadas junto à Secretaria do CONFAZ, referentes	Estados e Distrito Federal	até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou	LC 160/17, artigo 3º, parágrafo 6º e Convênio ICMS 190/17, Cláusula sétima, parágrafos

	INSTITUTO ENVOLVIDO	REQUISITO	SUJEITO OBRIGADO	PRAZO	ORIGEM DA EXIGÊNCIA
		a quaisquer alterações, conforme previsão no parágrafo 1º da cláusula 7ª do convênio ICMS 190/17.		concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou	primeiro e segundo.
10.	Reinstituição ou modificação	Publicação da respectiva legislação em diário oficial estadual ou distrital, contendo ato normativo editado pela própria unidade federada e publicados até 08 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem em vigor, devendo haver a informação nos termos da cláusula 7ª, parágrafo 2º, do Convênio ICMS 190/17.	Estados e Distrito Federal	Até 28 de dezembro de 2018	Convênio ICMS 190/17, Cláusula nona.
11.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Revogação dos atos normativos e concessivos que não tenham sido reinstituídos.	Estados e Distrito Federal	até 28 de dezembro de 2018	Convênio ICMS 190/17, Cláusula nona, parágrafo segundo.
12.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Readequação dos prazos de fruição aos limites temporais previstos os máximos de fruição previstos no *caput* da cláusula décima do Convênio ICMS 190.	Estados e Distrito Federal	Até 30 dias após o respectivo registro e depósito, juntamente com a publicação no Portal da Transparência.	LC 160/17, artigo 3º, parágrafo 2º e Convênio ICMS 190/17, Cláusula décima, parágrafo primeiro
13.	Remissão, Anistia e Reinstituição	Enquadramento dos benefícios fiscais de acordo com in incisos I a V da cláusula nona do Convênio ICMS 190/17.	Estados e Distrito Federal	Até 30 dias após o respectivo registro e depósito, juntamente com a publicação no Portal da Transparência.	Convênio ICMS 190/17, Cláusula décima primeira
14.	Remissão e Anistia	Serem os benefícios decorrentes de: concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território com base em ato normativo vigente em 08 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites;	CONFAZ	Até 28 de dezembro de 2018.	Convênio ICMS 190/17, Cláusula oitava, parágrafo primeiro ne LC 160/17, artigo 1º, I.

	INSTITUTO ENVOLVIDO	REQUISITO	SUJEITO OBRIGADO	PRAZO	ORIGEM DA EXIGÊNCIA
		prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo; modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante.			
15.	Remissão e anistia de benefícios fiscais desconstituídos judicialmente por desatenderem a alínea "g" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF e decorrentes de concessão, prorrogação de ato concessivo ou normativo e modificação de ato concessivo ou normativo.	Desistência: a) de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais; b) de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo; c) pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.	Sujeito passivo e advogados do sujeito passivo	Até 28 de dezembro de 2018.	Convênio ICMS 190/17, Cláusula oitava, parágrafo segundo e LC 160/17, artigo 1º, I.
16.	Reinstituição	Prazo para realização de reinstituição de 8 de agosto de 2017 até 28 de dezembro de 2018 por meio de legislação estadual e distrital.	Estados e Distrito Federal	Até 28 de dezembro de 2018.	Convênio ICMS 190/17, cláusula nona.
17.	Reinstituição	Publicação nos diários oficiais do ato normativo de reinstituição decorrente de ato normativo de instituição que tenha sido originariamente publicado até 8 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem	Estados e Distrito Federal	Até 28 de dezembro de 2018.	Convênio ICMS 190/17, cláusula nona.

	INSTITUTO ENVOLVIDO	REQUISITO	SUJEITO OBRIGADO	PRAZO	ORIGEM DA EXIGÊNCIA
		em vigor.			
18.	Reinstituição	Em casos de prorrogação, pelo CONFAZ, do prazo até 28 de dezembro de 2017, conforme cláusula terceira, parágrafo único, para a publicação dos atos normativos e cláusula quarta, parágrafo único, para o registro e depósito dos atos concessivos, o prazo para reinstituição passa a ser.	Estados e Distrito Federal	Último dia do terceiro mês subsequente aquele em que se realizou o depósito e o registro, prevalecendo o prazo de 28 de dezembro de 2018, caso superior.	Convênio ICMS 190/17, cláusula nona, parágrafo 3º.
19.	Extensão da concessão dos benefícios fiscais a outros contribuintes não contemplados sediados no território dos Estados e do Distrito Federal.	Obedecer às mesmas condições e ao mesmo prazo de fruição dos benefícios fiscais deferidos a outros contribuintes.	Estados e Distrito Federal	Até o limite do prazo de fruição previsto na Cláusula Décima do Convênio do ICMS 190/17.	LC 160/17, artigo 3º, parágrafo 7º e Convênio ICMS 190/17, cláusula décima segunda.
20.	Extensão da concessão dos benefícios fiscais a outros contribuintes não contemplados sediados no território dos Estados e do Distrito Federal.	Registro e depósito do referido ato concessivo da extensão e sua respectiva documentação comprobatória junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista na cláusula segunda.	Estados e Distrito Federal	Até o último dia do primeiro mês subsequente ao da sua edição.	LC 160/17, artigo 3º, parágrafo 7º e Convênio ICMS 190/17, cláusula décima segunda.
21.	Adesão aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada (COLA REGIONAL).	Serem da mesma região e obedecerem às cláusulas nona (reinstituição) e décima (prazo de fruição) do Convênio ICMS 190/17.	Estados e Distrito Federal	De 8 de agosto de 2017 até 28 de dezembro de 2018	LC 160/17, artigo 3º, parágrafo 7º Convênio ICMS 190/17, cláusula décima terceira
22.	Adesão aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada (COLA REGIONAL).	Respeitar o tempo de vigência do benefício fiscal objeto da adesão.	Estados e Distrito Federal	Não se aplica.	Convênio ICMS 190 até /17, cláusula décima terceira, parágrafo 3º.
23.	Adesão aos benefícios fiscais, reinstituídos,	Exige-se o registro e o depósito, no Portal da Transparência do	Estados e Distrito Federal	Até o último dia do primeiro mês subsequente ao da	Convênio ICMS 190/17, cláusula décima terceira,

	INSTITUTO ENVOLVIDO	REQUISITO	SUJEITO OBRIGADO	PRAZO	ORIGEM DA EXIGÊNCIA
	concedidos ou prorrogados por outra unidade federada (COLA REGIONAL).	CONFAZ, da documentação comprobatória do ato concessivo, previamente publicado em diário oficial estadual ou distrital, contendo o ato normativo originário da outra unidade federada e publicado até 08 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem em vigor.		edição do benefício objeto da cola regional.	parágrafo 1º.
24.	Adesão aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada (COLA REGIONAL).	Obediência ao Prazo de fruição previsto no artigo 3º, parágrafo 2º da LC 160/17 e na cláusula décima do Convênio ICMS 190/17.	Estados e Distrito Federal	Não se aplica	Convênio ICMS 190/17, cláusula décima terceira, parágrafo 3º.

Fonte: A autora.

Claro está que o primeiro requisito, que seria a criação de um convênio, foi cumprido quando da celebração do Convênio ICMS 190/17, tendo sido atendidas as outras exigências expostas no artigo 2º da LC 160/17, quais sejam, ratificação de 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do Brasil. Importante mencionar que na LC 24/75 exigia-se uma pouco provável ou até impossível unanimidade para a concessão de um benefício fiscal de ICMS. Nesse norte, nunca houve a aprovação de um único convênio sequer à unanimidade, como exigia a LC 24/75.

Observe-se que existem dois direcionamentos da LC 160/17 no que diz respeito aos regimes especiais ou benefícios fiscais de ICMS: i) um para o passado, dirigido aos benefícios fiscais que estariam em desacordo com o artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”, para que sejam convalidados, estejam vigentes ou não; e ii) um outro para o futuro, para os benefícios que viessem a ser reinstituídos.

Frise-se que a Lei Complementar 160/17 e o Convênio ICMS 190/17 resolvem a questão da zona cinzenta na qual se encontravam os benefícios fiscais de ICMS outrora concedidos pelos Estados e Distrito Federal, quando dispõem a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do

inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

No convênio ICMS 190/17, foram expostos os seguintes *requisitos comuns* às duas espécies acima referidas, ou seja, para a *remissão e anistia* dos créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais, bem como para sua *reinstituição* a serem obedecidos pelas entidades federadas:

(I) Criação de convênio, implementado pelo Convênio ICMS de número 190/17 com a obediência ao artigo 2º da LC 160/17 e ao artigo 1º da LC 24/75.

(II) Publicação, em diário oficial do respectivo Estado ou Distrito Federal, da relação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo artigo 1º da LC 160 e em desacordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g", da CF e em obediência ao Anexo Único do convênio 190/17.

(III) Registro e depósito da documentação comprobatória dos benefícios na Secretaria Executiva do CONFAZ correspondente aos atos concessivos e atos normativos dos benefícios fiscais nos prazos previstos pela cláusula quarta do convênio ICMS 190/17 até 29/06/2018 para os atos vigentes em na data do registro e do depósito ou 28/12/2018 para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

(IV) Publicação nos diários oficiais dos Estados e do Distrito Federal dos atos concessivos e atos normativos no Portal da Transparência até o dia 29/03/2018 dos atos vigentes em 8/08/2017 e 30/09/2018 para atos não vigentes em 8/08/17.

(V) Publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária, em até 30 dias após o depósito, da documentação comprobatória relativa aos atos concessivos dos benefícios fiscais instituídos até 08 de agosto de 2017 e publicados em legislação estadual ou distrital em desacordo com o disposto na alínea "g", inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF.

(VI) Prestação de informações no Portal da Transparência Tributária, devendo conter os dados previstos no parágrafo 1º da cláusula 7ª do convênio ICMS 190/17 em até 30 dias após o respectivo registro e depósito.

(VII) Manutenção de informações atualizadas junto à Secretaria do CONFAZ, referentes a quaisquer alterações, conforme previsão no parágrafo 1º da cláusula 7ª do convênio ICMS 190/17, até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou.

(VIII) No caso de reinstituição ou modificação, exige-se a publicação da respectiva legislação em diário oficial estadual ou distrital, contendo ato normativo editado pela própria unidade federada e publicados até 08 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem em vigor, devendo haver a informação nos termos da cláusula 7ª, parágrafo 2º, do Convênio ICMS 190/17.

(IX) Revogação dos atos normativos e concessivos que não tenham sido reinstituídos até 28 de dezembro de 2018.

(X) Readequação dos prazos de fruição aos limites temporais previstos os máximos de fruição.

O convênio ICMS 190/17 também estipulou requisitos relativos exclusivamente aos casos de *remissão e anistia* dos créditos tributários decorrentes dos benefícios fiscais instituídos por legislação Estadual ou Distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, "g", da CF, ainda que desconstituídos judicialmente por não atenderem ao comando constitucional, de forma cumulativa às exigências de números i a x, acima explicitados:

(I) Serem os benefícios decorrentes de:

a) concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território com base em ato normativo vigente em 08 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites;

b) prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo;

c) modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante.

(II) Desistência:

a) de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

b) de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

c) pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Para os casos de reinstituição, eis os requisitos:

(I) Prazo para realização de reinstituição de 8 de agosto de 2017 até 28 de dezembro de 2018 por meio de legislação estadual e distrital;

(II) Publicação nos diários oficiais do ato normativo de reinstituição decorrente de ato normativo que senha sido originariamente publicado até 8 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem em vigor;

(III) Em casos de prorrogação, pelo CONFAZ, do prazo até 28 de dezembro de 2017, conforme cláusula terceira, parágrafo único, para a publicação dos atos normativos e cláusula quarta, parágrafo único, para o registro e depósito dos atos concessivos, o prazo para reinstituição passa a ser o último dia do terceiro mês subsequente aquele em que se realizou o depósito e o registro, prevalecendo o prazo de 28 de dezembro de 2018, caso superior;

(IV) Obediência ao Prazo de fruição previsto no artigo 3º, parágrafo 2º, da LC 160/17 e na cláusula décima do Convênio ICMS 190/17:

a) 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

b) 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

c) 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

d) 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura*;

e) 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

(V) No caso de reinstituição ou modificação, exige-se a publicação da respectiva legislação em diário oficial estadual ou distrital, contendo ato normativo editado pela própria unidade federada e publicados até 08 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem

em vigor, devendo haver a informação nos termos da cláusula 7ª, parágrafo 2º, do Convênio ICMS 190/17;

(VI) Readequação dos prazos de fruição aos limites temporais máximos previstos na cláusula décima do artigo 3º, parágrafo 2º, da LC 160/17 e na cláusula décima do Convênio ICMS 190/17, caso os prazos dos atos normativos ou concessivos ultrapassem o referido prazo.

Ademais, para o caso de *extensão da concessão* dos benefícios fiscais a outros contribuintes sediados no território dos Estados e do Distrito Federal e não contemplados com as benesses fiscais mantidas por unidade da federação, devem obedecer às mesmas condições e o mesmo prazo de fruição, bem como o referido ato concessivo da extensão e sua respectiva documentação comprobatória devem ser registrados e depositados junto à Secretaria Executiva do CONFAZ até o último dia do primeiro mês subsequente ao da sua edição.

Por fim, os Estados e o Distrito Federal podem *aderir* aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada desde que:

(I) sejam da mesma região;

(II) prazo para realização de adesão ao benefício fiscal de outro Estado ou do Distrito Federal de 8 de agosto de 2017 até 28 de dezembro de 2018 por meio de legislação estadual e distrital;

(III) vigência do benefício fiscal objeto da adesão;

(IV) no caso de adesão a benefício fiscal de outro Estado, exige-se a publicação da respectiva legislação em diário oficial estadual ou distrital, contendo o ato normativo originário da outra unidade federada e publicado até 08 de agosto de 2017 e que ainda se encontrem em vigor;

(V) prestação de informações nos termos da cláusula 7ª, parágrafo 2º, do Convênio ICMS 190/17, respeitadas as exceções previstas no Convênio ICMS 190/17;

(VI) prazo máximo para publicação da adesão aos benefícios fiscais de outra entidade federada é o último dia do terceiro mês subsequente àquele em que se realizou o depósito e o registro, prevalecendo o prazo de 28 de dezembro de 2018, caso superior;

(VII) registro e depósito da documentação comprobatória dos benefícios na Secretaria Executiva do CONFAZ correspondente aos atos concessivos e

atos normativos dos benefícios fiscais até o último dia do primeiro mês subsequente ao de sua edição;

(VIII) obediência ao Prazo de fruição previsto no artigo 3º, parágrafo 2º, da LC 160/17 e na cláusula décima do Convênio ICMS 190/17:

a) 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

b) 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

c) 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

d) 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura*;

e) 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

Os benefícios fiscais concedidos por adesão, no que se tem denominado de cola regional, podem vigorar, no máximo, nos mesmos prazos e nas mesmas condições do ato vigente no momento da adesão.

15 CONCLUSÕES

1. As metáforas do tipo ideacionais, utilizadas no decorrer do presente trabalho, não reduzem seu aspecto científico; ao contrário, servem como elemento que permite a reorganização do mundo e seus fenômenos, já que a referida modalidade metafórica figura como objeto da ciência, de forma que permite a transformação de eventos e processos em algo mensurável, tangível e compreensível, e, assim, passíveis de escrutínio pelo método científico. Dessa forma, a utilização de metáforas neste texto teve como intuito, garantida sua cientificidade, aproximar a realidade complexa dos benefícios fiscais de ICMS da ciência do direito tributário, tonando o objeto estudado mais plausível.

2. As demarcações e cisões são imprescindíveis para o desenvolvimento de uma pesquisa com segurança e rigor científico. Elegeu-se, nesta tese, o método analítico-hermenêutico enlaçado com o Constructivismo Lógico-Semântico, visto sob o aspecto dual, porém concomitante de método e também de escola, que proveu as premissas adotadas neste estudo. Como proposta metodológica, trata-se o direito a partir de uma concepção epistemológica delineada a partir da Filosofia da Linguagem como referencial, amarrando de forma lógica e semântica suas proposições com o intuito de construir seu objeto, ou seja, o direito *em si.*

3. Toda proposição passível de ser refutada por experiência empiricamente observável é científica. O raciocínio contrário coloca a proposição como metafísica. Inobstante o respeito aos demais saberes, o norte conferido a esse trabalho é o da ciência, sem considerar essa modalidade de saber elitista ou superior, posicionando-o apenas como mais seguro, mas reconhecendo que não há certezas.

4. O giro ou reviravolta linguística foi um movimento materializado na necessidade de aferir a realidade sob uma perspectiva menos pretensiosa e, ao mesmo tempo, mais redutora dos limites do mundo, admitindo que o ser humano possui restrições no acesso à realidade. A partir desse movimento são reconhecidos os obstáculos e falibilidades da ciência, admitindo-se novas propostas de novo modo de vida através da perspectiva da linguagem, que é responsável pela construção do mundo, com a vagueza que lhe é imanente.

5. No que tange à *aplicação* e à *incidência* da norma jurídica, as teorias tradicionais as consideram como conceitos distintos, que ocorrem em momentos diferentes. Inicialmente, a norma incidiria juridicizando o fato e, ato contínuo, pode ser aplicada ou

não em momento posterior. Por outra perspectiva, adotada nesta tese, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho, é de que não há diferença entre incidência e aplicação, ou seja, para incidir a norma deve ser aplicada, ocorrendo esse fenômeno no instante em que o evento é relatado em linguagem competente, transformando-se em fato, situação esse percebida com o ato de aplicação.

6. Os eventos estão para o *mundo dos fatos*. Já os fatos jurídicos, por meio das normas individuais e concretas, estão para o *mundo do direito*, que se comportaria como um subsistema do primeiro, isso dentro do cenário da realidade fática.

7. A linguagem provê os elementos para a construção da realidade, determinando os fatos do mundo físico e social. Os nomes são criados, fatos surgem e se apresentam a partir das necessidades e dos interesses do homem. A realidade é subdividida e cortada em coisas, já que, ao inventar ou criar os nomes, suas fronteiras são formadas ou traçadas. Assim, a realidade é apresentada a partir de recortes em coisas.

8. A teoria das classes estabelece que toda função proposicional que possui variável livre representa uma classe, que, por sua vez, é composta por elementos que satisfaçam essa função. Diante desse raciocínio, não existem classificações certas ou erradas, mas sim úteis ou inúteis.

9. O produto da atividade legislativa, manifestada através de um discurso, é redutível a regras jurídicas com constante composição sintática: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático, previsto no antecedente. Esses enunciados prescritivos são introduzidos na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e proposição-tese (consequente). A norma jurídica é a unidade mínima e irredutível da composição do deôntico.

10. As unidades do sistema jurídico podem se subdividir em quatro grandes planos: i) O primeiro (S1) é o plano físico dos enunciados prescritivos; ii) O S2 é o plano das significações isoladamente consideradas, ou seja, as proposições jurídicas; iii) O S3 é o plano das significações estruturadas – as normas jurídicas; iv) o S4 é o plano da contextualização das significações estruturadas – o sistema jurídico.

11. Com o intento de determinar a natureza jurídica dos benefícios fiscais de ICMS, buscou-se, neste trabalho, classificar as normas jurídicas a partir de quatro perspectivas da Teoria Geral do Direito, sob o olhar do Constructivismo Lógico-Semântico.

12. A primeira classificação distingue as normas jurídicas entre normas de conduta ou de estrutura, sendo as primeiras aquelas que regulam o agir dos indivíduos com o objetivo de atingir as condutas interpessoais, a partir de três modais: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Já as normas de estrutura oferecem parâmetros sintáticos para a elaboração de outras regras, a exemplo daquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, dentre outros. Hart, positivista estruturalista que é, abandona a ideia de estrutura, calcada em um viés puramente analista, e passa a valorizar a perspectiva funcional, próxima a uma analiticidade funcionalista, e interferir na compostura da presente classificação passa a ser relevante. O critério da distinção entre normas de conduta e de estrutura, sendo fundado sob o prisma da função, é relevante na análise dos benefícios fiscais de ICMS, observando-se que, possibilitando a modalização, torna-se viável a verificação da existência de benefícios fiscais concedidos de forma lícita ou ilícita.

13. A segunda classificação é aquela que leva em conta os conceitos de normas primárias, normas secundárias e normas completas. A representação lógica da norma jurídica será sempre a de um juízo condicional, que pode ser representado por H→C, sendo a hipótese o descritor, e o consequente, o prescritor. A *norma primária* prescreve um dever, que será exigido apenas quando vier a ocorrer o fato descrito na proposição hipótese. A *Norma secundária* prescreve uma providência sancionatória, sempre imposta pelo Estado-Juiz, exclusivamente nos casos de descumprido o comando estatuído na norma primária. A representação lógica da norma jurídica será sempre a de H→C, sendo a hipótese o descritor, e o consequente, o prescritor. A ideia *norma jurídica completa*, apresentada pelo Mestre Paulo de Barros Carvalho em sua *Teoria da Norma Jurídica*, traz a reunião das normas primárias e secundárias em um único raciocínio, cingindo-se à crença de que não se deve atentar para a norma isoladamente, mas sim em um contexto de regras com relações particulares entre si.

14. A terceira classificação leva em conta as noções de *abstratividade* x *concretude*, e de *generalidade* x *individualidade*. As espécies que podem sobressair da combinação das noções acima são as seguintes: i) a norma *geral e abstrata* se caracteriza pela percepção da *abstratividade* ligada ao antecedente, através de um preceito em forma de um enunciado hipotético-descritivo de um fato, estando a *generalidade* vinculada ao consequente, através da regulação da conduta por meio dos modais deônticos *obrigatório*, *permitido* e *proibido* em direção a um grupo indeterminado de pessoas. As normas gerais e abstratas podem ser

primárias ou secundárias; ii) A norma *individual e concreta* se caracteriza pela presença de um enunciado denotativo, diferentemente do que ocorre com a norma geral e abstrata, cujo enunciado é conotativo. Todos os elementos são identificados, o que garante a conclusão de que o fato, outrora hipotético, torna-se real, em determinado local e em dado momento. A norma individual é sinal da operosidade da incidência jurídica. O conotativo da norma *geral e abstrata* se converte no denotativo da norma *individual e concreta*. Intermediariamente às normas supramencionadas, tem-se, como terceira categoria, iii) as *normas gerais e concretas*, cujo antecedente comporta um acontecimento demarcado no tempo e no espaço, identificada ainda a autoridade que a expediu. Já em seu consequente, revela-se a conduta autorizada a certo e determinado sujeito que se pretende ver respeitada por todos os demais da comunidade, sendo, portanto, gerais; iv) as normas *individuais e abstratas*, de verificação mais restrita no ordenamento jurídico, tomam o fato descrito no suposto como uma tipificação de um conjunto de fatos, e, no consequente, a tenção se volta a um indivíduo determinado ou a um grupo certo de pessoas.

15. A quarta e última classificação subdivide as normas em *sentido amplo*, quando se voltam a enunciados prescritivos, não na qualidade de manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações construídas pelo intérprete. Já a norma jurídica *stricto sensu* é tomada em sua integridade constitutiva, possuindo a missão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla.

16. O desiderato do percurso gerador de sentido é a construção da norma jurídica de maneira minimamente regrada, objetivando a compostura da unidade normativa de modo integrado ao direito posto. O processo de interpretação e a construção da norma estão limitados pela linguagem. O percurso gerador de sentido se desenvolve de forma ascendente, já que o intérprete tem como ponto de partida o suporte físico do enunciado prescritivo, ou do plano da expressão, no subsistema S1, único que se apresenta de forma objetiva, já que é exatamente o mesmo para todos os sujeitos. O plano S1 detém o texto em sentido estrito e possui as proporções de um verdadeiro sistema. A trajetória seguida busca o conteúdo do texto em sentido amplo, sempre tendo como limites os horizontes culturais no intérprete. A partir dos enunciados construídos no subsistema S2, novas conexões de significados ocorrem no subsistema S3, formando normas jurídicas ou unidades lógicas jurídicas na forma de estruturas condicionais. No subsistema S4, posicionam-se as relações de coordenação e subordinação, já que as unidades criadas não podem permanecer soltas e

desatreladas da totalidade sistêmica. O trabalho do intérprete, no percurso gerativo de sentido, é próprio das reduções de complexidades.

17. Positivação é a denominação atribuída à sequência de atos ponentes de normas no quadro da dinâmica do sistema, cujo trajeto se apresenta de modo uniforme e com direção sempre descendente, tendo como pressuposto a classificação das normas em gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.

18. O processo de positivação é representado pela figura de um fragmento de um cone, cortado na parte do vértice, com quatro elos, sendo que o primeiro e mais amplo é representado pelas normas gerais e abstratas, o segundo pelas normas gerais e concretas, o terceiro pelas normas individuais e abstratas e o quarto e mais restrito pelas normas individuais e concretas, com máximo grau denotativo.

19. O processo de positivação, representado nos gráficos elaborados por esta autora e expostos na primeira parte deste trabalho, aprisiona a grandeza interpretativa contida na norma geral e abstrata no descendente fenômeno de redução das complexidades, perpassando pelas normas gerais e concretas ou pelas mais raras normas individuais e abstratas, uma ou outra, culminando na explosão da incidência, na direção final das normas individuais e concretas.

20. A positivação sempre sucede o processo de interpretação da norma por meio do percurso gerador de sentido; é, pois, complementar a ele, e essa sucessão de processos pode ocorrer infinitas vezes, tantas quantas sejam necessárias. O fenômeno de positivação é redutor, limitador, na medida em que se inicia na norma geral e abstrata e finda na norma individual e concreta, além de ser descendente. Já o percurso gerador de sentido é ascendente, partindo do mais básico nível de linguagem e, mais adiante, de compreensão, alcançando os mais elevados graus de juízo, tendendo ao infinito, absolutamente imprescindível na interpretação jurídica.

21. O percurso de positivação seguido pelos benefícios fiscais, que perpassa por regras individuais e abstratas, é diferente daquele adotado pelos fatos geradores do ICMS *normal*, que é fundado em regras gerais e concretas.

22. Os benefícios fiscais agregam mais complexidades ao ICMS, já que a positivação das normas relativas a esse tributo pode ocorrer tanto no caso do regime normal como no caso da positivação dos benefícios fiscais, inclusive relativamente aos mesmos sujeitos passivos, que podem praticar fatos geradores do ICMS normal, bem como também podem fazê-lo juntamente com a fruição de diferentes benefícios fiscais.

23. O *modus operandi* quanto à concessão dos benefícios fiscais de ICMS no Brasil, principais instrumentos de fomento da guerra fiscal, perpassa pela concessão desordenada, por meio dos mais diversos veículos introdutores de normas, sem que se obedeça à positivação determinada pelo artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Brasileira de 1988. Os Estados e o Distrito Federal, utilizando-se de leis, decretos, termos de acordo ou outros veículos introdutores de normas concedem favores fiscais diversos, em franca desobediência ao processo de positivação, que precisa ser respeitado no caso dos benefícios fiscais de ICMS; em especial, diante da forma desordenada na concessão desses benefícios.

24. O artigo 155, II, da Constituição Federal determina que a competência para a instituição do denominado "Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior" é dos Estado e do Distrito Federal, figurando como tributo com a maior participação no montante das receitas do Sistema Tributário Nacional e, consequentemente, de maior relevância na composição da Receita dos Estados e do Distrito Federal.

25. A primeira Constituição Brasileira a regular a possibilidade de cobrança de exações assemelhadas ao ICMS foi a de 1934, em seu artigo 8º, II, "e", tendo tributo semelhante sido mantido em todas as Constituições subsequentes, inclusive na de 1988.

26. O tratamento da competência tributária, na tradição brasileira, geralmente ocupa o nível constitucional. Aproveitando-se a ideia de moldura kelseniana, traçou-se um paralelo com a noção de competência. Dentro da moldura competencial, e confinada a seus limites, possibilita-se a criação de tributos, descrevendo essencialmente os poderes atribuídos às pessoas, aos órgãos e às instituições, dentre outros, garantindo ao legislador de cada um dos entes federativos a possibilidade de descrever os critérios da regra-matriz de incidência dos mais diferentes tributos. Seus principais atributos são indelegabilidade, irrenunciabilidade, imutabilidade e facultatividade.

27. A competência do ICMS possui características especiais e complexas, pois não pode ser exercida de forma livre pelos Estados e pelo Distrito Federal, posto que, diferentemente da regra geral acima referida, a instituição do tributo ora estudado é obrigatória, e não facultativa, como ocorre com as demais figuras exacionais. No caso dos benefícios fiscais de ICMS, a situação se inverte, o exercício da competência não é obrigatório.

28. Competências condicionais são aquelas cujo exercício se dá mediante o atendimento de alguns requisitos. Assim, a competência para a instituição do ICMS é condicional, enquanto que a competência para a instituição dos benefícios fiscais de ICMS é incondicionada, ou seja, pode ser exercida de acordo com o alvedrio do sujeito ativo.

29. Percebe-se, ainda, a possibilidade de exercício ilícito da competência no caso da concessão dos benefícios fiscais de ICMS, quando essas desonerações forem concedidas contrariando as regras do inciso XII, "g", do §2º do artigo 155 da CF de 88 e da Lei Complementar 24/75, que até ser em parte revogada pela Lei 160/17, exigia unanimidade na aprovação dos benefícios fiscais de ICMS.

30. A Constituição Federal de 1988 em seu no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea "g", regula a "forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados", o que deverá ser realizado por Lei Complementar. A concessão de benefícios fiscais de ICMS não obedece às mesmas regras das demais espécies tributárias, por sua vez, não possuem tantas restrições quanto às desonerações.

31. A não cumulatividade é técnica de tributação em que se permite o abatimento do tributo pago nas operações anteriores, tendo como consectários a garantia da neutralidade fiscal, a desoneração dos agentes produtivos, o afastamento da cumulatividade condenada pelos mercados internacionais por onerar a tributação sobre o consumo. Impede o princípio constitucional da não cumulatividade, obrigatório para o ICMS, superposição de cargas tributárias no ciclo operacional dos comerciantes e dos prestadores de serviços de transporte e comunicação, evitando um custo artificial sobre os valores das mercadorias e serviços.

32. Cabe às Leis Complementares a regulação da forma como os benefícios fiscais devem ser concedidos, não sendo possível, entretanto, o cerceamento ou limitação ao direito constitucional ao crédito. As Leis Complementares 24/75 e 160/17 atendem à necessidade de regulamentação da matéria prevista no artigo 155, parágrafo 2º, II, da CF de 1988, porém manteve-se a regra restritiva e ofensiva ao direito ao crédito do sujeito passivo, isso porque a LC 160/17 não revogou o artigo 8º da LC 24/75, tendo o legislador perdido um grande oportunidade para corrigir a injustiça da punição dos contribuintes, por meio da glosa de créditos.

33. Independentemente da forma como o benefício foi concedido, o direito ao crédito há de ser garantido ao sujeito passivo, já que existem somente duas exceções no

Texto da Constituição Federal de 1988, quais sejam, nos casos de isenções e de não incidência.

34. Não há necessariamente uma *hierarquia* entre a lei complementar e a lei ordinária, isso porque geralmente ambas extraem sua validade da Lei Maior. Entretanto, há casos em que ela pode se verificar, como quando a lei ordinária encontra seu fundamento de validade também na lei complementar, por exemplo. Nesse caso, então, a lei ordinária extrairá seu fundamento de validade mediatamente da Constituição e imediatamente da lei complementar. É o que ocorre com as normas gerais de direito tributário que, por serem sempre leis complementares, por força de determinação constitucional, posicionam-se em posição hierarquicamente superior em relação aos demais veículos introdutores de leis aprovados pelo legislativo, em como em relação aqueles que são fruto do Poder Executivo.

35. Existe hierarquia, contudo, entre as leis complementares e as demais normas resultantes do processo legislativo infraconstitucional nas hipóteses previstas pelo doutrinador constitucionalista José Afonso da Silva, quais sejam: i) nos casos em que estabeleça regra limitativa e regulatória de outras normas; e ii) quando fundamentem a validade de outros atos normativos.

36. Os veículos introdutores das normas concessivas de benefícios fiscais de IMCS que devem obedecer às determinações expressas no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea "g", da CF/88, nas Leis Complementares 24/75 e 160/17 e, ainda, do Convênio ICMS 190/17.

37. Inobstante a extrafiscalidade imanente aos benefícios fiscais de ICMS, diante da atração de investimentos para o Estado ou DF concessor, a criação de empregos, a movimentação da economia, dentre outras supostas vantagens imediatas, que poderiam justificar a existência desses institutos jurídicos, impasses a exemplo de concessão ao arrepio do que determinava a ordem jurídica brasileira, possível ameaça ao pacto federativo, o exercício ilícito da naturalmente complexa competência tributária do ICMS, , o desrespeito ao postulado da isonomia entre os sujeitos passivos que estejam na mesma situação transformaram os benefícios fiscais de ICMS em instituto, cujo uso indiscriminado trouxe diversas consequências negativas à ordem jurídica brasileira, bem como aos sujeitos ativos e passivos das relações jurídico-tributárias relativas a esse imposto.

38. Os benefícios fiscais de ICMS possuem ligação intrínseca com a guerra fiscal, além de demandarem direta e indiretamente a requalificação do pacto federativo brasileiro e princípios de justiça fiscal, tais como o da isonomia e transparência tributária, a fim de proteger os contribuintes das vicissitudes geradas nas relações jurídico tributárias pelas concessões dos benefícios fiscais ora debatidos.

39. A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei, chamados *instrumentos primários,* são os únicos veículos introdutores aptos a promover o ingresso de regras inaugurais no ordenamento jurídico brasileiro, sendo regra essa válida para as quatro ordens jurídicas do ordenamento jurídico brasileiro. Todos os demais veículos introdutores que tenham por objetivo regular a conduta humana, quer sejam eles *gerais e abstratos*, *individuais e abstratos*, *gerais e concretos* ou mesmo *individuais e concretos*, serão considerados instrumentos secundários ou derivados, que possuem hierarquia inferior à lei.

40. A pirâmide do ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente no que se refere às normas tributárias, está organizada da seguinte forma: i) o primeiro estamento, caracterizado como altiplano constitucional, é composto pela Constituição Federal, suas emendas e os tratados de direitos humanos aprovados com quórum próprio de emenda à constituição; ii)) o segundo estamento composto pelas espécies legislativas referidas pelo artigo 59 da CF/88, excluídas as Emendas à Constituição, são: a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções; e iii) o terceiro estamento formado pelas demais normas regradoras da conduta humana, cuja juridicidade está condicionada às disposições legais, ou seja, é composto pelos veículos introdutores infralegais, que, no caso do direito tributário, assumirão a natureza de decretos, comumente denominados de decretos regulamentares, e as normas complementares.

41. Os convênios de ICMS, que ocupam o terceiro estamento da pirâmide por serem classificados como normas complementares, após sua celebração pelos plenipotenciários estaduais, devem ser ratificado pelas Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal por meio de, ao menos, *decreto legislativo,* para que se tornem direito interno, não bastando apenas que o Governador do Estado (ou do Distrito Federal) ratifique o convênio por meio de decreto, como sói acontecer Brasil afora. O convênio é ato normativo, e a ratificação, que compete às casas legislativas, é o ponto terminal do processo legislativo. Somente após a ratificação, os convênios passam a valer internamente, como lei em sentido estrito que concede ou revoga isenções do ICMS.

42. A extrafiscalidade imanente aos benefícios fiscais de ICMS se caracteriza diante da atração de investimentos para o Estado ou DF concessor, da criação de empregos, da movimentação da economia, dentre outras supostas vantagens imediatas, que, em tese, justificariam a existência desses institutos jurídicos, mesmo que contrastem com postulados da ordem jurídica brasileira, que afetam questões tais como o pacto federativo, exercício ilícito da competência tributária do ICMS, desrespeito ao postulado da isonomia entre os sujeitos passivos que estejam na mesma situação.

43. Os benefícios fiscais são a quinta espécie desonerativa de índole econômica, juntamente a: i) imunidades; ii) não incidências; iii) isenções; iv) alíquota zero.

44. A forma de Estado Federal é deveras conveniente para a disseminação da *guerra fiscal*. O Federalismo Fiscal Brasileiro apresenta historicamente diversas distorções sistêmicas fomentadoras dessa espécie grave de contenta fiscal no âmbito do ICMS, a exemplo de: i) a concentração arrecadatória em torno do Ente Federal, verificável em razão dessa entidade deter uma maior parcela de competências tributárias; ii) a dependência financeira dos Estados relativamente ao ICMS em detrimento dos demais impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal;e iii) a concessão de benefícios fiscais com o fim de atrair investimentos e incrementar a arrecadação estadual e distrital.

45. O modelo federativo brasileiro privilegiou o local da produção da mercadoria, situação essa que proporcionou expressiva alocação de investimentos e riqueza nacional nas regiões mais privilegiadas industrial e comercialmente, em detrimento dos Estados de destino.

46. As decisões do STF reconheceram que a Constituição Federal compactuava com a concessão de benefícios fiscais de ICMS, sendo exigida, entretanto, como condição inarredável, a prévia deliberação dos estados-membros, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Federal, e da Lei Complementar 24/1975, admitindo a importância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo, sem olvidar a necessidade de conciliar a efetividade das normas constitucionais e a proteção da segurança jurídica dos contribuintes.

47. A vedação expressa da ordem jurídica não evitava a edição de normas concessivas de favores fiscais por parte dos Estados e do DF, já que, mesmo diante de toda contrariedade, essas entidades subnacionais estaduais costumeira e reiteradamente continuavam a conceder benefícios fiscais de ICMS, como se fora algo inevitável.

48. Muitas das normas introdutoras de benefícios fiscais de ICMS ingressam no sistema jurídico inobstante a ilicitude de sua elaboração. Os efeitos oriundos dessas normas eram produzidos até que as normas concessoras fossem expurgadas pelo STF por meio de ações de inconstitucionalidade, restando o impasse de como devem ser tratadas as questões da vigência e da eficácia das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS consideradas inconstitucionais.

49. Validade significa manutenção de pertinencialidade em relação ao sistema. É o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal forma que, se uma norma é válida, ela pertence ao sistema. A noção de validade se confunde com a existência das normas jurídicas.

50. Os veículos introdutores das normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS, editados antes do advento da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17, que não tenham atendido aos requisitos nelas enunciados e que não tenham sido convalidadas, são normas válidas, mesmo que produzidas ilicitamente, até o momento de decretação da sua invalidade.

51. Caso não sejam atendidos os requisitos exigidos pelas Leis Complementares 24/75, 160/17 e Convênio ICMS 190/17, as normas concessoras de benefícios fiscais de ICMS, até que sejam retiradas do sistema, mesmo que ilícitas por não terem preenchido os requisitos acima referidos, continuam válidas.

52. A vigência é o atributo das regras jurídicas que denota sua aptidão para produção de efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes.

53. A eficácia se subdivide em jurídica, técnica e social. O mecanismo da eficácia jurídica é o mesmo da incidência, posto que, efetivado o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. É, ainda, a propriedade mantida pelo fato jurídico capaz de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios. Eficácia técnica é aquela cujos efeitos são percebidos na prática, de forma pragmática, e não em tese. Já a eficácia social ou efetividade está relacionada com a aceitação da comunidade dos mandamentos de uma dada ordem jurídica historicamente.

54. Os limites que dividem os atos lícitos dos ilícitos, relativamente aos benefícios fiscais de ICMS, precisam levar em consideração as complexidades que permeiam a matéria. Somente existe ilicitude nos modais proibido ou o obrigatório, sendo impossível perceber esse fenômeno no modal permitido.

55. As normas, enquanto insertas no sistema jurídico, são presumidamente válidas. Diversos benefícios fiscais de ICMS foram concedidos ao arrepio do que determina a CF (artigo 155, parágrafo 2º, g, XII), no período anterior ao advento da LC 160/17 e do Convênio ICMS 190/17, e, até sua expulsão do ordenamento jurídico, produziram efeitos.

56. A concessão em desobediência aos ditames da ordem jurídica se encontra no campo da *ilicitude,* caracterizando-se como concessão ilícita de benefícios fiscais de ICMS, ou seja, uma modalidade de exercício ilícito da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. No âmbito dos benefícios fiscais, ilícito é o ato praticado em desacordo com o ordenamento jurídico, contrariando um comportamento exigido na norma jurídica. É o antecedente na norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento do consequente de uma norma de natureza dispositiva.

57. No artigo 14 da LRF existe a disposição de que qualquer benefício fiscal decorrente de renúncia de receita deverá estar ela acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, desde que atenda a uma das condições impostas nos dois incisos do artigo do qual ora se trata, quais sejam: i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; e ii) estar acompanhada de medidas de compensação, no período acima referido, por meio do acréscimo de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Ocorre que a regra quanto aos benefícios fiscais é diferente, pois o artigo 4º da LC 160/17, especificamente direcionado aos benefícios fiscais de ICMS, afasta a aplicação do artigo 14 da LRF, caso dela decorra qualquer entrave à implementação do que determina a LC 160/17.

58. Diante do conflito entre os veículos introdutores acima mencionados, deve-se recorrer ao critério da especialidade, prevalecendo, pois, a LC 160/17.

59. O parágrafo primeiro, da primeira cláusula do Convênio ICMS 190/17, traz uma abertura para considerar *benefício fiscal* aquele que “sob qualquer forma, condição ou denominação da qual resulte direta ou indiretamente a desoneração total ou parcial do imposto devido, mesmo que o cumprimento da obrigação se vincule à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, qualquer outro evento futuro”. Assim, todas as desonerações de ICMS podem ser denominadas benefícios fiscais.

60. O processo de positivação dos benefícios fiscais de ICMS difere de seu *produto*, fazendo-se necessário o perpasse pelos mais diferentes níveis de normas, representados pelos elos, conforme a apresentação das figuras de elaboração própria e demonstrados na primeira parte deste trabalho. Os benefícios fiscais de ICMS necessitam: i) inicialmente respeitar o artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Federal; ii) obedecer aos comandos das Leis Complementares 24/75 e 160/17; iii) seguir as determinações do convênio 190/17; iv) por meio de decreto legislativo estadual instituir os benefícios fiscais de ICMS; v) produzir as normas individuais e concretas garantindo a fruição dos benefícios fiscais de ICMS.

61. Seguindo as premissas propostas nesta pesquisa, os benefícios fiscais de ICMS poder ser caracterizados da seguinte forma:

(I) *Normas de conduta e normas de estrutura* – São, inicialmente, normas de estrutura, que interferem diretamente nas normas de conduta, mais especificamente na regra-matriz de incidência do ICMS, alterando-a. Percebe-se uma dualidade próprias dos conceitos de processo e produto, quanto aos benefícios fiscais. Após a incidência na norma de estrutura, que se perdura no tempo, surge uma nova regra-matriz de incidência *especial* do ICMS. Assim, a depender do momento a ser analisado, podem ser vistos como norma de conduta ou como norma de estrutura.

(II) *Normas primárias e normas secundárias* – São normas primárias, pois não estabelecem sanções a serem impostas pelo Estado Juiz.

(III) *Normas gerais x individuais e abstratas x concretas* – São normas individuais e abstratas, direcionadas a um indivíduo ou a um grupo deles, de forma específica e pontual, que tem em seu antecedente um fato abstrato ainda não ocorrido no plano da realidade fática. Entretanto, após a incidência dos veículos introdutores individuais e abstratos, como costuma ocorrer com a positivação das normas jurídicas, o produto da aplicação é sempre norma individual e concreta.

(IV) *Norma jurídica lato sensu e stricto sensu* – Quando assumem as características de normas de estrutura, os regimes especiais do ICMS são normas jurídicas *lato sensu.* Nos casos de imposição de determinada conduta, são normas jurídicas *stricto sensu.*

62. A regra-matriz de incidência dos benefícios fiscais do ICMS é a seguinte:

i) Antecedente:

Critério Material – ser beneficiado com uma desoneração de ICMS;

Critério Espacial – território do Estado ou do Distrito Federal que detém competência para instituir o ICMS, bem como territórios dos Estados de destino das mercadorias, em caso de realização de operações interestaduais de circulação;

Critério Temporal – momento de realização das operações de circulação de mercadorias ou da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de telecomunicações.

ii) Consequente:

Critério Pessoal
- Sujeito ativo – Estado ou Distrito Federal que detém competência para instituir o ICMS;
- Sujeito Passivo – contribuinte ou responsável detentor do benefício fiscal;

Critério Quantitativo
- Base da Cálculo – Determinada pelas regras do veículo introdutor estadual do benefício fiscal;
- Alíquota – Determinada pelas regras do veículo introdutor estadual do benefício fiscal.

63. A regra-matriz de incidência dos benefícios fiscais do ICMS afasta a aplicação das normas gerais e abstratas, e gerais e concretas, que caracterizam o regime normal de tributação do ICMS, inserindo elementos diversos, e criando normas individuais e abstratas que possibilitarão o advento das normas individuais e concretas, trazendo um resultado eficacial diverso daquele que se perceberia, caso a excepcionalidade não ocorresse.

64. Os benefícios fiscais de ICMS podem ser classificados da seguinte forma:

i) Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo: benefícios fiscais de fruição obrigatória e benefícios fiscais dependentes de requerimento

ii) Quanto ao tipo de fomento recebido pelo sujeito passivo: benefícios fiscais, benefícios financeiros e benefícios financeiro-fiscais

iii) quanto ao emprego/destinação do benefício: de investimento ou de custeio

iv) Benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas: benefícios fiscais isencionais e benefícios fiscais não isencionais

v) Quanto à aprovação de acordo com o alcance: benefícios unilaterais ou plurilaterais

vi) Quanto à abrangência geográfica dos benefícios: benefícios fiscais regionais e estaduais ou locais

vii) Quanto ao impacto que podem acarretar sobre a receita e o orçamento do ente tributante: benefícios fiscais onerosos e não onerosos

viii) Quanto ao tipo de interesse de acordo com as autorizações que emanam do CONFAZ: benefícios baseados no interesse econômico, benefícios baseados no interesse social e benefícios baseados no interesse ambiental

65. O quadro apresentado no último capítulo cataloga os requisitos que precisam ser cumpridos quando da concessão e convalidação dos benefícios fiscais de ICMS de forma ordenada, bem como para que os créditos existentes pela desobediência às regras anteriores ao advento da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17 possam ser remitidos.

66. Para atingir o objetivo de enumerar os requisitos para que os benefícios fiscais de ICMS sejam válidos no ordenamento jurídico, realizou-se uma análise conjunta das legislações que atualmente regulam a matéria, quais sejam: I) o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, “g”, da CF; II) a Lei Complementar 24/75 naquelas partes que não foram revogadas; III) a Lei Complementar 160/17; e IV) o Convênio ICMS 190/17.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicolas. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ALESSI, Renato. *L'illecito e la Responsabilità Civile degli Enti Pubblici*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1972.

ALEXY, Robert. *The argument from injustice*: a reply to legal positivism. Clarendon Press: Oxford, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Fato e evento tributário – uma análise semiótica.* In: Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2005.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e Democracia no Brasil: A Visão da Ciência Política Norte-americana. *São Paulo em Perspectiva*, São Paulo: Fundação Seade, v. 15, n. 4, p. 23-31, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 67, n. 5, p. 47-63, jul./set. 1983.

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos Fiscais. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*, São Paulo: Saraiva, v. 43, 1980.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Misabel Abreu Machado Derzi atualizadora. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. A inexistência de Hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. *Cadernos de Direito Tributários e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 7, n. 26, p. 11-20, jan./mar. 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BECKER, Josiane. *Fundamentos da Responsabilidade do Estado em Matéria Tributária.* 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzalez Garcia Trad. v. II. Madri: Editorial de Direito Financeiro, 1971.

BEZERRA NETO, Bianor Arruda. *O que define um julgamento e quais os limites do juiz?* Valores, hermenêutica e argumentação: elementos para a construção de uma teoria da decisão judicial. São Paulo: Noeses, 2018.

BOLAN, Ricardo. *Regimes Especiais*: IPI, ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 6, p. 69-73, mar. 1996.

BORGES, José Souto maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a incentivos fiscais financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição Politica do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)*. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Carta de Lei de 25 de Março de 1824. Manda observar a Constituição Politica do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Rio de Janeiro, 22 abr. 1824.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)*. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Rio de Janeiro: DOU, 24 fev. 1891.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)*. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro: DOU,16 jul. 1934.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937)*. Rio de Janeiro: DOU, 10 nov. 1937.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. Rio de Janeiro: DOU, 19 set. 1946.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília: DOU, 24 jan. 1967.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017*. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília: DOU, 08 ago. 2017.

BRASIL. Presidência da República. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília: DOU, 20 dez. 1969.

BRASIL. Presidência da República. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: DOU, 05 maio 2000.

BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, Definir e Classificar: Conhecer é Recortar o Mundo. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico.* v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 201-248.

BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo: Noeses, 2018.

BOEHM, Max Hildebert. *Encyclopedia of the Social Sciences*. The Macmillan Company, 1931.

BUJANDA, Fernando Sainz. *El Nacimiento de la Obligación Tributaria* – Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968.

BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed., rev., ampl. e atual. até EC 35/01. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no Direito Tributário Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARROLL, Lewis. *Alice no País das Maravilhas e Através do Espelho e o que Alice encontrou por lá*. Tradução Maria Luiza X. de A Borges. São Paulo: Zahar, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito:* O constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (Orgs.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Benefícios e Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS*. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014. p. 25-97.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: Linguagem e Método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Adendo a parecer emitido em 19 de setembro de 2005*. São Paulo: inédito, 2007.

CARVALHO. Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, p. 409-431, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS – Incentivos – Conflitos entre os Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 91-110, 1994.

CARVALHO, Osvaldo dos Santos. A Lei Complementar 160 e seus Reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? In: SOUZA,

Priscila de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do Sistema Tributário.* São Paulo: Noeses: IBET, 2017. p. 971-989.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. "Guerra Fiscal" no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (Org.). *ICMS*: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 245-294.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Reflexão sobre a Possibilidade de Uniformização da Legislação do ICMS por meio de Lei Complementar Nacional. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *ICMS*: Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 324-352.

CASTILHO, Fabio Roberto Correia. *Guerra Fiscal de ICMS* – conflito horizontal na federação brasileira. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CASTRO JÚNIOR, Torquato. *A Pragmática das nulidades e o Ato Jurídico Inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A (In)sustentabilidade do Atual Modelo de Incentivos Fiscais com Fins Ambientais. In: SOUZA, Priscila de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do Sistema Tributário.* São Paulo: Noeses: IBET, 2017. p. 199-217.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: Sistema Tributário. 10. ed. São Paulo: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CHIESA, Clélio. IMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importadas do exterior e contratação de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/01. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33/01*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 07-35.

CHIESA, Clélio. *Sistema Constitucional Tributário* – ICMS. 1995. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1995.

CIAPUSCIO, Giomar Elena. *Metáforas e ciência.* Tradução: Lourdes Grzybowski. In: **Fundação CECIERJ**. Disponível em: <http://www.educacaopublica.rj.gov.br/biblioteca/fisica/0005.html>. Acesso em: 21 out. 2018.

COHEN, Morris R. NAGEL, Ernest. The Nature of a Logical or Mathematical System. In: FEIGL, Herbert; BRODBECK, May (Eds.). *Readings in the Philosophy of Science*. New York: Appleton-Century Crofts, 1953. p. 129-162.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar.* São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação: do Brasil Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*: Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição 1988.* v. VII. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo.* 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: Bushatsky, 1970.

ECO, Umberto. *Interpretação e Superinterpretação.* São Paulo: Martins Fontes, 1993.

ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional.* São Paulo: MP, 2004.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Antinomia. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito.* v. 7. São Paulo: Saraiva, 1977. 7 v.

FIGUEIRERO, Giácomo; ARAÚJO, Cristiano. Uma breve história da divulgação científica: as metáforas ideacionais e o sistema de MENSAGEM na construção do discurso da ciência. **Entrepalavras**, Fortaleza, v. 3, n. 2, p. 9-32, ago./dez. 2013.

FLUSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tacio Lacerda. *Competência Tributária*: Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. Teoria Dialógica da Validade: existência, regularidade e efetividade das normas tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Orgs.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. v. 5. São Paulo: Noeses, 2008. p. 905-926.

GRIMAL, Pierra. *Dicionário da Mitologia Grega e Romana.* Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2015.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica da Constituição da 1988*: Interpretação e crítica. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas.* São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti.* Milano: Giuffrè, 1998.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico.* Buenos Aires: Eudeba, 1985.

HARADA, Kiyoshi. Constituição de 1988. Privilégios Fiscais Municipais. In: Direito Tributário Atual. v. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 2745-2780.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *The Concept of Law.* 3rd ed. Oxford: Oxford University Press, 2012.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 15. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1995.

HORTA, Raul Machado. *A autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro.* Belo Horizonte, 1964.

HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenología pura y una filosofía fenomenológica.* Traductor: José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica, 1949.

IVO, Gabriel. *A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária*. São Paulo: IBET, 18 dez. 2013. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/download/Gabriel%20Ivo.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2015.

IVO, Gabriel. *O Direito e a Inevitabilidade do Cerco da Linguagem*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini de (Orgs.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 65-91.

JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *ICMS* – Questões Atuais. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 283-303.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura.* 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KOZICKI, Katya; PUGLIESI, William. O conceito de Direito em Hart. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Tomo 1. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/o-conceito-de-direito-em-hart_590b3d9089bb9.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2018.

LUHMAN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento.* Tradução de Maria da Conceição. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. Posição Hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 14, p. 19-22, nov. 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil.* v. 6, Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas* **—** Parecer. São Paulo, 01 out. 2010. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/45ffb24072710p.doc>. Acesso em: 29 jul. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Benefícios e*

Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1-24.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer. *Revista Dialética de Direito*, São Paulo: Dialética *Tributário*, n. 112, p. 120-134, jan. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2014.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário.* 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, André Félix Ricota. *Manual da Não cumulatividade do ICMS*: A Regra-Matriz do Direito ao Crédito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2018.

PERELMAN, Chaïm. *Le Raisonable et le Déraisonable en Droit*. Paris: LGDJ, 1984.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1082-1107.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. *O Problema Fundamental do Conhecimento.* Porto Alegre: Globo, 1937.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999.

POPPER, Karl Raimund. *A lógica da pesquisa científica.* São Paulo: Cultrix, 2001.

PIZOLIO, Reinaldo. Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 14, p. 173-206, jan./mar. 1996.

PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e isenções* – os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

REZENDE, Fernando. *Desafios do Federalismo Fiscal.* Rio de Janeiro: FGV, 2006.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. *A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária.* São Paulo: FGV/Núcleo de Estudos Fiscais, ago. 2010.

ROBLES, Gregorio. *O Direito como texto.* São Paulo: Manole, 2005.

ROBLES, Gregorio. *As Regras do Direito e as Regras dos Jogos*: Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito. São Paulo: Noeses, 2011.

RORTY, Richard. *La filosofía y el espejo de la naturaleza*. Madrid: Cátedra, 1995.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Eudeba, 2000.

ROSS, Alf. *Directives and Norms.* London: Routledge and Kegan Paul, 1968.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário.* 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARTRE. Jean Paul. *L'être et le néant.* Paris: Gallimard, 1943.

SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual*: pensar sem certezas. Trad. Lucas Galvão Brito. São Paulo: Noeses, 2014.

SHAKESPEARE, William. *Romeu e Julieta*. Tradução de Nelson Jahr Garcia. São Paulo: Ridendo Castigat Moraes, 2015.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Ivan Luiz da. Da inconstitucionalidade dos decretos concessivos de incentivos fiscais em ICMS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas,* São Paulo, v. 11, n. 51, p. 225-232, jul./ago. 2003.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – importação*: proposta de reclassificação e suas aplicações. São Paulo: Noeses, 2014.

SPAAK, Torben. Explicating the concept of legal competence. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von der (Eds.). *The concept of legal competence*. Dordrecht: Springer, 2009. p. 67-80.

SPINELLI, M. Aísthêsis e nóêsis: de como filosofia grega rompeu com as aparências. *Kriterion*, Belo Horizonte, v. 50, n. 119, jun. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/kr/v50n119/a0750119.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2015.

STEPAN, Alfred. Para uma Nova Análise comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do Demos. Tradução Vera Pereira. *Dados*, v. 42, n. 2, abr. 1999. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

TAVARES, André Ramos. *A não cumulatividade dos tributos.* 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018.

TILBERY, Henry. Fase Econômica e os efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. v. 10. São Paulo: Bushatsky, 1971.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Orgs.). *Extrafiscalidade*: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 123-139.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.). *PIS-COFINS*: Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53-74.

TORRES, Ricardo Lobo. *Cours de Finances Publiques*. Paris: Giard & Brière, 1936.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de Vigência. Florianópolis: Conceito, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.* v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VARSANO, Ricardo. Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília: IPEA, n. 15, p. 4-19, jun. 1997.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, n. 235, p. 117-138, jan./mar. 2004.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.* São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito.* 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. O Poder de Julgar e a Norma. In: _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. 1. São Paulo: AXIS MVNDI/IBET, 2003. p. 353-366.

WIKIMEDIA COMMONS. *Thésée et Procuste*. Kylix attique à figures rouges, 440-430 av. J.-C. Vase E 84. London: British Museum, 28 Jul. 2007.

ZIMMERMAN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático.* 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

JURISPRUDÊNCIAS CONSULTADAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.179/SP*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 13 nov. 2002. Diário da Justiça, 19 dez. 2002. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1605688>. Acesso em: 03 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247/PA*. Relator: Ministro Dias Tóffoli. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 17 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610132>. Acesso em: 01 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.308/RS*. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 12 mai. 2004. Diário da Justiça, 04 jun. 2004. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1619967>. Acesso em: 03 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 10 nov. 2006. Diário da Justiça, 15 jun. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978081>. Acesso em: 03 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549/DF*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 03 out. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978169>. Acesso em: 04 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.645/TO*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 11 nov. 2004. Diário da Justiça, 29 set. 2006. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2017821>. Acesso em: 03 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.663/RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 08 mar. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, 29 maio. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2020518>. Acesso em: 10 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.906/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 29 jun. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2137545>. Acesso em: 04 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312/MT*. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 16 nov. 2006. Diário da Justiça, 09 mar. 2007.

Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2246738>. Acesso em: 04 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.413/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2273658>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.674/RJ*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 29 jun. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2362514>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2410796>. Acesso em: 04 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 08 mar. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, 01 ago. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2412333>. Acesso em: 10 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.936/PR*. Relator: Ministra Rosa Weber. Brasília, 19 set. 2007. Diário da Justiça Eletrônico, 09 nov. 2007. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>. Acesso em: 12 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.152/SP*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 01 jun. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 21 nov. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2640971>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 mar. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 19 maio. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 09 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança nº 21.863-1*. Impetrantes: Estado do Espírito Santo e Sindicato do Comércio de Exportação e Importação do Estado do Espírito Santo. Impetrado: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro

Sepúlveda Pertence. Brasília, 17 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1578691>. Acesso em: 30 jul. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de Timbó. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 20 mar. 2008. Diário da Justiça Eletrônico, 11 abr. 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2579935>. Acesso em: 12 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 628.075/RS*. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 13 out. 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 01 dez. 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423/SE*. Recorrente: Município de Itabi. Recorrido: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 09 maio. 2013. Diário da Justiça Eletrônico, 27 maio. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284492>. Acesso em: 13 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 851.421/DF*. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Recorrido: Câmara Legislativa do Distrito Federal e Distrito Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 21 maio. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, 01 set. 2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>. Acesso em: 11 ago. 2018.