

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Nicodemos Victor Dantas da Cunha

Regra-Matriz do ICMS e a fenomenologia da redução de base de cálculo

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2022

Nicodemos Victor Dantas da Cunha

Redução de base de cálculo no ICMS e sua da regra-matriz

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO
2022

Banca Examinadora

Dedico este trabalho aos meus pais,
aos meus irmãos e ao meu sobrinho
Lucas.

O presente trabalho foi realizado com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Finance Code 001.

Número de Processo:
88887.354354/2019-00

AGRADECIMENTOS

A caminhada que vai chegando ao fim só foi possível pela intervenção e auxílio de inúmeras pessoas que merecem agradecimento porque foram peças sem as quais não teria logrado bom êxito em finalizar o Doutorado e, ao mesmo tempo, em manter a sanidade mental.

Inicialmente, aos meus pais, José Nicodemos da Cunha e Vera Dantas de Oliveira Cunha, e aos meus irmãos, Nicolas e Vinicius, por terem sempre representado um porto seguro. Tenham a certeza de que sempre estarei por perto.

Aos tios e primos, que me aguentaram nas piores fases, mas sempre remetendo boas energias.

Registro o agradecimento a Victória Bica, que vem tornando, com as conversas frequentes, meu cotidiano mais leve.

Aos amigos antigos e novos, os quais agradeço em nome dos queridos Galderise Teles e Roeva Larisse, que forneceram sempre palavra de conforto e estímulo em momento de aflição e apreensão na reta final desta tese, e ao fraterno amigo Robson Maia Lins, exemplo de trajetória profissional e pessoal que segui e que vem sendo incentivador deste conterrâneo seridoense.

A todos os integrantes dos locais onde exerci funções acadêmicas ou da advocacia desde que iniciei o mestrado: do Lima Júnior e Domene Advogados; da turma do IBET, Barros Carvalho e Noeses; do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo; da PUC/SP; da Procuradoria do Município de Caicó/RN.

Aos professores que também inspiram muito minha vida acadêmica: Tárek Moussallem, Charles Macnaughton, Marina Vieira de Figueiredo, Tácio Lacerda Gama, Maria Leonor Leite Vieira, Argos Campos Ribeiro Simões, Clarice Von Oertzen de Araújo, Fabiana Del Padre Tomé, Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa,

e, em especial, ao Mestre Paulo de Barros Carvalho, que trabalha com o exemplo do entusiasmo e da leveza que devem sempre nos nutrir.

RESUMO

O objetivo da presente tese é analisar como se opera o cálculo do ICMS “por dentro”, também chamado de chamado “gross up” nas hipóteses de haver redução de base de cálculo determinada pela legislação. É feita uma análise acerca da construção da fórmula matemática capaz de introduzir o valor do imposto em sua própria base de cálculo e como tal fórmula tem sido utilizada. A priori é possível identificar que esta vem sendo erroneamente manuseada por parte dos intérpretes do sistema, que estão pressupondo uma incidência automática e infalível da regra-matriz de incidência tributária, sem utilização do benefício de redução de base de cálculo. Por essa razão, é feita uma distinção entre as concepções de incidência jurídica para esclarecer os diferentes raciocínios empreendidos pelos que defendem essa percussão automática e os que acreditam ser necessária a atuação humana para, interpretando a legislação e integrando os comandos normativos, aplicá-la. Ao fim, fica firmado que a metodologia para calcular o imposto por dentro, quando cotejada com o mandamento do artigo 13, § 1º, I, da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), deve ser distinta da que usualmente se utiliza. Finalmente, são feitos comentários sobre a indevida extinção de alguns benefícios fiscais atinentes à redução de base de cálculo.

Palavras-chave: redução de base de cálculo; Lei Complementar 87/1996; regra-matriz de incidência tributária; montante do imposto; valor do imposto.

ABSTRACT

The objective of this thesis is to analyze how ICMS is calculated “from the inside”, in cases where there is a reduction in the calculation base determined by legislation. An analysis is made of the construction of the mathematical formula, capable of introducing the tax amount into its own calculation base, which a priori is identified as being erroneously handled by the interpreters of the system, which are presupposing an automatic and infallible incidence in the tax incidence matrix rule, without using the benefit of reduction of the calculation base. For this reason, a distinction is made between the conceptions of legal incidence to clarify the different reasons used by those who defend this automatic incidence and those who believe that human action is necessary to, interpreting the legislation and integrating the normative commands, apply it. In the end, it is established that the methodology to calculate the tax from the inside, when compared with the commandment of article 13, § 1, I, of the Kandir Law (Complementary Law 87/1996), must be different from the one usually used. Finally, comments are made on the undue extinction of some tax benefits related to the reduction of the calculation base.

Keywords: reduction of calculation basis; Complementary Law 87/1996; tax incidence matrix rule; tax amount; tax amount.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONSEF	Conselho da Fazenda Estadual
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte interestadual e intermunicipal
IVA	Imposto sobre o valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PAT	Processo Administrativo Tributário

RE	Recurso Extraordinário
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJBA	Tribunal de Justiça do Estado da Bahia
TVA	<i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 A APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA PRINCIPAL	18
2 PRESSUPOSTOS BÁSICOS	23
2.1 SUJEITO, CONHECIMENTO E OBJETO.....	23
2.2 O DIREITO COMO SISTEMA DE REFERÊNCIA	25
2.3 DIREITO POSITIVO.....	26
2.3.1 <i>Ordenamento jurídico</i>	28
2.3.2 <i>Norma jurídica</i>	30
2.4 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO E A INTERPRETAÇÃO: CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS JURÍDICAS E OS PLANOS S1, S2, S3 E S4	33
2.5 MODELOS DE INCIDÊNCIA DE NORMAS JURÍDICAS: OS CONCEITOS DE “JURIDICIZAÇÃO”, “INCIDÊNCIA”, “APLICAÇÃO” E “CAUSALIDADE”	40
2.5.1 <i>A incidência automática e infalível</i>	44
2.5.2 <i>A conduta humana como elemento necessário à incidência</i>	46
3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS	51
3.1 CRITÉRIO MATERIAL.....	55
3.2 CRITÉRIO TEMPORAL	58
3.3 CRITÉRIO ESPACIAL	60
3.4 CRITÉRIO PESSOAL.....	61
3.4.1 <i>Sujeito ativo</i>	61
3.4.2 <i>Sujeito passivo</i>	62
3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO	63
3.5.1 <i>A base de cálculo</i>	63
3.5.2 <i>O ICMS e a chamada “base por dentro”</i>	71

3.5.3	<i>Base de cálculo do ICMS na Lei Complementar 87/96: praticabilidade tributária, interesse público e diretrizes constitucionais</i>	74
3.5.4	<i>A forma de inserir o valor do imposto em sua própria base de cálculo</i>	80
3.5.5	<i>A dimensão semântica da expressão “montante do próprio” contida no artigo 13, § 1º, inciso I da LC 87/96</i>	86
3.5.5.1	ICMS “por dentro” na hipótese de existir redução de base de cálculo	88
3.5.5.1.1	Redução de base de cálculo do modo como usualmente efetivado pelo fisco	91
3.5.5.1.2	Redução de base de cálculo do modo como efetivado pelo contribuinte	92
3.5.5.2	O método mais consentâneo com o sistema jurídico	94
3.5.6	<i>A alíquota</i>	99
3.5.6.1	Alíquota no contexto do ICMS e da inclusão do valor do imposto em sua base de cálculo	101
4	A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	102
4.1	A ORIGEM DO FENÔMENO	102
4.2	O QUE É REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	105
4.3	A COMPOSIÇÃO E INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA COM REDUÇÃO: O CÁLCULO NORMATIVO	107
4.3.1	<i>Modificação (mutilação) no critério da base de cálculo que influi na própria RMIT</i>	112
4.3.2	<i>Paralelo com as isenções: disputa da velocidade de incidência de normas</i>	113
4.4	REDUÇÕES DE ALÍQUOTA? OS CONVÊNIOS CONFAZ E AS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO	117
4.5	REDUÇÃO E VALOR DO IMPOSTO: SOBRE A RMIT A SER “INCIDIDA” PARA APURAR O MONTANTE DO IMPOSTO	122
4.6	TRATAMENTO QUE VEM SENDO DADO PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO E JUDICIÁRIO BAIANOS	124
4.6.1	<i>Âmbito administrativo</i>	124

4.6.2	<i>Tribunal de Justiça da Bahia</i>	126
5	A REVOGAÇÃO DAS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO	132
5.1	LEI COMPLEMENTAR Nº 194/22	133
5.2	O DECRETO Nº 21.494, DE 04/07/2022, DO GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA 134	
5.3	AS REVOGAÇÕES FRENTE AO ARTIGO 178 DO CTN	137
6	CONCLUSÕES	142
	REFERÊNCIAS	145

INTRODUÇÃO

A matéria inicial tratada no presente trabalho de conclusão foi identificada durante o dia a dia da atividade profissional e envolvia o tema da redução de base de cálculo do ICMS, que incide sobre a energia elétrica no Estado da Bahia. Se instaura justamente, mas não exclusivamente, em razão da inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo, tema já conhecido pelos estudiosos da matéria tributária.

Uma pessoa jurídica do ramo industrial foi autuada por estar recolhendo ICMS a menor por, na visão da Fazenda Pública, ter supostamente realizado cálculo indevido do imposto, quando da aplicação da regra de redução de base de cálculo. Ambos os atores jurídicos, diga-se contribuinte e fisco, remetendo às prescrições jurídicas da Constituição Federal e em especial do artigo 13, parágrafo 1º, inciso “I” da Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir.

Pessoas jurídicas contribuintes procediam à integração do imposto, dentro da própria base de cálculo, da seguinte forma: verificavam o valor da energia elétrica consumida e, utilizando fórmula matemática que englobava já a redução de base de cálculo (seguindo o percentual previsto pela legislação), apuravam o *montante do imposto*. De posse dessa base já integrada com o valor do ICMS, aplicavam sobre o valor resultante a redução cabível e, colhido o montante vislumbrado da subtração, incidiam a alíquota. O fisco, por sua vez, propugna por verificar o valor da energia elétrica consumida para integrar o ICMS na sua própria base de cálculo e apurar o *montante do imposto*, sem considerar a norma de redução de base de cálculo, para, partindo deste ponto, aplicar sobre este valor a alíquota de 27%; apenas no momento seguinte é que se faria a aplicação da redução de base de cálculo no percentil determinado pelo RICMS e incidir definitivamente a alíquota, chegando ao montante do imposto.

De início, a proposta de explicação da divergência se dava porque o fisco aplicava a Regra-Matriz de Incidência Tributária relativa à operação, *sem considerar a redução de base de cálculo para apurar o montante do imposto a ser integrado na*

própria base de cálculo, e, apenas no momento seguinte, fazia incidir a norma da redução de base de cálculo. Algo como se, na interpretação dos agentes do Estado, houvesse uma disputa ou prevalência na velocidade de incidência das normas e, a isso associado, uma preconcepção de incidência automática e infalível das regras jurídicas. Boa parte da pesquisa e do escrito foi se desenvolvendo sob essa premissa.

Contudo, amadurecendo melhor a tese proposta, viu-se que esta noção contribui mas não é, de todo, a causa do problema. Notou-se que o cerne da questão está no mecanismo matemático para chegar à base de cálculo do ICMS com o *montante do próprio imposto* ali inserto, quando há determinação para que se reduza a base de cálculo. E diz-se que ainda contribui porque, ao fim e ao cabo, parece mesmo ser por influência da ideia de incidência automática e infalível que há uma certa resistência em aceitar que o modelo de fórmula matemática utilizada, sempre que houver norma de redução de base de cálculo para o ICMS, deve ser outro que não o usualmente aplicado.

Ou seja, na visão do que será verificado nesta tese, o montante do imposto (que não é ainda obrigação tributária) já nasce reduzido, descabendo falar em redução de valores apenas após a incidência da regra-matriz. A relação jurídica tributária já é constituída com base na RMIT, que compreende a redução e qualquer tentativa de encontrar valor do imposto que não reflita essa realidade está em descompasso com a integração normativa e sistêmica que o fenômeno requer.

A descrição acima foi, portanto, o ponto de fundo que suscitou a pesquisa. Todavia, no decorrer do curso e, especialmente, do ano de fechamento do trabalho escrito, a legislação concernente à energia elétrica foi modificada.

Por influência de uma decisão do Supremo Tribunal Federal, lançada no bojo do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, acerca do princípio da seletividade ao ICMS, o parlamento brasileiro movimentou-se e foi editada a Lei Complementar nº 194/2022, que acabou por causar uma sucessão de revogações dos benefícios de redução de base de cálculo de ICMS pelos Estados brasileiros.

Em razão disso, tornou-se necessário consignar comentários sobre as alterações ocorridas e, também, sobre a pertinência do raciocínio engendrado acerca da problemática de fundo, concernente à redução de base de cálculo do ICMS, já que, em que pese os benefícios afetos à energia elétrica estarem sendo revogados, há outras várias mercadorias acerca das quais a sistemática de redução ainda é válida.

A descrição de fatores acima serve para contextualizar como foi sendo construído o trabalho, em termos cronológicos. A maneira para chegar ao capítulo de conclusão perpassa pelos tópicos a seguir delineados sucintamente, mas a leitura dos capítulos pode até mesmo ser efetuada de maneira independente.

Inicialmente, expõe-se como surgiu efetivamente o problema, enunciando como se dá o raciocínio de redução de base de cálculo. Posteriormente, a enunciação dos pressupostos ou pontos de partida elencados pelo pesquisador. A partir da explicitação das premissas, o leitor poderá verificar a procedência do discurso e avaliar a correção do produto escrito, segundo os parâmetros adotados. Em sequência, apresenta-se o problema de pesquisa inicial, que deu causa à confecção da tese, que ora se apresenta.

A seguir, é construída a regra-matriz de incidência do ICMS, já que a proposta de resposta para a pergunta ou problemática suscitada passa pela integração da norma de redução da base de cálculo com a norma-padrão de incidência. Em outras palavras, é necessário construir a RMIT porque a visão aqui esposada leva em consideração que a regra da redução de base de cálculo com ela entra em cálculo normativo, resultando em uma nova norma incidente sobre a materialidade a que se destina.

Em continuação, são tratados os temas que se desdobram a partir da edição da Lei Complementar nº. 194/2022, envolvendo as revogações de reduções de base de cálculo perpetradas pelos Estados.

Em um próximo passo, devem ser apontadas algumas consequências que podem ser visualizadas a depender de como se trate a redução de base e o momento em que esta é tida por incidente.

Finalmente, o apanhado de conclusões construídas será exposto para a comunidade do discurso, a fim de que objetivamente sejam identificadas e submetidas a considerações e críticas.

1 A APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA PRINCIPAL

Uma das primeiras providências para iniciar o tratamento de um tema qualquer é enquadrar o problema dentro de alguma espécie de corte que o analista queira fazer. A cisão é arbitrária e pode se dar por diversos aspectos.

Isso dito, não saindo do tom de cientificidade que o presente trabalho procura atingir, é possível dizer que a atividade profissional não raras vezes presenteia o utente da linguagem jurídica com problemas de interessantes desdobramentos, que atravessam da perspectiva da prática até chegar aos quadrantes da teoria geral do direito.

Uma dessas passagens problemáticas, do ponto de vista profissional, foi o mote, o pressuposto de partida digno de receber o tal corte metodológico para construir as reflexões que serão apresentadas nas páginas que seguem.

As operações interestaduais que destinem energia elétrica para consumo industrial são sujeitas ao ICMS no Estado de destino. A questão é conhecida, tendo sido pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 748.543, cuja ementa segue transcrita abaixo:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. De acordo com o artigo 20, §1º, da Constituição Federal, é assegurada à União (EC 102/2019), aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração, no respectivo território, de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. 2. Somente os Estados de destino (Estado em que situado o adquirente) podem instituir ICMS sobre as operações interestaduais de energia elétrica, nos termos do artigo 155, §2º, X, 'b' da Constituição Federal. Precedentes: RE 198088, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 5-9-2003. 3. Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tema 689, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de

destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto".

(RE 748543, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-224 DIVULG 09-09-2020 PUBLIC 10-09-2020)¹

Pois bem. Em tal contexto, verificou-se que a legislação do Estado da Bahia prescrevia, no artigo 268 do Regulamento do ICMS², que fica reduzida a base de cálculo das operações com energia elétrica em 52%, quando esta for destinada para os fins a que especifica, que justamente engloba aquela do consumo industrial acima referido. A transcrição é a seguinte:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando: 1 - destinada às classes de consumo industrial e rural; 2 - destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel; 3 - destinada à atividade de atendimento hospitalar;

Sendo assim, em geral as pessoas jurídicas contribuintes, em sua atividade cotidiana, realizam a apuração do imposto da seguinte forma:

- I. Verificam o valor da energia elétrica consumida;

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 748543 com Repercussão Geral. Lei Complementar nº. 87/1996. Recorrente: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Recorrido: TRADENER LTDA. Relator(a): Min. Marco Aurélio, 9 de setembro de 2020. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4402648>>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

² BAHIA. [Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012]. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Disponível em: < <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ricms12.pdf>>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

- II. Para apurar o *valor do imposto* e fazer a integração do ICMS na sua própria base de cálculo, utilizam fórmula matemática que contempla já a redução de base de cálculo seguindo o percentual previsto pela legislação para isso³;
- III. Dão sequência ao cálculo matemático, realizando a composição desta base reduzida com a alíquota incidente, que no Estado corresponde a 27%.

Após este conjunto de operações, chega-se a um montante final e é recolhido o imposto devido. Note que, no ponto “II”, a pessoa jurídica já procede a uma forma de calcular o “imposto”, a ser inserido na sua base de cálculo⁴, fazendo uso da redução de base de cálculo determinada pela legislação.

Contudo, a fiscalização Estadual tem entendido que o montante do tributo devido é maior, utilizando-se de metodologia de cálculo, que aparentemente causa uma alteração na sequência das operações acima descritas⁵.

Disse a fiscalização que a contribuinte deveria operar da seguinte forma:

- I'. Verificar o valor da energia elétrica consumida;
- II'. Para integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, utilizar o valor da operação, mas sem considerar a redução de base de cálculo (isto é, utilizando fórmula que, em suma, é o reflexo da regra-matriz de incidência tributária que abrange o total da operação, sem redução alguma);
- III'. Aplicar, sobre este valor, a alíquota de 27%;

³ Para fazer a apuração do valor do imposto já compreendendo a redução de base de cálculo, multiplica o montante da redução vezes a alíquota aplicável, atendendo ao que determina a Lei Kandir e a legislação estadual

⁴ Seguindo estritamente o disposto no artigo 13, § 1º, I da Lei Kandir – Lei Complementar nº. 87/96.

⁵ Sendo possível que isso decorra de uma modificação na sequência de aplicação de normas, como será debatido.

- IV'. Após apurar a base de cálculo com o *valor do imposto*, fazer a aplicação da redução de base de cálculo no percentil determinado pela lei e reproduzido pelo RICMS.

Observe-se que, diante de uma operação em que não exista integração do montante do imposto em sua própria base de cálculo, o problema acima indicado inexistiria. Contudo, por possuir o ICMS, a particularidade de ter seu próprio valor inserto na base de cálculo a ser considerada, visualiza-se sensível diferença entre um método de cálculo e outro.

No caso, da forma em que procedido o cálculo pela fiscalização, há um aumento na quantia a ser paga aos cofres públicos, o que tem gerado autuações e discussões judiciais entre fisco e contribuintes.

O papel científico a ser desempenhado na elaboração de uma tese não é endossar a primeira ou a segunda formas de cálculo elaboradas pelo contribuinte ou pela fiscalização, respectivamente. A providência é observar o direito positivo e identificar se há erro em alguma das formas ou se existe a possibilidade de convivência, o que, de uma forma ou de outra, ensejará a indicação de qual é mais consentânea com o próprio sistema do direito observado.

A princípio, é possível adiantar que, diante do pressuposto levado à cabo durante esta tese, a pessoa jurídica contribuinte tem razão e o fisco equivoca-se. Em relação a esta última figura, algumas suposições podem ser levantadas para tentar explicar a razão pela qual assim age. As suposições funcionam como uma abstração para diagnosticar o problema, conforme vê-se abaixo.

De início, a pessoa jurídica de direito público interno parece partir do pressuposto de que incide inicialmente a Regra-Matriz de incidência tributária para que se apure o montante do imposto e, só após, seja aplicada a norma de redução de base de cálculo (conforme apontado nos itens II' e III' acima). Ou seja, é possível que a arraigada concepção de que a *incidência jurídica seja automática e infalível* esteja contribuindo

para a divergência de utilização das metodologias e, portanto, do resultado do valor a ser pago.

Em outros termos, em função de encarar a incidência normativa independente de qualquer participação humana, isto é, de pressupor a percussão de norma tributária automaticamente, parece que a Fazenda Pública Estadual pretende incidir inicialmente apenas a regra de tributação (a RMIT) para chegar ao “montante do imposto”, a que alude a Lei Complementar e, apenas em momento seguinte, realizar a aplicação da regra de redução de base de cálculo. Algo como se as normas possuíssem velocidades distintas no rumo da incidência, a exemplo do que já se pensou acerca das isenções, o que também gera problemas.

Neste passo, as dúvidas que se levantam são as seguintes:

- I. Quando deve ser reduzida a base de cálculo do ICMS, no caso em análise?
- II. O sistema do direito positivo determina em que momento ou como deve ser reduzida a base de cálculo?
- III. Se não determina, então, como deve ser efetuada a composição da base de cálculo do imposto?
- IV. É possível que a arraigada concepção de que a incidência jurídica seja automática e infalível esteja contribuindo para a divergência de utilização das metodologias e, portanto, do resultado dos cálculos matemáticos?

Tais perguntas serão postas à prova diante a uma análise detida do sistema jurídico, amparada por digressões imprescindíveis na teoria da norma jurídica e do ordenamento jurídico. É o que se tentará atender durante este texto.

2 PRESSUPOSTOS BÁSICOS

2.1 Sujeito, conhecimento e objeto

Antes de ingressar no tema em si, é necessário enunciar alguns pressupostos adotados neste texto. Entende-se que a providência é essencial para que o interlocutor saiba de onde se está partindo e onde se quer chegar, evitando dissonâncias semânticas que podem interferir na comunicação.

O núcleo rígido do trabalho será mais adequadamente compreendido se expusermos o ponto de partida, o trajeto a ser percorrido e as compreensões que se tem acerca dos assuntos tocados. Portanto, fica o alerta de que se opera o devido corte epistemológico para considerar o direito em um de seus aspectos. Não é o caso de desprezar a importância dos demais, mas apenas de permitir uma melhor aproximação do objeto.

Aliás, essa providência é fundamental, já que ao ser humano escapa a capacidade de abordar todas as características do objeto observado. Ainda mais quando tem-se consciência de que toda ciência assim se porta para geração de conhecimento, tanto na acepção de processo de conhecer como de produto desse processo, apesar de que é o conhecimento nesta última acepção o mais relevante do ponto de vista da teoria do conhecimento, como observa Albert Keller⁶.

Para ilustrar a limitação do *sujeito*, Dardo Scavino cita Edmund Husserl para afirmar que nossa percepção do mundo à volta (e esta percepção sempre será delimitada ou determinada pelos nossos horizontes culturais) é sempre limitada e isso pode contribuir para a concepção de verdade, aqui podendo ser entendida como nossa visão ou concepção de mundo. “Não podemos evitar ter percepções parciais

⁶ KELLER, Albert. *Teoria Geral do Conhecimento*. Editora Loyola. p. 49.

ou incompletas, já que estamos impedidos de ver as coisas por todos os lados ao mesmo tempo”⁷.

Sendo assim, recortar o mundo para melhor compreendê-lo é tarefa sem a qual a pesquisa não pode ser empreendida.

A concepção que se endossa é a de que conhecimento, enquanto produto, é todo apanhado de informações apreendidas intelectualmente de um objeto por determinado sujeito. Desse modo, todo conhecimento é dependente de linguagem, seja para a formulação de conceitos acerca do objeto, permitindo a “apreensão”⁸ destes e de suas características, seja para que o sujeito possa tornar esse conhecimento intersubjetivo, propiciando sua transmissão.

Produzir ciência significa produzir conhecimento e o contrário é verdadeiro, quando regras rígidas para produção são obedecidas. O mesmo autor, Albert Keller, relata que uma ciência, para ser ciência de fato e, portanto, sistema com credibilidade, deve tornar claras suas regras e maneiras de criação de enunciados, isto é, os modelos que se pretendem ser reconhecidos como científicos. É assim que se pode atingir o que chama de “compreensibilidade intersubjetiva”, a qual “exige um alto grau de precisão e constância da linguagem, que não se desvia inadvertidamente do significado estabelecido para uma palavra”⁹.

Isto é, há um pressuposto reconhecimento de que constituir a linguagem não é tarefa fácil, especialmente quando se quer transmitir mensagens científicas, já que a

⁷ SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 6.

⁸ Apreensão na estreita lição do que disse Lourival Vilanova ao afirmar: “Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é base para outro ato, o de revestir-se esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica)”. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1.

⁹ KELLER, Albert. *Teoria Geral do Conhecimento*. Editora Loyola. p. 53.

significação de um termo não depende de sua relação com um referente, ou uma coisa, mas de seu vínculo com outros termos¹⁰.

Por isso mesmo, não é despidendo externar nossas estipulações acerca de cada termo, propiciando o diálogo deste texto, elaborado com pretensões científicas, com outros que com ele comunguem de premissas parecidas ou semelhantes. Afinal, um enunciado será aceito como verdadeiro enquanto encontrar respaldo entre outros integrantes da comunidade social, independentemente de “corresponder” a qualquer circunstância do mundo. Vilém Flusser já lembrara que “a verdade é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultados das regras da língua” assim aceitas pela comunidade do discurso¹¹, o que se coaduna perfeitamente com a opinião de Dardo Scavino, aludindo a Richard Rorty, ao afirmar que a “‘verdade’ não seria mais que o bom êxito de um discurso num mercado de ideias”¹².

De tal modo, o presente tópico inicial do capítulo serve a duas funções: relatar que o discurso empreendido será pautado em análise exclusiva do objeto, que vem a ser o sistema do direito positivo, utilizando-se de instrumentos que permitam ao interlocutor saber bem de onde são sacadas as informações e afirmações lançadas, assim como indicar o que é tal objeto, considerado como tudo aquilo sobre o que a consciência dirige sua atenção.

2.2 O direito como sistema de referência

Sistema de referência é o universo do discurso eleito pelo emissor do texto para esclarecer e delimitar com clareza o âmbito de abrangência de suas ideias. É campo

¹⁰ SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 13.

¹¹ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume Editora, 2004.

¹² SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 36.

de observação resultante daquele corte metodológico anteriormente aludido, indispensável para a construção do conhecimento, já que a capacidade humana é limitada diante da excessiva complexidade do mundo circundante.

Por isso mesmo, o conhecimento humano é tido por relativo: um enunciado linguístico que se pretende verdadeiro, seja científico ou não, sempre se pauta nos pressupostos ou premissas do emissor da mensagem, dado que uma verdade depende invariavelmente de sua aceitação pelos integrantes de determinado sistema de referência.

Sistemas são, para os fins do trabalho presente, classificados em reais e proposicionais. Estes últimos podem ser diferenciados em nomológicos – campo da matemática e da lógica – e nomoempíricos, os quais são abertos para a entrada de informação externa, de acordo com regras próprias de entrada. Estes últimos são nominados sistemas proposicionais nomoempíricos, que se subdividem em prescritivos e descritivos, na esteira do que propõe Marcelo Neves¹³, citado por Paulo de Barros Carvalho¹⁴.

Daí a relevância de indicar o que se pretende colher do fenômeno jurídico para descrever, em seguida, a opinião acerca do assunto. Pouco abaixo fala-se da noção de sistema em cotejo com a ideia de ordenamento jurídico.

2.3 Direito positivo

Para os fins do presente trabalho, o direito positivo brasileiro será tomado como objeto. Ou seja: para os lindes aqui propostos, a fração do mundo sobre a qual remetidas as atenções será sempre o direito positivo brasileiro vigente e,

¹³ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. Saraiva, 1988. p. 4.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 138.

eventualmente, para fins comparativos, aquele que tenha sido importante para a atual conjuntura jurídica e que ainda seja aplicável, isto é, esteja dentro de lapso temporal hábil a regular condutas intersubjetivas, o que influi obviamente nas asserções aqui levadas.

As especulações acerca de direito já revogado e já não mais passível de aplicação são próprias da história do direito, não sendo foco do domínio científico, estritamente falando. No entanto, podem servir de referência para ver de onde partiram algumas das modificações que culminaram no sistema evidenciado no tempo atual.

Neste prisma, é salutar ressaltar que entendemos este plexo de linguagem destinado a influir nas condutas intersubjetivas está situado na região ôntica dos objetos culturais, sendo composto de proposições vertidas em linguagem prescritiva de condutas.

Sendo assim, é tido como o conjunto das normas jurídicas válidas em específicas coordenadas de espaço e tempo. Há, nesse sistema, apenas normas jurídicas, em homenagem ao mandamento da unidade de objeto. São proposições com estrutura semelhante, apresentando diversidade apenas no plano semântico, a chamada heterogeneidade semântica.

Adotando o postulado proposto por Hans Kelsen para atribuir unidade ao direito positivo enquanto sistema, no qual normas jurídicas inferiores buscam fundamento de validade nas de hierarquia superior, com um escalonamento a que já se referira Adolf Julius Merkel, o pressuposto “fundante da validade objetiva, será designado aqui por norma fundamental (Grundnorm)”.¹⁵

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 6.

2.3.1 Ordenamento jurídico

O ordenamento jurídico é um sistema complexo que se auto alimenta conforme suas próprias regras, de modo que está em constante estado de evolução (sem atribuição de carga de valor para a palavra) e mudança.

Norberto Bobbio já expôs entendimento de que “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”¹⁶. Tal noção adianta a perspectiva de que inexitem regras isoladas, sendo que todas elas requerem a presença de outras, no mesmo contexto, para ser possível orientar condutas intersubjetivas.

Ainda o mesmo autor, ao tratar da coletividade de normas, alude ao direito como um sistema, um apanhado de regras que obedecem a determinada lógica de coordenação. A transcrição é a seguinte:

Para nosotros, la teoría de la institución ha tenido el gran mérito [...] de darle importancia al hecho de que solo se puede hablar de derecho cuando hay un sistema de normas que forman un ordenamiento, y que, por tanto, el derecho no es norma sino conjunto coordinado de normas. En suma, que una norma jurídica no se encuentra nunca sola, sino ligada a otras, formando un sistema normativo¹⁷.

Alguns pensadores, entre os quais está colocado Gregório Robles¹⁸, atribuem a qualidade de sistema apenas ao conjunto de elementos formado pelo labor do jurista, dispondo estes em relações de coordenação e subordinação, utilizando a palavra

¹⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p 17.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. 5. Santiago: Ediciones Olejnik, 2017, p. 136.

¹⁸ MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*, Madrid, Civitas, 1998, p. 113.

ordenamento para se referir ao dado bruto de suas atenções, que se chama no presente texto de direito positivo.

Os textos brutos, portanto, comporiam o corpo de decisões emanadas das fontes do direito e corresponderiam ao ordenamento. Já a forma de sistema, apenas seria alcançada com o resultado do trabalho estruturante do cientista, em um corpo de linguagem “isento de ambiguidades e pronto para ser compreendido pelo destinatário”: “Ordenamento e direito positivo, de um lado, sistema e Ciência do Direito, de outro, seriam binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros”, como diria Paulo de Barros Carvalho¹⁹.

Já outro tanto de autores não enxergam esta distinção, como por exemplo o próprio Bobbio²⁰ e o Professor Emérito, da PUC e da USP. Este último relata, na obra “Linguagem e método”, que não vê por qual razão nem como se negar a qualidade de sistema ao estrato de linguagem do direito positivo, já que qualquer que seja o tecido de linguagem tratado, haverá um mínimo de racionalidade, pouco importando se o texto é descritivo, prescritivo, informativo, interrogativo, etc.

Logo, para os primeiros os elementos formadores do ordenamento seriam as regras jurídicas assim como positivadas, enquanto o sistema surgiria apenas formado por proposições descritivas²¹ levadas à cabo pelo cientista jurídico. Para o segundo grupo de pensadores, os elementos de ambos, ordenamento e sistema seriam

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 5ª ed., 2013, p. 217.

²⁰ Disse o autor: “Entendemos por ‘sistema’ una *unidad ordenada*, o sea un conjunto de entes, entre los cuales existe cierto orden. Para poder hablar de orden es necesario que los entes constitutivos no estén tan solo en relación con el todo, sino que estén también en relación de coherencia entre sí. Ahora bien, cuando nos preguntamos si in ordenamiento jurídico constituye un sistema, nos preguntamos si las normas que lo componen están en relación de coherencia entre sí, y en qué condiciones es posible esta relación”. BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. 5. Santiago: Ediciones Olejnik, 2017, p. 171.

²¹ A construção formulada pelo intérprete autêntico, portanto, não seria integrante do sistema, mas apenas do ordenamento????

estratos de linguagem com certo nível de organização, podendo ser compreendidos como sistemas.

Aliás, é em consonância com estes últimos que Hans Kelsen afirma:

O direito é uma ordem de conduta humana. Uma “ordem” é um sistema de regras. O direito não é, como às vezes se diz, uma regra. É um conjunto de regras que possui o tipo de unidade de que entendemos por sistema. É impossível conhecermos a natureza do Direito se restringirmos nossa atenção a uma regra isolada. As relações que concatenam as regras específicas de uma ordem jurídica também são essenciais à natureza do Direito²².

Esclarecer as formas em que utilizados tais conceitos também importam para os fins do presente trabalho. Os termos “*ordenamento*” e “*sistema*” são colocados como sinônimos. Além disso, a noção de que regras jurídicas não existem isoladas e que não podem igualmente ser assim consideradas, quando do ato de interpretação de qualquer uma delas, vem bem a calhar, como será visto mais adiante.

2.3.2 Norma jurídica

Seguindo o fio do raciocínio, faz-se necessário adiantar que o primeiro e imprescindível passo para estudar o direito é esclarecer o sentido dos vocábulos, com o fim de reduzir ao máximo possível os ruídos que toda comunicação é propensa a possuir. Neste passo, o conceito da vez, tido por um dos de maior e mais destacada importância, pelo menos no âmbito jurídico, é o de norma jurídica.

Não é raro notar que escritores de dogmática jurídica usam do termo “norma” para referir-se tanto ao suporte físico²³ e daí transitarem por “norma” como parte do

²² KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 5.

²³ Que para os fins aqui propostos não passam de marcas de tinta no papel, como já indicado no tópico próprio aos sistemas integrantes do percurso gerador de sentido.

texto ali inserto, assim como “norma” enquanto significação de tais proposições linguísticas. É atribuído a tal tipo de imprecisão uma vasta parcela de divergência evidenciada entre autores e doutrinadores no tocante ao objeto de estudos.

Com o fito de reduzir tal tipo de divergência ou ambiguidade de sentido, merece ser feita distinção das acepções, com fulcro no fundamento da estrutura de imputação presente.

Em sentido amplo, nesse texto, “*norma jurídica*” é sempre conteúdo de significação dos enunciados do direito positivado que, portanto, sejam dotados de teor prescritivo. Sendo assim, o juízo formado de frase qualquer que esteja no contexto do direito positivo pode ser tido por norma, mas não estritamente falando. Como também o próprio documento físico é igualmente nomeado de “norma jurídica”, se procurará acompanhar o termo de outro que tenha o condão de indicar a que se está referindo especificamente.

Já “norma em sentido estrito” é todo juízo formado de enunciados prescritivos e que possuam estrutura hipotético-condicional, que transmita mensagem deôntica completa. Tal juízo deve possuir estrutura hipotético-condicional – a qual estabelece os critérios para delimitar o fato jurídico e a correspondente relação jurídica. O comando é deônticamente modalizado em obrigatório, permitido ou proibido, a fim de direcionar a conduta a que se destina, e as partes (hipótese e conseqüente) da norma estão conectadas entre si através do que se chama imputação. É isso que se tratará como norma jurídica estritamente falando.

A chamada “proposição jurídica”, no sentido exposto por Lourival Vilanova²⁴, possui, portanto, a estrutura:

[D(p > q)]

²⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010.

Onde:

“D” equivale ao dever ser;

“p” significa a proposição antecedente – chamada hipótese jurídica;

“>” é o conectivo condicional; e

“q” expressa a proposição consequente, também chamada de tese.

Por fim, existem as ditas “normas jurídicas em sentido completo” sempre que se coligarem duas normas em que uma delas estatui o descumprimento de um comando ou dever jurídico prescrito no consequente de outra, sendo o consequente prescritivo de uma atuação do Estado-Juiz. Ou seja, a “norma completa” é aquela composta por uma norma (tida por primária), destinada a regular a conduta humana, e outra (tida por norma secundária) cujo antecedente cinge justamente ao descumprimento do que estatuído na primária e cujo consequente prevê medidas sancionadoras aplicadas pelo Estado Jurisdição. Não é possível vislumbrar norma secundária sem norma primária e, por outro lado, norma primária que regule adequadamente condutas sem a norma secundária. Lourival Vilanova afirma que “a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida”²⁵.

A chamada norma jurídica em sentido completo ou norma jurídica completa pode ser objeto de abstração e expressa da seguinte forma:

$$D \{(p > q) \vee [(p > -q) > S]\}.$$

Onde:

²⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 73.

“D” equivale ao dever ser;

“p” significa a proposição antecedente – chamada hipótese jurídica;

“>” é o conectivo condicional; e

“q” expressa a proposição consequente, também chamada de tese.

“v” é o conectivo lógico que indica disjunção

“-” é a partícula que indica negação

“S” indica a proposição consequente que remete a uma sanção

A descrição do acima indicado é basicamente a seguinte: *deve ser* que se *ocorrer a conduta “p”*, regulada juridicamente, devem ocorrer os efeitos da consequência “q” e, diante da ocorrência “p” e não cumprido o consequente “q”, deve ter lugar a sanção “S”.

“Norma jurídica”, dessa forma, é juízo formulado pelo intérprete. Será conhecida em seu sentido estrito sempre que dotada da estrutura hipotético-condicional, com vistas a dirigir conduta humana através da obrigatoriedade, vedação ou permissão para agir.

Em suma, as normas jurídicas necessitam possuir uma mínima estrutura para que possam endereçar comandos inteligíveis.

2.4 O processo de posituação do direito e a interpretação: construção de sentido das normas jurídicas e os planos S1, S2, S3 e S4

A construção de sentido das normas jurídicas passa por algumas etapas, a partir da instancia física dos documentos positivados.

Paulo de Barros Carvalho expõe, como já adiantado, que o direito positivo consiste em fragmento linguístico e, em sendo objeto cultural, tanto é constituído por

um procedimento chamado processo gerativo de sentido quanto, por sua vez, pode ser tomado como suporte físico para a confecção de outro tecido, a ser confeccionado pelo mesmo mecanismo. Parte-se do plano da literalidade textual para, daí por diante, proceder o intérprete à construção do sentido da mensagem que acaba de ter contato com o texto escrito. Ingressa, como ele mesmo diz, no plano do conteúdo²⁶.

O escritor estabelece qual, em sua opinião, é o roteiro segundo o qual se dá o processo interpretativo de qualquer texto, seja ele jurídico ou não jurídico, passando por quatro subsistemas, a saber: “a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e d) a forma superior do sistema normativo.”²⁷

Já Aurora Tomazini de Carvalho, fazendo leitura da divisão em subsistemas feita pelo supracitado autor, resume que o tal percurso gerador de sentido dos textos jurídicos ocorre da seguinte forma:

O ponto de partida para qualquer pessoa que deseja conhecer o direito é seu dado físico, um sistema de enunciados prescritivos (S1); com a leitura dos enunciados, ingressa-se noutro plano, não mais físico, construído na mente do intérprete e composto pelas significações atribuídas aos símbolos positivados pelo legislador (S2); para compreender a mensagem legislada, no entanto, é preciso estruturar as significações isoladas na fórmula hipotético-condicional (H->C), ingressando em outro plano: o das normas jurídicas (S3); Depois de construídas as normas, resta ao intérprete estabelecer as relações de subordinação e coordenação existentes entre elas, ingressando no plano da sistematização do direito (S4).

Sob esta perspectiva, podemos analisar o direito sob estes quatro planos: (i) dos enunciados prescritivos; (ii) das proposições isoladas; (iii) das normas jurídicas; (iv) do sistema jurídico.²⁸

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 121.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 114.

²⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo, Noeses, 2009, p. 583.

De tal modo, no sentido do que é indicado pela autora, é possível notar que, para construir o sentido dos textos jurídicos, se parte do dado físico, da tinta no papel, que são os chamados enunciados prescritivos (S1) e passa-se a interpretá-los de acordo com processo de conjugação de um conjunto de proposições, adentrando em um plano imaterial, construído na mente do intérprete e composto pelas significações atribuídas aos símbolos positivados pelo legislador (S2).

Tais fragmentos, contudo, ainda não são suficientes, por si só, para serem hábeis à compreensão da mensagem legislada, sendo necessário estruturá-las na fórmula hipotético-condicional (H->C), para que passem a ser proposições normativas e revelem o conteúdo prescritivo, isto é, o plano das normas jurídicas (S3)²⁹.

Por último, após a construção da norma jurídica, há que situá-la dentro do seu sistema de significações, cuja característica primordial é ser composto de elementos unidos entre si por vínculos de subordinação e coordenação com as outras normas, o que se costuma chamar de plano da sistematização (S4).

É indispensável, de tal maneira, percorrer todas estas etapas para construir adequadamente o sentido dos textos jurídicos, compreendendo, assim, o conteúdo legislado.

Delimitando mais detidamente um a um dos planos S1 a S4, inicialmente vislumbra-se, como já visto, o dos enunciados tomados no plano da expressão (S1) que Paulo de Barros Carvalho nomeia também de plano dos significantes, destacando que se trata este da literalidade textual, no qual o intérprete tem o primeiro contato com a mensagem legislada, marcando o início do processo de interpretação, sendo

“o único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional. Tudo mais será entregue ao teor das subjetividades. Apenas o texto, na instância de sua materialidade existencial, se oferece aos sujeitos como algo que *adquiriu foros de objetivação*”³⁰.

²⁹ Nos moldes do que já exposto no tópico referente à norma jurídica em sentido estrito, pouco acima.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 118.

Exatamente por ser o plano da literalidade o suporte objetivado único para contato das subjetividades, é imprescindível que este esteja bem confeccionado do ponto de vista das regras do sistema em que está inserto, propiciando a adequada organização dos grafemas da língua em questão. Aurora Tomazini de Carvalho, a este respeito, destaca, em relação ao processo de interpretação, que:

A organização dos signos é um ato individual do emissor, determinante para a construção do sentido pelo intérprete. A construção do conteúdo normativo tem como pressuposto uma boa organização sintática dos enunciados que compõem o plano da literalidade textual do direito positivo, de tal modo que a não observância às regras de organização gramaticais, por parte dos órgãos credenciados para a produção de textos jurídico-prescritivos, compromete o conteúdo normativo a ser construído pelo intérprete.³¹

Por isso mesmo, afirma Paulo de Barros Carvalho que “os textos jurídico-positivos nessa dimensão de análise, vão constituir conjuntos finitos de enunciados prescritivos, racionalmente organizados na forma de sistema”³², significando dizer que já existe certa medida de organização nos signos objetivados, contribuindo para a boa compreensão dos mesmos a obediência estrita aos ditames e regras do sistema em que inseridos.

Destaca o mesmo autor que, tendo o intérprete feito o isolamento do dado objetivado que se predispõe a compreender, passa a atribuir valores signos com que se depara, organizando os sentidos de acordo com sua ideologia e caminhando, assim, por sobre o plano dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2). Ou seja, são considerados inicialmente os fragmentos prescritivos do modo pelo qual se apresentam.

³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo, Noeses, 2009, p. 189.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 118.

Em relação a este plano, diz o mesmo Paulo de Barros Carvalho:

Eis o momento do ingresso no plano do conteúdo. Tendo o intérprete isolado a base física do texto que pretende compreender, estabelecendo, por esse modo, o primeiro contacto com o sistema objetivado das literalidades, avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido. Claro está que os enunciados haverão de ser compreendidos isoladamente, no primeiro ímpeto, para depois serem confrontados com outros enunciados, de superior e do mesmo status, buscando o exegeta sua integração na totalidade do conjunto.³³

Neste ponto, conseqüentemente, não irá mais estruturar “simplesmente significações de enunciados, mas significações de cunho jurídico, que transitam algo peculiar o universo das regulações das condutas intersubjetivas”³⁴. Passo seguinte, ajuntar tais fragmentos e formar juízos completos significa compor devidamente a mensagem deôntica, formando e exprimindo todo o teor de sua juridicidade.

Apenas neste estágio, em que “proposições construídas (em S2), quando estruturadas na forma implicacional, passarão a fazer parte de outro plano, o das significações normativas (S3)”³⁵.

O conjunto articulado das significações prescritivas, que se costuma chamar de sistema de normas jurídicas “stricto sensu”, é o terceiro passo do processo interpretativo. Em relação ao plano em comento (S3), Aurora Tomazini de Carvalho destaca que:

Construídos os conteúdos de significação de cada enunciado, no plano das proposições isoladamente consideradas (S2), o intérprete ingressa em outro estágio: da construção da mensagem jurídica, em que, associando as proposições elaboradas no estágio anterior, na

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 121.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 122.

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo, Noeses, 2009, p. 192.

forma hipotético-condicional (H->C), constrói uma significação normativa (norma jurídica). As proposições isoladamente consideradas não constituem um sentido normativo, é preciso uma estruturação, por parte do exegeta, dos conteúdos produzidos no curso do processo gerativo de sentido, para que estes se apresentem como unidades completas de sentido deôntico (prescritivo).³⁶

Ou seja, o plano das significações normativas é composto pelas normas jurídicas, que se formam através da ordenação das proposições isoladamente consideradas no plano S2.

Por fim, há o plano das relações entre normas (S4), que, de acordo com o professor Paulo de Barros Carvalho, representa a organização das normas em uma estrutura escalonada de coordenação e subordinação. Trata-se de “um arranjo final que dá status de conjunto montado na ordem superior de sistema”³⁷.

De tal maneira, conforme o que acima esposado, o plano das relações entre as normas é o ápice da interpretação normativa, fruto de toda a tarefa de edificação de sentido levada à cabo a partir desde os enunciados prescritivos até a formulação e compreensão das normas jurídicas, através da conjugação das proposições na forma hipotético-condicional (H->C), e do estabelecimento das relações de subordinação e coordenação existentes entre elas.

E por que se afigura salutar escrever as poucas páginas acima acerca do processo de construção de sentido das normas jurídicas? Em razão de que foi evidenciado problema no mecanismo matemático utilizado para calcular o *valor do imposto ICMS*, a fim de inseri-lo em sua própria base de cálculo, problema este que pode ter sido causado por falha na interpretação do dado jurídico, que, segundo o que se levanta no presente texto, causa uma ilegalidade.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo, Noeses, 2009, p. 192.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 128.

Justo por isso, diz Paulo de Barros Carvalho que

Num quadro de pluralismo de sistemas positivos, vamos encontrar diretrizes específicas variadas para o desenvolvimento do trabalho hermenêutico de produção de normas. Com efeito, as ordenações jurídico-normativas costumam estabelecer caminhos próprios para a realização do percurso construtivo, neles fixando os valores que lhes pareçam convenientes para integrar as múltiplas unidades produzidas³⁸.

No tópico próprio ficará claro o que comentado no parágrafo anterior, sendo exposto que a conduta interpretativa levada à cabo para construir e aplicar a norma tributária em sentido estrito, isto é: a regra-matriz de incidência tributária, está equivocada se não for feita a correta conjugação das unidades normativas para constituir uma e única realidade normativa, a fim de calcular o montante do imposto a ser cobrado.

O autor Riccardo Guastini, em “Das fontes às normas”, relata que interpretação jurídica, para ele, é a atribuição de sentido ou significado a um texto normativo. Correlaciona interpretação a tradução e define que “interpretar não é mais ‘conhecer’, mas ‘produzir’ normas³⁹. Tais passagens autorizam a estabelecer a semelhança entre o pensamento de Guastini ao de Paulo de Barros Carvalho, mormente quando o italiano descreve interpretar como “propostas de atribuição de um dado sentido a um dado vocábulo”) e o professor paulista escreve que guarda a concepção segundo a qual “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”⁴⁰.

Destarte, interpretar para aplicar norma jurídica é atribuir sentidos e, desse modo, ante enunciados prescritivos, o intérprete constrói o significado da mensagem,

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. 2021. São Paulo: Noeses, p. 131.

³⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôrres. São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 28.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012, Epub, Capítulo I, item 17, n.p.

partindo do suporte físico que se lhe apresenta, ainda que guiado por seus próprios valores e inclinações.

Segundo essa maneira de enxergar, aliás, o sistema jurídico opera de maneira sincrônica, e não diacrônica. Sendo assim, a norma aplicável a determinado fato é confeccionada pelo intérprete e incide (ou é incidida) no momento mesmo em que este a aplica, sendo impossível cogitar de existência de duas normas aplicáveis ao mesmo substrato fático.

2.5 Modelos de incidência de normas jurídicas: os conceitos de “juridicização”, “incidência”, “aplicação” e “causalidade”.

É importante ressaltar como se deu a tentativa de entender a maneira que se opera a incidência jurídica, indagação levada à cabo por autores diversos no sentido de tentar explicar de que forma o direito consegue regular condutas.

A ideia mais comum que se tem por incidência é aquela ilustrada pelo jurista Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, que, de alguma forma, buscou fazer uma correspondência entre o fenômeno jurídico e as leis naturais, postulados formulados pelas ciências naturais que desempenhavam o papel de indicar um efeito específico e certo sempre que verificado um acontecimento no mundo.

Por isso mesmo, é importante entender como ocorreu a evolução do método científico para chegar ao ponto aqui desejado. A perspectiva de mundo foi alterada no período em torno dos séculos XVI e XVII, nos primórdios da revolução industrial, passando de uma noção orgânica do mundo, com uma acentuada ligação e respeito à natureza, para a concepção de mundo como máquina.

No campo das ciências naturais, Galileu foi o primeiro cientista a combinar a experimentação científica com o uso da linguagem matemática para formular as leis da natureza por ele descobertas, sendo considerado o pai da ciência moderna. Ele

entendeu que a linguagem do modelo era imprescindível para a análise científica, elegendo a matemática como a mais adequada forma de descrever os objetos.

Posteriormente, René Descartes foi responsável por modificar a visão orgânica de mundo, que imperava na idade média, por outra visão de que o objetivo da ciência é o domínio e controle da natureza, tendo contribuído para a construção de um raciocínio de ciência natural, no qual estendia sua concepção mecanicista da matéria aos organismos vivos. Plantas e animais passaram a ser equiparados às máquinas e esta é tida como a principal contribuição para a metáfora aceita de mundo como máquina, em uma perspectiva de verdadeiro determinismo.

Pontes de Miranda partia exatamente de um determinismo em relação à incidência jurídica⁴¹. As consequências da adoção do modelo mecanicista propiciaram uma presença muito forte e marcante do método empírico e um determinismo rigoroso e sem precedentes. Estas premissas foram agregadas a todas as ciências, refletindo na formação dele, Pontes de Miranda, em seu positivismo experimental-indutivo e influenciando o pensamento jurídico brasileiro.

Em virtude de o direito ser uma construção humana, dizia ele que suas leis incidem sobre o tecido do real-social (quando vertidos em fatos sociais) para regular as condutas intersubjetivas. Desse modo, elas prescrevem aos integrantes da sociedade a forma pela qual devem pautar seu agir.

Assim, evoluindo na análise, é possível enxergar sua concepção de que tanto as leis naturais quanto as jurídicas, possuem estrutura similar: a hipotético-condicional ou de hipótese-consequência.

Dessa última expressão já podemos visualizar três noções fundamentais: uma parte antecedente ou hipótese, que se liga a uma parte consequente ou tese através

⁴¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 18.

de um vínculo. O tipo desse vínculo é distinto, a depender se falamos de uma lei natural ou de uma lei jurídica, o que será visto pouco adiante.

Seguindo o raciocínio, é preciso esclarecer um pouco mais acerca das duas partes componentes de uma lei. hipótese, para os fins de uma lei natural, é a parte que alude a uma causa da qual sempre decorrerá um efeito. Através da observação de fenômenos da natureza, o cientista “descobre”, em geral através de experimentos empíricos, que diante de um acontecimento-causa sempre ocorrerá uma consequência-efeito.

Já no campo jurídico, a hipótese é a descrição elaborada por um legislador, que tem o condão de dar relevância jurídica a determinado acontecimento. No dizer ainda de Pontes de Miranda, a hipótese “*juridiciza*” uma parcela do fato social, tornando-o jurídico. “A juridicização é o processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico)”⁴². Essa é etapa no plano geral e abstrato, que abre a porta do mundo jurídico aos fatos sociais.

Mas, para que os fatos sejam jurídicos, diz ele que é preciso que estas regras abstratas “*incidam* sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’. Algo como a prancha da máquina de impressão, incidindo sobre os fatos que se passam no mundo...” e ainda que “À lei é essencial colorir fatos, tornando-os fatos do mundo jurídico e determinando-lhes os efeitos (eficácia deles)”⁴³. Em outras palavras, significa que, assim constatado o aperfeiçoamento da hipótese, assim que “colorido” o fato social, tem-se a consequência.

⁴² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 6.

⁴³ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 6.

Daí já é possível indagar o que vem a ser “incidir. Utilizando a expressão de Silvia Zomer⁴⁴, incidir significa “cair sobre”. De acordo com o que já transcrito de Pontes de Miranda logo acima, incidir é o mesmo que colher fatos sociais para, sobre eles, jogar as tintas do jurídico, colorindo-os. É como se o “juridicizar” funcionasse no plano geral e abstrato, por obra do legislador, e o “incidir” tomasse as vezes de tornar jurídico o relato social, já no plano concreto.

Feitos tais esclarecimentos, aqui deve ser retomado o comentário acerca do vínculo entre hipótese e consequência mencionado pouco acima.

Diante dessa perspectiva, diz-se que a causalidade natural é o meio pelo qual uns fatos naturais ligam-se a outros fatos naturais em relação de causa e efeito. Já a causalidade jurídica, para Lourival Vilanova⁴⁵ e para o que se entende no presente contexto, é a conexão de relações que estão assim ligadas apenas por intermédio da norma jurídica, sem a qual não existem o que ele chama de relações-de-causalidade. Diz o jusfilósofo que

Se não restringirmos a *relação de causalidade* às relações empíricas do mundo natural, e, ainda, às do mundo social (como o mostram as leis sociológicas), e compreendermos, num sentido largo, a *causalidade como relação que exprima em termos de função*, entre o *pressuposto fático* e sua *consequência jurídica*, sem dúvida, a norma jurídica, incidindo nos fatos e a eles ligando efeitos, tece *relações jurídicas*, constitui, ou modifica e, até, desconstitui relações ali onde inexistam ou só existam meras relações sociais, ou simples relações fáticas⁴⁶.

O autor também nomeia a causalidade de “implicação”, asseverando que é o vínculo que liga o pressuposto e a consequência. Ou seja, o direito atrela consequências aos fatos de conduta humana ou até mesmo fatos naturais, que

⁴⁴ ZOMER, Silvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016. p. 63.

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Noeses, 2015.

⁴⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 100.

apresentem relevância para o direito, assim qualificados pelo legislador. O fato torna-se jurídico e dele provêm os efeitos. Na causalidade natural a implicação do efeito “é” dada tão logo ocorra a causa, ao passo que na jurídica, “deve ser” verificado o efeito. “A causalidade jurídica, como posituação do direito, é tecida, ou construída normativamente, como sistema de relações...”⁴⁷.

Diante de tais considerações, já se vê que há diferenças quando se fala em causa e efeito entre leis naturais e leis jurídicas, particularidades que devem ser melhor abordadas para que se entenda adequadamente tais fenômenos e, mais ainda, como isso pode interferir na maneira de os utentes da linguagem jurídica enxergarem o mundo do direito e a incidência e aplicação de normas, o que gera efeitos diretamente no trabalho presente.

2.5.1 A incidência automática e infalível

Para Pontes de Miranda, normas jurídicas incidem automática e infalivelmente. Parte do pressuposto de que, tal e qual fenômenos naturais, sempre que seja verificado um acontecimento, exsurte o efeito já conhecido pela comunidade científica. Para ele, “tudo nos leva, por conseguinte, a tratar os problemas do direito, como o físico: vendo-os no mundo dos fatos, mundo seguido do mundo jurídico, que é parte dele”⁴⁸.

Em função disso logo adiante, pontifica:

Das considerações acima temos de tirar: (a) que é falsa qualquer teoria que considere apenas *provável* ou *suscetível de não ocorrer* a incidência das regras jurídicas (o homem não organizou a vida social deixando margem à não-incidência porque teria sido o ordenamento

⁴⁷ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 101.

⁴⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 3.

alógico, em sistema de regras jurídicas em que essas poderiam *não ser*, e. g., as teorias que afirmam que algumas regras jurídicas não se aplicam e, pois, *não são* (confusão entre *incidência* e *aplicação*); (b) que é essencial a todo estudo sério do direito considerar-se, em ordem a) a elaboração da regra jurídica (fato político), b) a regra jurídica (fato criador do mundo jurídico), c) o suporte fático (abstrato), a que ela se refere, d) a incidência quando o suporte fático (concreto) ocorre, e) o fato jurídico, que daí resulta, f) a eficácia do fato jurídico, isto é, das relações jurídicas e mais efeitos dos fatos jurídicos⁴⁹.

Sendo assim, citado autor inadmite que ocorra qualquer fato regulado juridicamente sem que haja incidência: a ocorrência fenomênica é imediatamente capturada pelo mundo jurídico.

Tal concepção é compreensível tomando-se por observação a visão do contexto do autor, posto que ele enxerga que o mundo jurídico opera em similaridade com o natural, aludindo a uma máquina de impressão fazendo a inarredável incidência da tinta sobre o papel gráfico (“deixando a sua imagem colorida em cada folha”, em suas palavras) ou, ainda, ao trabalho do físico, constatando a ocorrência dos fatos naturais.

Em outras passagens, alude à regra jurídica como o mecanismo mais eficiente criado pelo homem para ordenar o mundo social “exatamente porque foi a *técnica* que mais de perto copiou a *mecânica* das leis físicas”⁵⁰.

Desse modo, as leis científicas seriam hipóteses gerais, formuladas mediante a observação de fenômenos naturais, que os descrevem mediante proposições assim chamadas leis. Após propostas, tais leis “coincidem” com os fatos, conforme afirma o mesmo Pontes de Miranda⁵¹. As leis jurídicas teriam o mesmo perfil.

⁴⁹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 4.

⁵⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 9.

⁵¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 9.

Por isso, propala mais adiante: “A incidência da lei independe de sua aplicação...”⁵² e ainda que “a incidência das regras jurídicas não falha: o que falha é o atendimento a ela”, sendo que em sua opinião, “não se poderia deixar ao arbítrio de alguém a incidência delas”⁵³.

Como se vê, esta compreensão, de que do mundo social se transita para o do direito livremente, é comum a parcela considerável dos dogmáticos jurídicos, que entendem não ser necessário nenhum expediente além da ocorrência fenomênica para que exista inovação no mundo jurídico.

A opinião não é compartilhada por outra parcela considerável de pensadores, dentre os quais os que sustentam as conclusões construídas no presente trabalho acadêmico.

2.5.2 A conduta humana como elemento necessário à incidência

É possível dizer que a incidência é o momento de qualificação do suporte factual, que, operado com sucesso, fará irradiar, pela causalidade jurídica, os efeitos de direito.

Lourival Vilanova encara que a incidência é uma

técnica do direito, sendo seu modo de referir-se aos objetos e situações objetivas, através do pressuposto ou hipótese fática da norma. Se o fato que corresponde à hipótese normativa não se verificou, nenhuma relação jurídica propriamente (mesmo em sentido amplo) se deu.⁵⁴

⁵² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 11.

⁵³ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 12.

⁵⁴ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 100.

Em outros termos, incidência normativa é, nesse sentido, um processo de enquadramento ou subsunção de um fato a uma hipótese normativa, cujo produto constitui um fato jurídico e desencadeia efeitos de direito. Sempre quando dito que houve incidência se estará dizendo que um ser humano realizou uma operação lógica de incluir um relato linguístico da camada social na classe dos fatos jurídicos, buscando fundamento de validade em normas do sistema do direito positivo.

Dito isso, podemos afirmar que a incidência não é automática e infalível, em que pese Pontes de Miranda ao afirmar, mesmo escrevendo que a incidência “se passa no mundo dos pensamentos”⁵⁵.

A noção de que o homem é imprescindível já desautoriza afirmar uma incidência automática, pois se demonstra necessário o relato em linguagem. Infalível são os efeitos de direito após a incidência. Mas essa última requer atividade de aplicação, que, segundo os pressupostos travados no presente contexto, confunde-se com o que se chama de subsunção.

Paulo de Barros Carvalho destaca, nesse sentido, que

... não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo... (grifos originais)

Aplicação de normas jurídicas, portanto, é um processo de inclusão de classes, de enquadramento de um fato à determinada norma jurídica que o juridiciza,

⁵⁵ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 16.

confeccionada por um agente humano e obedecendo aos ditames do próprio sistema jurídico em questão.

O produto da aplicação é um relato em linguagem e aplicar é incidir uma norma, o que vem a corresponder a subsumir um acontecimento delimitado no tempo e no espaço em cotejo com uma descrição abstrata veiculada pela norma.

Como qualquer objeto cultural, o direito necessita desta figura que lhe aplique e dê sequência ao chamado processo de positivação, sem o qual não se pode cogitar de produção de linguagem jurídica competente, no afã de regular as condutas. Acerca desta característica, diz Sílvia Zomer:

Tomando-se a realidade jurídica como contexto e a linguagem como elemento essencial para a constituição desta realidade, poderemos pensar no significado de *incidência* como a projeção da linguagem jurídica sobre a linguagem social, no sentido de regular as condutas intersubjetivas⁵⁶.

No mesmo passo, lembrando que a escola do constructivismo lógico-semântico sempre se pauta em tal premissa, o autor Robson Maia Lins adscrive:

O constructivismo lógico-semântico, firme no pressuposto da necessária função constitutiva da linguagem, insere-se no contexto da filosofia da linguagem e traz o ser humano - produtor de textos - para o centro das teorias da norma jurídica e do ordenamento jurídico. E, ao importar o ser humano para o foco ejetor de textos jurídicos, é igualmente importante reconhecer que importamos as suas virtudes, mas também defeitos, imperfeições, riscos, incertezas quanto aos sentidos atribuídos aos textos e construídos a partir deles. Por isso é fundamental que mecanismos processuais - administrativos e judiciais - existam para refinamentos constantes de significações, estabelecendo-se mais segurança e certeza jurídicas quanto às interpretações construídas e aplicadas pelos sujeitos credenciados. É a dinâmica processual alimentando o sistema jurídico com interpretações.⁵⁷

⁵⁶ ZOMER, Silvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016, p. 63.

⁵⁷ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 13.

Por tal razão, nunca é demais lembrar que pode haver equívocos que muitas vezes são causados por impropriedades cometidas por mau uso da linguagem. Isto é, o utente da linguagem jurídica, sujeito competente para realizar a subsunção do fato ao que descrito na hipótese normativa, pode cometer erros quando da constituição mesma desta hipótese⁵⁸.

É dizer: pode acontecer de o intérprete autêntico compor mal ou inadequadamente a norma jurídica a ser aplicada no caso concreto, o que ocasiona um processo de positivação, que não pode se sustentar diante de uma análise mais atenta e apurada do sistema jurídico em questão.

Para fechar o raciocínio no que se refere ao capítulo presente, deve ser dito o seguinte: as noções aqui expostas não são irrelevantes para o contexto do trabalho. O problema enfrentado pode ser explicado exclusivamente pela maneira pela qual os intérpretes jurídicos consideram o direito positivo, do ponto de vista da interação das normas isoladamente falando e da interação que estas devem sempre possuir, considerando que performam um sistema organizado de acordo com laços de coordenação e subordinação de tais elementos.

Ainda, que a forma com que, enxergada a incidência jurídica, pode contribuir para a formação do problema, resultando na importância de analisar suas manifestações e desdobramentos.

⁵⁸ Nesse sentido, diz o mesmo Robson Maia Lins: “Na firme convicção de que o conhecimento se opera mediante construção linguística, podemos afirmar que um fato inexistente antes da interpretação. São mediante interpretações, construções de sentido e significações que o homem chega aos eventos, aos acontecimentos do mundo circundante, sendo imprescindível a existência de um corpo linguístico para fazer a conexão entre o homem e a realidade”. LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 21.

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A regra-matriz de incidência tributária, em uma de suas acepções, é um esquema lógico de representação formal⁵⁹. Serve ao propósito de permitir ao intérprete decompor analiticamente o dado legislativo para, diminuindo as interferências de proporções semânticas, desnudar com precisão o comando normativo exarado.

Um esclarecimento deve ser feito com atenção ao fato de que os utentes da linguagem jurídica, por vezes, utilizam a expressão Regra-Matriz de Incidência Tributária ou RMIT para aludir a mais de uma realidade do ponto de vista do estágio em que encarado o processo de positivação das normas. Em outras palavras, às vezes, se fala em RMIT para aludir à regra matriz no plano da norma geral e abstrata, enquanto, em outras oportunidades, para aludir a uma norma individual e concreta.

Dessas observações é, portanto, possível vislumbrar que o termo é utilizado em 3 sentidos diferentes. Apesar de ser mais comum utilizá-lo para remeter à regra-padrão de incidência no plano geral e abstrato, é interessante elucidar em qual proporção semântica se estará trabalhando, o que se procurará fazer.

Mas, para falar um pouco da RMIT propriamente dita, pode-se dizer que esta serve para facilitar a compreensão da mensagem legislada. O intérprete faz uso da decomposição analítica para captar com maior acuidade os vocábulos da lei e, depois de dominar o núcleo rígido da mensagem prescritiva, preenche de sentido a fórmula da regra-matriz para chegar ao comando legislativo. “Para tanto, será suficiente substituir as variáveis lógicas pelas constantes do direito positivo, na operação inversa (desformalização)”⁶⁰.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 379.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 380.

De tal modo, é o caso de ser explicitada qual é essa fórmula e, ainda que sucintamente, passar por alguns dos pontos que possuem relevo até chegar ao fim temático proposto para este escrito.

A regra-matriz de incidência tributária é a fórmula esquemática de explicitação de 5 partes componentes de todo comando legislativo, compreendido como norma jurídica em sentido estrito. É com base nela que se depreendem os critérios mínimos para que a mensagem legislativa possa ser adequadamente transmitida. Aquilo que Paulo de Barros Carvalho chama de mínimo irreduzível de manifestação do deôntico⁶¹.

É típica norma de conduta, visando disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte. Possui duas partes componentes, ligadas entre si pelo vínculo da imputação deôntica ou dever-ser interproposicional. A hipótese de incidência descreve situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Como não poderia deixar de ser, já que todo *acontecimento* do mundo ocorre em específicas coordenadas de *espaço* e em átimo de *tempo* determinados, se desdobra a hipótese em outros dois critérios, a saber: “i” Critério material; “ii” Critério espacial; e “iii” Critério temporal.

Já no conseqüente normativo, há o critério “iv” pessoal, que se decompõe em “iv.1” sujeito ativo e “iv.2” sujeito passivo; e o critério “v” quantitativo, que se subdivide em “v.1” base de cálculo e “v.2” alíquota.

Abaixo, delimita-se melhor cada um destes critérios, voltados especificamente para o ICMS sobre a energia elétrica colhido para a análise.

O ICMS é, como de conhecimento geral, tributo da competência dos Estados e que grava as operações de circulação de mercadorias, no geral. Também é de

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 116.

conhecimento coletivo que debaixo da sigla ICMS encontram-se inúmeros impostos, conforme aponta Roque Antônio Carrazza⁶².

Será tratada neste texto apenas a regra matriz de um dos tipos de ICMS, evidentemente. Não cabe, dado o corte metodológico realizado, estender análise a figuras outras, que não condizem bem de perto com o tema proposto.

Isso dito, sabe-se que as normas tributárias estritamente falando, no Brasil, devem ser positivadas por intermédio exclusivo da lei. Ou seja, a RMIT não pode, segundo os pressupostos prescritos pela Constituição e adotados por este trabalho, ser editada ou modificada sem a presença efetiva de lei em sentido estrito.

Como diz o mesmo Roque Carrazza,

No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei⁶³.

O aparato legislativo básico do ICMS incidente sobre a energia elétrica, que deu causa ao problema colocado sob holofotes na presente tese, é o que estatuído na Lei Estadual nº. 7.014/1996⁶⁴, que a seguir será transcrito:

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiro, 2013.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiro, 2013, p. 575.

⁶⁴ BAHIA. [LEI Nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996]. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_7.01496_sem_notas.pdf>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

Lei Nº 7.014 DE 04/12/1996

...

Art. 2º O ICMS incide sobre:

...

III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00) (Redação do inciso dada pela Lei nº 7.710, de 30.10.2000, DOE BA de 31.10.2000, com efeitos a partir de 01.01.2001)

...

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

VIII - da entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00) (Redação do inciso dada pela Lei nº 7.710, de 30.10.2000, DOE BA de 31.10.2000, com efeitos a partir de 01.01.2001)

...

Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lei nº 8.542, de 27.12.2002, DOE BA de 28 e 29.12.2002)

...

IV - adquira de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00) (Redação do inciso dada pela Lei nº 7.710, de 30.10.2000, DOE BA de 31.10.2000, com efeitos a partir de 01.01.2001)

...

Art. 13 O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é: (Redação dada pela Lei Nº 11899 DE 30/03/2010).

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...

g) o da Unidade da Federação onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e com energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;

...

Art. 16 Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

...

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

...

i) energia elétrica;

Art. 17 A base de cálculo do imposto é:

...

V - na hipótese do inciso VIII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI - A do caput deste artigo: (Redação do parágrafo acrescentado pela Lei Nº 14415 DE 30/12/2021).

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Abaixo, serão escritas algumas linhas acerca de cada critério do esquema lógico de representação formal, preenchendo-os com o conteúdo legislativo ao final de cada breve exposição conceitual.

3.1 Critério material

O critério material de qualquer imposto cinge à parte da norma padrão de incidência que dá conta de um comportamento de pessoa física ou jurídica. Obviamente que todo comportamento há de se efetivar em algum lugar e em um tempo específico, mas aqui trata-se de abstrair para observar apenas o sucesso descrito na hipótese normativa.

O direito positivo é conjunto de regras, que visam a dirigir as condutas intersubjetivas. Daí se depreende que o conteúdo de qualquer norma há de ser, pelo menos indiretamente, vinculado a um comportamento humano. E é isso mesmo que representa o critério material da hipótese: a estipulação de uma conduta que há de

ser atribuível a uma pessoa física ou jurídica que passará, portanto, a ter relevância jurídica, bastando seja relatado em linguagem competente para irradiar seus efeitos.

Sendo assim, é composto por um verbo pessoal e de predicação incompleta, “o que importa a obrigatória presença de um complemento”⁶⁵, que adscreverá tal fazer do mundo da facticidade social.

No caso presente, temos que o imposto atinge as *operações que envolvam circulação de mercadorias*. Nesse aspecto, interessante conceituar ou elucidar cada qual dos termos.

Enfocando o então ICM, ao falar de operação, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento.⁶⁶

Note o leitor que supracitado autor indica precisamente um dos vocábulos que caracterizam o fato que pode ter repercussões ao ICMS, considerado como o elemento distintivo capaz de causar circulação de mercadoria para esse fim especificamente dito.

Os autores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, em obra conjunta e já enfocando ICMS, seguem a mesma trilha e assim definem operação:

Configura o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade).

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 294.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170.

Ninguém fica obrigado a recolher o tributo pelo simples fato de possuir ou ser proprietário de mercadoria.⁶⁷

Argos Campos Ribeiro Simões, ao discorrer sobre o ponto, considerando a materialidade Constitucional do ICMS, indicou que o “termo operações pode ser definido conotativamente como atos com efeitos jurídicos negociais, assim, envolvendo pessoas diferentes”.⁶⁸

Portanto, considera-se operação como a realização de negócio jurídico.

Como circulação, tem-se a ideia de que esta se traduz em “circulação jurídica”, considerando que para efeito da incidência do ICMS, assim como qualquer fenômeno jurídico, é suficiente que haja expedição de linguagem competente, não havendo repercussão alguma do que se chama “circulação de fato” ou “circulação física”.

Ou seja, para que haja percussão do ICMS, isto é, para que ocorra juridicamente “circulação”, basta que seja expedida linguisticamente a existência de um negócio jurídico, que implique transferência de mercadorias, sendo prescindível o deslocamento destas.

Neste sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo indicam ser “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”⁶⁹.

Finalmente, “mercadorias” são itens móveis passíveis de apreciação econômica e de serem transferidos a outrem, sendo, portanto, caracterizados como objetos de mercancia.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p 232.

⁶⁸ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *As regras-matrizes de incidência tributária do ICMS-Impostação e suas aplicações*. São Paulo, 2011, p. 72.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p 237.

Sendo assim, é passível de incidência de ICMS toda aquela operação de transferência de titularidade de bens e direitos juridicamente classificados como mercadorias.

De tal maneira, dirigindo o foco ao tipo de operação que causou curiosidade para o início do presente texto e que serve de base aos raciocínios desenvolvidos no contexto da presente tese, temos que, de acordo com a Lei Nº 7.014/1996, art. 2º acima transcrito, incide ICMS sobre a “entrada” de energia elétrica no estabelecimento comercial. Sabe-se que a palavra “entrada” não designa propriamente um agir humano, o que demanda ao intérprete procurar no texto legislado o que possa ser considerado o núcleo da incidência.

Verificando o art. 5º, inciso IV do mesmo diploma, nota-se que é contribuinte aquele que *“adquirir de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica”*.

Aliada a essa passagem, é possível também depreender algo do art. 400, do Decreto Estadual nº. 13.780/12, que vem a positivar o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Em suas disposições está prescrito que é *“atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento (Conv. ICMS 117/04)”*.

De tal modo, o ato de *adquirir* ou *consumir* energia elétrica é que pode ser considerado o critério material do imposto em comento.

3.2 Critério temporal

Qualquer conduta humana ou fato captado pelo direito para percutir consequências jurídicas há de ocorrer em determinadas proporções de espaço e também de tempo.

Nesse sentido, quando o legislador cria a norma jurídica geral e abstrata, necessita invariavelmente, ao escolher que conduta ou fato deverá ser tomado em consideração para o direito como relevante, indicar também *quando* se dará por ocorrido tal sucesso fenomênico.

Esta é a fração da Regra-Matriz a que se atribui o nome de *critério temporal* da norma. Diz Paulo de Barros Carvalho⁷⁰:

Sobrepensados esses aspectos, desponta a natural necessidade de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações. Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária.

De nada adiantaria que um acontecimento considerado pelo produtor da norma como importante a ponto de juridicizá-lo, isto é, inseri-lo no campo material da hipótese normativa, ficasse carente de indicação do preciso momento em que seria tido por ocorrido.

Pelo menos em termos tributários, seria inócuo positivar comando determinando ao proprietário de imóvel urbano que este teria de pagar IPTU se, por descuido, não ficasse indicado precisamente qual o momento no tempo em que este sucesso seria tido por ocorrido. E mais: causaria dificuldades mesmo para a configuração do critério material, quando um sujeito de direitos porventura adquirisse ou se desfizesse de imóvel urbano. Qual seria, num caso como esse, o devedor tributário?

Talvez por isso mesmo tenham os estudiosos permanecido, por algum tempo, considerando o aspecto temporal como se fosse o cerne do fato jurídico tributário,

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 299.

trocando muitas vezes o *momento em que uma conduta se teria por ocorrida* pela *própria conduta*. Assim notou o mesmo autor acima aludido:

São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, o fato tributário, com a inauguração do vínculo jurídico patrimonial. Fixemos a vista nas disposições dos artigos do Código Tributário Nacional e naquele do Decreto-lei n. 406/68, que transcrevemos acima. Veremos que, a pretexto de mencionarem o fato, separam um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência⁷¹.

No caso em tela, a disposição expressa acerca de quando se dá por ocorrido o fato do consumir energia elétrica, isto é, o elemento temporal pode ser depreendido do que está disposto nos artigos 332 e 400, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Ou seja, o momento da incidência do imposto é o momento da aquisição da energia elétrica. É neste exato momento que se tem por considerado ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS incidente em tais operações.

3.3 Critério espacial

Como já dito pouco acima, tudo que ocorre no mundo há de ser circunscrito em determinadas proporções de espaço e de tempo.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 301.

Como diz Paulo de Barros Carvalho, “ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação...”⁷².

A depender do fato jurídico, há mais de uma possibilidade de estipulação legislativa, na qual estes são tidos por realizados. Nos impostos aduaneiros, por exemplo, em geral se indica uma das repartições alfandegárias. No caso de impostos sobre a propriedade, estatui-se regiões em que será considerado ocorrido o fato, ao passo que nos impostos que oneram as operações comerciais há uma tendência em se apontar como critério espacial o âmbito de vigência territorial da lei.

De tal modo, as ações de realizar operações com produtos industrializados, realizar operações de importação, circular mercadorias, prestar serviços e quaisquer outras são realizadas em algum lugar. Por vezes, a legislação indica também o local em que se tem por ocorrida determinada conduta, quando seja menos claro saber precisamente onde estas se perfizeram.

Observação seja feita ao fato de que, em geral, os intérpretes costumam sempre atrelar o critério espacial da regra ao âmbito de vigência espacial da lei. Esta forma de enxergar não se coaduna com o que costuma ocorrer, quando fatos são praticados em um lugar específico. Em outros ramos do direito positivo, apenas para exemplificar, as condutas de matar alguém, provocar lesão corporal, ou realizar um ato de consumo não se perfazem “no território nacional”, senão em um lugar bem delimitado: na rua “x” ou na loja “z”.

3.4 Critério pessoal

3.4.1 Sujeito ativo

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 295.

O conseqüente da regra-matriz é composto pelos critérios pessoal e quantitativo. O pessoal é formado pelas indicações de quem figura como credor da relação jurídica tributária, de um lado, e do devedor desta, de outro.

Ou seja, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o tributo, podendo ser qualquer pessoa jurídica, pública ou privada. Diz Paulo de Barros Carvalho que não vê sequer “empecilho técnico de que seja uma pessoa física”⁷³.

No caso em espeque, como em geral acontece quando não há a transmissão da sujeição ativa para outra pessoa, a exemplo do que ocorre com a parafiscalidade, o Estado membro é quem figura nesta qualidade.

Sendo assim, a Bahia é que está colocada como credora da relação jurídica, podendo exercer, por seus agentes, a prerrogativa de fiscalizar e arrecadar o ICMS sobre energia elétrica.

3.4.2 Sujeito passivo

Já no outro ponto da relação jurídica figura o devedor tributário. Paulo de Barros Carvalho o caracteriza da seguinte forma:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. Este elemento do vínculo ganha foros de determinação, igualmente, com o procedimento subsuntivo que a ocorrência do fato propicia.⁷⁴

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012, Epub, Capítulo III, item 8, n.p.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012, Epub, Capítulo III, item 9, n.p.

Para os lindes presentes não cabe tecer tantos comentários acerca das figuras ativa e passiva da relação jurídica tributária. Merece o comentário breve apenas para indicar que, na construção da norma jurídica em sentido estrito, coexistem duas figuras, dois sujeitos de direito que possuem posições antagônicas face à obrigação pecuniária.

De tal modo, para os lindes presentes e de acordo com o Art. 5º, parágrafo primeiro, inciso IV da Lei 7.014/1996, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial energia elétrica.

3.5 Critério quantitativo

O critério quantitativo é a porção da RMIT para a qual convergem as atenções dos intérpretes da linguagem jurídica. É justamente daí que se constroem os comandos através dos quais é “possível precisar, com rigor, a exata quantia a título de tributo”, sendo “expressa sempre pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota”, como já dissera Paulo de Barros Carvalho⁷⁵.

3.5.1 A base de cálculo

A base de cálculo já gozou, no seio da doutrina especializada na matéria tributária, de grande prestígio frente aos demais critérios que compõem a norma em sentido estrito. Houve uma época em que esta era tida como o núcleo da hipótese de incidência, que conferia inclusive o gênero jurídico do tributo. Era o tempo da

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 342 e 343.

glorificação do fato gerador, encampada fortemente pela obra de Alfredo Augusto Becker.

O autor dizia o seguinte:

Na composição da hipótese de incidência, há um fato que desempenha a função de *núcleo* e, por exclusão, todos os demais fatos exercem a função de elementos *adjetivos*. Na hipótese de incidência tributária, o *núcleo* é o fato escolhido para a base de cálculo⁷⁶.

Porém, com o passar do tempo, a fração da regra-matriz de incidência tributária, que serve ao propósito de se compor com a alíquota para permitir ao Estado retirar parcela do patrimônio do particular, foi colocada em seu lugar mais apropriado: no conseqüente da norma e dentre as considerações de que esta faz parte de um todo indecomponível. Ou seja, não é o caso de olvidar toda a sua importância “imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo”, como alerta Paulo de Barros Carvalho⁷⁷. Em outro trecho diz ainda, salientando a virtuosa correlação entre as frações da norma-padrão:

Por esses e outros carizes, em alguns momentos escassamente salientados pelos mais doutos, é que se consagra a necessidade premente de um nexó lógico entre a chamada matéria tributável e o comportamento típico, objeto jurídico da incidência. A ele deve voltar-se, indubitavelmente, os cuidados teleológicos da lei e de seus analisadores⁷⁸.

Portanto, manteve sua destacada importância para, juntamente com a hipótese, servir como critério qualificador do tributo, mas como algo que “mensura a intensidade

⁷⁶ Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. - São Paulo: Noeses, 2007. p. 279.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 352.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 360.

daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, dependendo do caso”⁷⁹.

Autores diversos dão conta, em seus escritos, de estabelecer a definição do conceito do que vem a ser base de cálculo.

Paulo de Barros Carvalho assevera ser a base de cálculo a

grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária⁸⁰.

Já Roque Carrazza⁸¹ aduz que

A base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da *hipótese de incidência* tributária. Serve não só para medir o *fato imponible* (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a *hipótese de incidência* – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis, etc.).

Do transcrito, também salta aos olhos o que chama o autor de “relação de inerência” a que aludia o autor entre base e hipótese⁸², sendo esse traço um importante dado a ser tomado em consideração, binômio que inclusive serve para

⁷⁹ BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 81.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 367.

⁸² A expressão foi utilizada pelo autor na 5ª edição do livro *ICMS*, publicada no ano de 1999, na página 156. Na atual versão (17ª ed revista e ampliada) a menção a relação de inerência não aparece, mas há de ser ressaltar a pertinência da alusão. “Inerência” dá ideia de figura que seja “próprio ou característico de alguém ou algo, ou a ele intrínseco”, segundo o dicionário Aulete. Disponível em: <<https://www.aulete.com.br/inerente>>. Acesso em 09/09/2022.

distinguir as espécies tributárias. Exatamente por esse motivo, tem-se que a correlação permite antever a higidez da exação já que “havendo descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente instituído e, de conseguinte, não pode ser validamente exigido”⁸³.

José Eduardo Soares de Melo opina convergentemente, ao que citado acima, no sentido de que, “no caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na ‘operação mercantil’, e na ‘prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação”⁸⁴.

Em escrito elaborado alguns anos atrás, afeto à figura do antigo ICM, Ricardo Mariz de Oliveira ainda revela que a base de cálculo

“é o multiplicando de uma operação aritmética de multiplicação, sendo uma expressão numérica sobre a qual se aplica o segundo, que é o multiplicador (alíquota), estabelecida em razão proporcional ou numeração absoluta”⁸⁵.

A base de cálculo e alíquota são “elementos indissociáveis, que se completam e se requerem mutuamente, para o estabelecimento da prestação pecuniária denominada tributo”⁸⁶. Ou seja, é a base de cálculo a “importância sobre a qual aplica-se a alíquota para determinação do valor do tributo”⁸⁷.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 369.

⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009.

⁸⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 209.

⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 210.

⁸⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 212.

Em outro texto, elaborado mais recentemente, o mesmo Ricardo Mariz de Oliveira lembra que o CTN, no inciso IV do artigo 97, deixou claro o fato de que a base de cálculo está jungida invariavelmente a fato jurídico descrito na hipótese normativa. Diz ele que tal providência

... não poderia mesmo deixar de ocorrer, eis que a base de cálculo é elemento essencial à quantificação da obrigação tributária, seja quando instituída, seja quando aumentada, o que pode ocorrer sem mudança de alíquota, mas através de modificação na sua base de incidência.

Isso nos traz de pronto à constatação doutrinária de que a base de cálculo é a própria expressão material da riqueza sujeita à incidência tributária⁸⁸.

Mais adiante, reproduz asserção relevante de Ruy Barbosa Nogueira e que possui influência direta ao que proposto no presente trabalho. Repassa a lição do autor apontando que “a base de cálculo é ‘o retrato quantitativo’ do evento sujeito ao tributo”⁸⁹, concluindo que este critério da regra-matriz “é a quantidade de moeda pela qual se expressa o fato gerador, para receber a aplicação da respectiva alíquota e se determinar o montante do respectivo tributo”⁹⁰.

Em resumo, seria esta o montante de moeda que faz frente exatamente ao comportamento descrito no critério material da hipótese, tendo condão de representá-lo perfeitamente.

Além desta dimensão, representativa do *quantum* monetário, sua função foi sendo aclarada pelos especialistas ao longo dos anos, de modo a hoje ser cediço, que serve não apenas para permitir estabelecer valores devidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mas também para, cotejada ao critério material da hipótese de

⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 394.

⁸⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 394.

⁹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 395.

incidência e determinada a “intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”, ter “a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”⁹¹.

Paulo de Barros Carvalho descreve ser esta possuidora de diversas funções, dentre as quais seria “medir a intensidade do núcleo do fato imponível, que se consubstancia no comportamento de uma pessoa”, revelando “ao estudioso precisamente aquilo que está dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude”⁹².

O comentário mais uma vez confirma a relação umbilical existente entre a conduta referida no critério material do antecedente, indicando que, pelo menos em termos tributários, o agir humano é exprimível em termos monetários.

Isso dito, outorgou-se-lhe pela doutrina mais abalizada três funções: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Cabe mencionar ser de conhecimento geral que o verbo da hipótese de incidência tributária há de ser indicativo de um agir humano. E mais: no caso dos impostos, tal agir deve ser quantificável monetariamente. Por isso costuma dizer-se que

“Debuxados os contornos genéricos do acontecimento, inicia o político por fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 345.

predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento.”⁹³

Nesse sentido, pode o legislador colher, dentre vários possíveis aspectos, o valor da operação, o valor venal, o valor aduaneiro, o valor de mercado, como também unidades de medida como peso, metros, metros quadrados e assim por diante.

Essa é a primeira das funções características apontadas como fundamentais da base de cálculo, mas não necessariamente em ordem de importância. Há outras que também possuem grande relevância na observação de determinado tributo, as quais serão pontuadas a seguir.

Lembra o autor Paulo de Barros Carvalho que medir a intensidade do fato não exaure por completo o potencial da base de cálculo proposta pelo legislador. Isso porque esta também possui a característica de compor a *específica determinação da dívida*, quando serve de base para que a ela se ajunte a alíquota.

A base de cálculo desponta aqui naquela função que os cientistas espanhóis chamam de *projectiva*, porque se projeta para a frente, demarcando o conteúdo do objeto da relação obrigacional. Contrapõe-se, por esse prisma, à função *retrospectiva*, em que o aplicador da lei, olhando para trás, isto é, para o fato que já ocorreu, trata de medi-lo⁹⁴.

Ou seja, no contexto da norma geral e abstrata, verifica-se a função projetiva da base de cálculo, enquanto que, no processo de positivação da norma individual e concreta, observa-se retrospectivamente a este aspecto com fins de indicar as dimensões do fato jurídico praticado. Esta informação terá alguma importância no decorrer deste texto, associando-se a outras, para tentar explicitar o núcleo central do trabalho e o cerne da pesquisa ora proposta.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 366.

Por fim, a base de cálculo possui uma outra importância: revelar ao intérprete ou aplicador se o fato colhido na hipótese de incidência é, efetivamente, aquele a que alude o legislador. Em outras palavras, cabe à base de cálculo *confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese tributária*.

Neste particular, é através de seu auxílio que o intérprete consegue adequada e verdadeiramente verificar se o fato indicado pelo legislador é, efetivamente, o que diz ser. A base de cálculo é que permitirá antever se os contornos de tal ocorrência cinge apenas e tão somente ao que diz o político. De tal sorte, atuará

Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal⁹⁵.

Com tal funcionalidade, de permitir a verificação do critério material através da base de cálculo, é possível inclusive visualizar a obediência da regra a alguns dos ditames postos pela Constituição.

Como lembra Taísa Reque: é a relação “existente entre a base de cálculo e a hipótese tributária, que permite identificar a natureza jurídica do tributo, deve ser observada para efeito de obediência ao princípio da capacidade contributiva”. Dessa simples verificação, é possível enxergar se há afronta ao princípio constitucional: “caso a base de cálculo não reflita a grandeza prevista na hipótese, a capacidade contributiva do sujeito passivo restará violada”⁹⁶.

A posição coaduna-se inclusive com a de Aires Barreto, que empresta uma quarta função para a base de cálculo consistente, em indicar a presença de

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 640.

⁹⁶ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 36.

capacidade contributiva, o que é comentado com tópico em que se fala acerca da base “por dentro”. Disse o autor:

Presta-se a base de cálculo a:

- a) servir como elemento de mensuração do critério material do suposto normativo;
- b) permitir a determinação da base calculada, pela conjugação do critério dimensional (base de cálculo) com a alíquota;
- c) afirmar, confirmar ou infirmar – como destaca proficientemente Paulo de Barros Carvalho – o critério material. Em outras palavras, a possibilitar a precisa investigação da natureza jurídica do tributo criado;
- d) determinar a presença de capacidade contributiva.⁹⁷

De fato, a proporção econômica a ser recortada merece ser, pelo que se viu até aqui, condizente com o fato praticado pelo sujeito passivo. E, sendo assim, a parcela da alíquota deveria incidir sobre este fato econômico juridicizado, que revela a capacidade contributiva e em prestígio ao artigo 145, § 1º, que determina aos impostos, sempre que possível, serem “*graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”⁹⁸.

3.5.2 O ICMS e a chamada “base por dentro”

O ICMS possui distinção no que se refere à base de cálculo quando comparado a outros tributos existentes no sistema tributário pátrio. Também chamado de “cálculo por dentro” ou “gross up”, o ICMS possui uma particularidade que merece atenção no

⁹⁷ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. revisada. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 115-116.

⁹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 1 mar. 2022.

bojo da presente pesquisa em virtude do fato de esta influir diretamente no problema verificado.

Apesar de o problema, ora posto sob enfoque, não ser especificamente o antigo embate acerca da formação da base de cálculo do imposto, cuja legislação determina que seu próprio “*quantum*” deverá ser incrementado ao montante da operação, tal emblemático assunto deve ser trazido à baila.

Em virtude de haver correlação, deve ser dito algo acerca da conhecida base “por dentro”, também conhecida por alguns como “gross up”, para que seja possível ilustrar, adequadamente, o que vem a ser o *valor do imposto* e o que deve ser levado em consideração para fins de cálculo, elucidando a divergência interpretativa que termina por causar toda a celeuma enfrentada no presente texto.

A base de cálculo do ICMS, conforme já se teve oportunidade de analisar em outro momento, deveria ser o valor da operação relativa a circulação de mercadorias, grandeza essa que cumpre a função nobre de confirmar o núcleo da hipótese de incidência tributária, ou seja, deve se coadunar com o critério material da hipótese, que eleger a realização de operação envolvendo a circulação de mercadorias como fato hábil a fazer surgir, assim que relatado, a obrigação de recolher tributo aos cofres públicos.

Ocorre que a legislação, que regulamenta a incidência do imposto no âmbito nacional, a Lei Complementar nº. 87/96, no art. 13, § 1º, I, determina que a base de cálculo do ICMS consista no valor da operação mais o “*montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*”. Transcreva-se o excerto, para melhor falar sobre ele em um segundo momento:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o *montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

...

(grifo nosso)

A justificativa, de início, é aparentemente extrajurídica⁹⁹, como diz Roque Carrazza¹⁰⁰. Consiste na suposta facilitação do controle e arrecadação, não passando de uma figura canhestre, que está em total descompasso com toda sistemática que rege a matéria tributária posta na Constituição, não só no tocante ao ICMS.

Com essa medida, se transfigura a competência tributária dos Estados, de modo a até mesmo extrapolar os limites constitucionais de outorga, posto que permite aos Entes tributar algo que não corresponde estritamente a *operações de circulação de mercadorias*.

Partindo da análise da Constituição, expressa o autor acima citado que o texto Magno não foi explícito quanto à base de cálculo do ICMS em comento, mas que deu diretrizes as quais não podem ser esquecidas pelo intérprete da linguagem jurídica. Em sua leitura, há outorga de competência rígida, de modo que não seria possível inserir na base de cálculo do imposto valor que não retrate exatamente a operação mercantil¹⁰¹.

A asserção converge com Aires Fernandino Barreto, que já opinou:

"O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir o critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do

⁹⁹ Tanto que parte dos que debruçam sobre a praticabilidade tributária se dividem entre os que a vêem fora do direito, os que a enxergam dentro do direito, aqueles que a consideram dentro e fora do fenômeno jurídico e, ainda, os que não a visualizam em lugar algum, conforme dá notícia Carlos Renato Cunha. CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 276.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17^a ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 375.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17^a ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 370.

tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contém na Constituição."¹⁰²

De tal modo, Roque Carrazza, arrematando o raciocínio acerca do extremo rigor com que a Constituição regula a matéria, em sua opinião, declara:

Destarte – como melhor será demonstrado –, o montante de ICMS não pode integrar sua própria base de cálculo, sob pena de desnaturar-se o tributo e, o que é pior, de infligir maus-tratos ao *Estatuto do Contribuinte*, constitucionalmente traçado.

Na verdade, não é possível inserir na base de cálculo do ICMS a sua própria incidência, (cálculo *por dentro*), ensejando a cobrança de imposto sobre imposto¹⁰³.

3.5.3 Base de cálculo do ICMS na Lei Complementar 87/96: praticabilidade tributária, interesse público e diretrizes constitucionais

Apesar de não ser o foco do texto presente, cabe tecer alguns rápidos comentários sobre a problemática da “base por dentro” do ponto de vista da temática da praticabilidade¹⁰⁴, que vem sendo objeto de estudos detidos na doutrina tributária brasileira.

Tradicionalmente, considera-se a praticabilidade como a adoção de mecanismos facilitadores ao Estado para que se possibilitasse, de alguma forma, uma fiscalização e aplicação mais vantajosa ao Estado.

Afirma Carlos Renato Cunha, citado linhas acima, que a origem da praticabilidade pode ser indicada na noção de eficiência tributária, quando do ponto

¹⁰² BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. revisada. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.52.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 371.

¹⁰⁴ Sem ingressar propriamente na natureza de comodidade, lógico-jurídica, principiológica, técnica e tantas outras, posto não serem tão determinantes para o que se pretende elucidar no bojo da presente tese.

de vista dos limites existentes entre o direito e a economia, aludindo inclusive ao fenômeno como “um tipo de acoplamento entre o jurídico e o econômico”, remetendo à aceção de Luhmann¹⁰⁵.

Já Eduardo Morais da Rocha expõe a ideia primordial, primitiva, do que vem a ser praticabilidade, destacando que este é mecanismo de acordo com o qual o sistema jurídico internaliza formas de facilitar a atividade do Estado no que cinge a arrecadar de maneira menos custosa. Diz ele:

Nessa abordagem tradicional, a praticabilidade nada mais é do que a criação, pelo Estado, de meios jurídicos que facilitem a execução das regras em geral, de forma a tornar a aplicação ou a fiscalização do programa normativo mais cômodo e econômico e, conseqüentemente, mais eficiente, dando, com isso, uma maior exequibilidade aos seus comandos. Por meio dela, órgãos estatais do legislativo e do executivo instituem, positivamente, diversos mecanismos, tais como somatórios, padrões generalizantes, pautas de valores, conceitos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco, dentre outros, que tornam a execução das disposições legais mais prática e, no mais das vezes, com maior economicidade para o Estado¹⁰⁶.

Sendo assim, entende-se que, de fato, a praticabilidade tributária configura um anseio legítimo¹⁰⁷, sendo classificada como “uma categoria jurídica que permeia todo o direito”¹⁰⁸, devendo admitir-se que algumas maneiras de tornar menos gravosa a tarefa de fiscalizar e arrecadar tributos são perfeitamente compatíveis com o sistema jurídico.

¹⁰⁵ CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 278.

¹⁰⁶ ROCHA, Eduardo Morais. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 14-15.

¹⁰⁷ CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 279.

¹⁰⁸ *Ibidem*. p. 280.

Contudo, pela perspectiva acima indicada, apenas não é crível concordar que sob tais justificativas o contribuinte seja onerado de forma mais expressiva do que aquela que concebe a própria outorga de competência tributária.

Sendo o crédito tributário o que se chama de “obrigação *ex lege*”, o poder público, representado pelo Estado, apenas poderia coletar do patrimônio privado o que o próprio sistema jurídico admite. Considerando que as regras-matrizes dos tributos apenas podem ser construídas de acordo com os ditames da outorga de competência Constitucional, é possível dizer que tal “obrigação *ex lege*” apenas pode ter lugar quando de acordo com a Carta Magna, configurando o que poderia ser chamado de uma obrigação advinda diretamente da Constituição.

Como aponta o Professor Roque Antônio Carrazza¹⁰⁹, o contribuinte tem o direito de só pagar o tributo sobre o valor da operação realizada, sendo um absurdo ter que pagar quantia a maior simplesmente por pagar ICMS (ser contribuinte do ICMS e, nessa qualidade, ser submetido a uma determinação que facilita a vida do Fisco).

Em outro escrito, o professor destaca que

... nem mesmo as conveniências arrecadatórias poderão levar tal lei complementar a agregar elementos estranhos à *base de cálculo possível* do ICMS, que, conforme demonstramos, está predefinida na Constituição, assegurando ao contribuinte o direito de só pagar, a título de tributo, uma parcela do valor da operação mercantil realizada ou do preço do serviço efetivamente prestado. A propósito das conveniências arrecadatórias, conquanto digam de perto com o *interesse público*, só prevalecerão quando legítimas. Estamos com isso querendo significar que não podem fazer tabula rasa dos direitos constitucionais do contribuinte, como este, de verem corretamente observada a *base de cálculo possível* do ICMS¹¹⁰.

O comentário acima socorre, com o peso da opinião de precedente doutrina, o pensamento aqui engendrado, posto que está defendido no presente texto o

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 375.

posicionamento segundo o qual a legislação infraconstitucional não pode suplantar o que é definido no altiplano Constitucional.

Carece de fundamento de validade toda e qualquer regra posta no sistema tributário que divirja daquele molde indicado no Texto Supremo. Ou seja, “mudando-se a base de cálculo possível do tributo fatalmente acaba-se por instituir exação diversa daquela que a pessoa jurídica é competente para criar, nos termos da Carta Suprema”¹¹¹. Tal descompasso desagua em irremissível inconstitucionalidade, como lembra o autor.

Se a outorga de competência do imposto cinge sobre operações mercantis, sua base de cálculo apenas e tão somente deveria equivaler ao valor da operação mercantil realizada e ponto final.

A inclusão do *valor do imposto* (ou *montante do próprio imposto*, para usar a expressão da lei Kandir) na sua própria base de cálculo acaba por “colorir” como fato jurídico e destaca do mundo social mais do que a outorga de competência fornece, transgredindo mandamento da Constituição. Não é razoável raciocinar que a Carta Magna delimite uma possibilidade e o legislador infraconstitucional possa caminhar por terreno mais amplo e mais vasto que a própria permissão dada.

Não deveria ser sequer cogitada a possibilidade de incluir algo estranho a esta grandeza na base de cálculo do imposto, considerando que tais outorgas de poder Constitucional “não podem ser restringidas, nem ampliadas nem, muito menos, anuladas por meio da Lei Complementar a que alude o artigo 146 deste Diploma Magno”¹¹².

Em linha de conclusão, merecida reprodução do que diz o autor:

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17^a ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 369.

¹¹² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17^a ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 371.

A Lei Complementar 87/1996, mandando incluir o montante devido a título de ICMS em sua própria base de cálculo, desvirtuou o arquétipo constitucional deste tributo levando, por via transversa, à criação de outro, diferente daquele cuja competência a Carta Suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal¹¹³.

A indevida inclusão do ICMS em sua própria base funciona como um adicional que, visto pelo prisma da base de cálculo, aumenta-a em descompasso com o valor da própria operação mercantil e toma por fundamento o simples fato de o contribuinte pagar ICMS, transgredindo regras constitucionais que proíbem o *bis in idem* e a capacidade contributiva, só para dar dois exemplos mais destacados.

Outro aspecto interessante é reparar, como atentou o Ministro Marco Aurélio no voto proferido no RE nº. 212.209, cujo objeto tratava do tema da inclusão do imposto na sua própria base, que se coleta o *valor do imposto* para o retroverter dentro da base de cálculo antes mesmo que haja a incidência da norma jurídica.

Isso porque cronologicamente o valor de ICMS apenas surge no mundo jurídico quando incide a norma de tributação, o que leva à consequência de se estar incidindo a regra matriz do tributo sobre o “futuro” (montante afeto ao *valor do imposto*, que tão-somente surgirá a esse título a posteriori), e não sobre o fato social “colorido” juridicamente através da hipótese de incidência.

Para ser fiel ao que disse o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, que serviu de base ao raciocínio indicado nos parágrafos anteriores, segue o trecho do autor:

“...
Impossível é levar em conta valor dissociado daquele que surge no mundo jurídico antes da incidência do imposto. Consoante afirma o consagrado tributarista, o valor da corrente da forma de cálculo merecedora de glosa mostra-se como um verdadeiro adicional de ICMS, no que parte o Estado para a consideração de base de cálculo já integrado de uma percentagem do próprio tributo. À evidência, atua o fisco cobrando imposto sobre imposto a pagar, conhecendo a regra que remete à capacidade econômica do contribuinte, já que este nada aufere, nada alcança, a ponto de ensejar tributação. A percentagem

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 376.

do ICMS passa a ter, em si, duas bases: a primeira ligada a operação de circulação de mercadorias ao preço da venda entabulada e efetuada, e aí conta-se com o respaldo constitucional. A vantagem do vendedor com o negócio jurídico gera a obrigatoriedade de recolher o tributo; a segunda base de cálculo passa a ser algo que não integra o patrimônio do vendedor: não o ganho deste ao efetuar a operação, mas sim, quantia que é direcionada aos cofres públicos, ou seja, resultante da incidência da alíquota do ICMS sobre o valor da transação. A ordem natural das coisas direcionaria, caso passiva de agasalho o absurdo, all recolhimento do tributo pelo próprio Estado, porquanto a parcela do ICMS integra vantagem reconhecida, constitucionalmente, a ele próprio.¹¹⁴

Em outras palavras, a norma de tributação, na forma em que interpretada pelo STF para validar a “base por dentro”, colhe o valor da operação estritamente falando (a operação mercantil) e *a esta soma o que virá surgir a título de ICMS após a operação lógica de subsunção* do fato à regra-matriz de incidência tributária. Não que haja uma impossibilidade para que isso ocorra, mas é um fato relevante a ser ressaltado.

A metodologia torna as alíquotas regressivas, dado que o aumento da alíquota efetiva não é linear. O aumento da alíquota real, efetiva, é muito mais intenso onde houver uma alíquota maior. Veja o exemplo do quadro abaixo:

Quadro 01					
Valor da Operação	Alíquota	Cálculo direto	Cálculo por dentro	Alíquota real	
R\$ 1.000,00	12,00%	R\$ 120,00	R\$ 136,36	13,63%	
R\$ 1.000,00	25,00%	R\$ 250,00	R\$ 333,33	33,33%	
R\$ 1.000,00	34,00%	R\$ 340,00	R\$ 515,15	51,51%	

¹¹⁴ RE 212.209, fls 8.

A questão está sedimentada, tendo o Supremo Tribunal Federal¹¹⁵ proferido decisão final sobre o assunto.

Mas, ao falar sobre o assunto, não é possível passar sem criticar o fato de que, por este “hábito” do poder público fazer exigências que não são albergadas pela Constituição, por vezes contrariando totalmente seu conteúdo, sob o estranho argumento de tentar cumprir o próprio texto Magno, se está mais uma vez visualizada situação que não mais causa espanto e estranheza, mas que parece uma temeridade, ainda que tenha sido chancelada pelo Tribunal Constitucional.

Interessante é notar que *o problema enfrentado nesta tese surge justamente, mas não exclusivamente, em razão dessa inclusão do montante do imposto em sua própria base*. Isso porque, em casos como o presente, é o *montante do imposto* tomado diante da regra-matriz de incidência cheia (ou, digamos, originária) que as Fazendas Públicas Estaduais têm aplicado no momento de compor o mecanismo matemático que dá sustentação ao cálculo operado.

Esse é o aspecto que será colocado adequadamente em outras oportunidades no decorrer do texto. Agora, o que serão traçadas são as devidas considerações acerca de como se chega à base de cálculo.

3.5.4 A forma de inserir o valor do imposto em sua própria base de cálculo

Feitos tais comentários, será exposto à frente a forma como usualmente empresas e fiscalização chegam ao valor da base de cálculo por dentro para, daí, encontrar o montante devido a título de ICMS.

¹¹⁵ O Pretório Excelso posicionou-se pela Constitucionalidade da base por dentro no julgamento do RE nº. 582461, com Repercussão Geral, consolidando antiga posição que já vinha sendo veiculada com suporte no antigo RE nº. 212.209

Elabora-se uma fórmula que consiste no seguinte:

- I. Colhe-se o valor total da nota ou valor da operação, que será abreviado para Vop, e divide-se pelo número decimal correspondente a 1 *menos* a alíquota (1 – alíquota);
- II. De posse do montante da base de cálculo, já com o ICMS “por dentro”, multiplica-se pela alíquota aplicável.

Ou seja: visualizando o *iter* acima e deparando com a verdade assente na doutrina e na prática fiscal de que para integrar a base de cálculo do imposto *com seu próprio valor*, é necessário utilizar-se *também* da alíquota, procedimento feito por intermédio de uma fórmula matemática já bastante conhecida.

Exemplifica Roque Carrazza, após criticar o fato de o mecanismo da “base por dentro” aumentar indiretamente a alíquota, que o cálculo do imposto é efetuado da forma ilustrada pouco acima. Diz ele:

Para melhor ilustrarmos nossa ideia, digamos que uma venda de mercadoria foi efetuada, por comerciante por R\$ 100,00 e que a alíquota aplicável seja 18%. A equação correta seria:

$ICMS = \text{base de cálculo} \times 18/100$; ou

$ICMS = 100 \times 18/100 = 18$.

Com a aplicação desta singela e correta fórmula, resta impossível cobrar o ICMS em valor superior a 18% de sua base de cálculo.

Ocorre, porém, que a lei complementar em questão propõe outra equação, que se nos afigura totalmente inaceitável:

$ICMS = \text{base de cálculo} \times 18/\text{base de cálculo} - 18$; ou

$ICMS = 100 \times 18/100 - 18 = 1800/82 = 21,95^{116}$.

Também nesse sentido, o autor José Roberto Rosa oferece uma descrição de como se faz a inclusão do próprio ICMS em sua base. Observe-se:

... chegamos a um valor de R\$ 120.000,00 que ainda não representa a base de cálculo do ICMS na importação, pois falta a inclusão do

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 377.

próprio ICMS. Então, se a mercadoria estiver sujeita a uma alíquota interna de 18%, deveremos fazer uma regra de três, dividindo o valor de R\$ 120.000,00 por $(1 - 0,18)$ para que cheguemos ao valor de base de cálculo que já inclua o ICMS. No caso, então, dividindo-se R\$ 120.000,00 por 0,82, chegamos a R\$ 146.341,46 que será a base de cálculo do ICMS. O valor do imposto – 18% será R\$ 26.341,46. Se a alíquota interna da mercadoria fosse 25%, dividiríamos por 0,75; se a alíquota interna fosse 12%, dividiríamos por 0,88; e assim por diante. Com isso, incluímos o ICMS em sua própria base de cálculo por exigência da Constituição¹¹⁷.

E logo em seguida esclarece que nas operações internas “o ICMS já deve estar embutido no preço da mercadoria, por isso não se faz a regra de três”. Apenas na hipótese de importação é que deve ser elaborado cálculo desta forma, “visto que a mercadoria vem do exterior sem tributação do ICMS, que só entra em cena no desembaraço; por isso ele deve ser incluído na base de cálculo”¹¹⁸.

De tal sorte, assim como feito pelo autor, é salutar e interessante exemplificar com números, para tornar mais simples a visualização.

Imagine uma fatura de consumo de energia elétrica correspondente à R\$100,00 hipotéticos. Este seria o valor da nota, sobre o qual teria que ser calculado o ICMS. Considere que a alíquota para esta operação é 27%.

Para chegar ao montante da base de cálculo do tributo, é necessário: coletar o valor da operação e dividi-lo por 1 (correspondente à BC) menos a alíquota (27%). Quando se procede à operação indicada no último trecho da frase anterior, ocorre o

¹¹⁷ ROSA, José Roberto. *Curso básico de ICMS – com o professor José Rosa*. 4 ed. atual. Sorocaba: Edição do Autor, 2017, p. 90.

¹¹⁸ A observação acima transcrita merece destaque posto que a situação da energia elétrica aqui enfrentada guarda total similitude com a que ocorre com o ICMS importação: a energia elétrica remetida de um Estado da Federação para outro é imune, de sorte que há cobrança apenas da entrada no estabelecimento destinatário, que inclusive ocupa a posição de sujeito passivo do tributo. Referencia consta em: ROSA, José Roberto. *Curso básico de ICMS – com o professor José Rosa*. 4 ed. atual. Sorocaba: Edição do Autor, 2017, p. 90.

surgimento de um número decimal (que, neste caso, corresponde a 0,73) o qual será a seguir multiplicado pelo valor da operação, para chegar à efetiva base de cálculo.

Ou seja, a partir daí, divide-se os R\$100,00 (correspondentes ao valor da operação) por 0,73, chegando à base de cálculo do ICMS com seu próprio valor “por dentro” (isto é: *valor do imposto por dentro*), o que significa R\$ 136,99 (cento e trinta e seis reais e noventa e nove centavos).

De posse desse valor, é necessário agora aplicar a alíquota correspondente (que, no caso, cinge a 27%), chegando finalmente ao tributo devido, que resulta em R\$ 36,99 (trinta e seis reais e noventa e nove centavos).

Veja no modo esquemático do quadro abaixo como fica a operação matemática:

Quadro 02					
	A	B	C	D	E
	Valor energia sem ICMS (Valor da Operação ou Vop)	Multiplicando do valor da Op	BC com ICMS integrado (“por dentro”)	Alíq.	ICMS Devido
1	R\$ 100,00	Divide p/ 0,73	R\$ 136,99	27%	R\$ 36,99

Explicando o que consta no quadro acima, tem-se que: multiplica-se o valor da constante na célula “A”, da “linha 1”, pelo da “B”, da mesma linha, para chegar ao montante da base de cálculo do imposto (célula “C”, da “linha 1”), que corresponde àquele valor da operação (“A1”) já integrado ao *valor do imposto*. Desse modo, multiplica-se tal quantia (“C1”) pela alíquota (“D1”) para assim chegar ao montante devido constante na célula “E1”.

Sendo assim, é permitido concluir que a base de cálculo do imposto será sempre maior do que o valor da operação, considerando que, além deste valor, contribui para tal monta o próprio imposto que será recolhido.

Ora, até aqui evidencia-se o óbvio: se o *montante do imposto* integra sua própria base de cálculo, há que se verificar qual a alíquota, qual a base de cálculo e, a partir daí, proceder à operação matemática que permite chegar ao valor final do tributo, já inserto, contudo, em sua base de cálculo.

Demonstrando por outros torneios, faz-se o seguinte para encontrar o valor da base de cálculo do ICMS (desconsiderando frete e outros acréscimos como, aliás, ocorre nas operações com energia elétrica conforme já indicado):

Quadro 03
$\left(\frac{VOp }{1 - al} \right)$

Isso leva à seguinte fórmula para o cálculo do imposto:

Quadro 04
$\left(\frac{VOp}{1 - al} \right) \times al$

Como, de acordo com o já citado artigo 13, § 1º, inciso I da LC 87/96, deve-se incluir o *valor (ou montante, para ser mais fiel à literalidade do artigo) do imposto* em sua própria base de cálculo, o ponto de partida é o seguinte:

Quadro 05

$$VOp + Imposto = BC$$

Sendo que o *imposto* equivale à multiplicação da base de cálculo vezes alíquota, substituindo na fórmula uma expressão pela outra tem-se o que segue:

Quadro 06

$$VOp + (Bc \times al) = BC$$

Aplicando as propriedades das equações algébricas já esquecidos por grande parte dos juristas, chega-se ao seguinte:

Quadro 07

$$VOp + (Bc \times al) = BC$$

$$VOp = BC - (Bc \times al)$$

$$VOp = BC \times (1 - al)$$

$$\frac{VOp}{(1 - al)} = BC$$

$$BC = \frac{VOp}{(1 - al)}$$

Descrevendo o fragmento da última linha da fórmula constante no quadro acima, diz-se o seguinte: a Base de cálculo do ICMS, com seu próprio valor já integrado, é igual ao Valor da Nota Fiscal (ou Valor da Operação – Vop) dividido por 1 *menos* percentual da Alíquota)¹¹⁹.

Esta é a maneira natural de se apurar a base de cálculo desse tipo de ICMS, com o montante do seu próprio valor já “por dentro”. Como visto, o fato de incluir o montante do imposto em sua própria base de cálculo acaba por desaguar em uma alíquota efetiva majorada, que, a título exemplificativo, equivale a 21,95%, quando se fala em uma alíquota nominal de 18%.

E por quê? Em razão de que também a alíquota influencia no *montante do imposto*, o qual subseqüentemente fará parte da base de cálculo. Isto é, para chegar-se a uma base de cálculo que possui o *valor do imposto* referente àquela operação mercantil, necessariamente, deverá ser efetuada a multiplicação do valor de referência pela alíquota e integrar este produto ao que se chama *finalmente de base de cálculo*. É um movimento circular, em que os dois elementos do critério quantitativo geram reflexo um no outro invariavelmente.

Abaixo será visto o que ocorre quando há disposições relativas à *redução de base de cálculo* e como a forma de interpretação da legislação transmuda a equação matemática de cálculo e pode alterar o valor devido, significando uma divergência em relação ao que dispõe a própria lei complementar acerca da base de cálculo do imposto.

3.5.5 A dimensão semântica da expressão “montante do próprio” contida no artigo 13, § 1º, inciso I da LC 87/96

¹¹⁹ *Base de cálculo do ICMS com seu próprio valor já integrado = Valor da Nota Fiscal ou Valor da Operação – Vop / (1 - %Alíquota)*

Quando a Lei Kandir alude à expressão “*valor do imposto*” ou “*montante do imposto*”, está-se diante de verdadeira prescrição jurídica que determina ao Ente tributante obedecer invariavelmente ao montante que se apura quando da aplicação da regra-matriz de incidência tributária ou, pelo menos, do valor monetário a que se chega por intermédio de mecanismos matemáticos antes mesmo da efetiva positividade da norma individual e concreta.

Em outras palavras, para fazer a inserção do *valor do imposto* em sua própria base de cálculo, o intérprete, no momento da aplicação, inclui no valor da operação o montante que apenas será devido quando da constituição linguística do fato jurídico tributário. De tal maneira, seria possível até mesmo dizer que aquele montante é equivalente ao que existirá a título de imposto após a positividade, mas com este não se confunde efetivamente.

Seguindo o raciocínio, necessário dizer que para realizar esta inserção, utiliza da regra-matriz do imposto, atendendo ao que dispõe a Lei Complementar. Ou seja, “*valor do imposto*” significa o montante que será devido, a título de tributo, aos cofres públicos com base na norma aplicável ao fato social, evidenciado pelo intérprete da norma.

Não se coleta o *montante do próprio do imposto* relativamente a outra operação nem, tampouco, utiliza-se da norma aplicável a outra situação jurídica para apurar o montante devido. Parece uma obviedade, mas é preciso sempre frisar que só há uma norma jurídica aplicável a cada situação jurídica.

Tais afirmações devem ficar na retentiva do leitor, já que a aplicabilidade do dispositivo complementar deve ser observada quando se estiver diante de operação beneficiada pela redução de base de cálculo.

Aliás, o devido cotejo com a alíquota e a existência de uma equivalência entre a expressão “*valor do imposto*” e “*carga tributária*” será levantada no campo próprio, para o que chamamos atenção.

3.5.5.1 ICMS “por dentro” na hipótese de existir redução de base de cálculo

O que foi sucintamente exposto no tópico que trata da forma de calcular o ICMS “por dentro” já permite antever o que uma redução de base de cálculo pode causar em termos de fórmula de matemática de cálculo.

Se o leitor esteve atento aos comentários esposados no item anterior, percebeu a menção ao fato de que, para integrar à *base de cálculo* o *montante do próprio imposto*, utiliza-se *também* da alíquota. E por que também? Porque apurar o montante de um imposto se faz mediante operação, com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Então, para chegar à *base de cálculo* do ICMS é necessário somar a esta um valor que depende da própria *base de cálculo* vezes a *alíquota*. Ou seja, para saber o quanto, a título de tributo, será pago aos cofres públicos, a base de cálculo é levada em consideração 2 (duas) vezes: (i) a primeira para apurar o montante do imposto e a (ii) segunda para efetivamente se chegar ao montante devido.

E qual é o desdobramento inevitável e inafastável desta realidade? Ora, sempre que houver uma determinação sistêmica para se *reduzir a base de cálculo*, essa redução deverá ser também considerada por 2 (duas) vezes: (i) a primeira para apurar o montante do imposto e a (ii) segunda para efetivamente se chegar ao montante devido, ao calcular a alíquota vezes a base de cálculo reduzida.

Não parece óbvio?

A aparência de uma circunstância óbvia pode enganar. E a forma como a fórmula matemática é utilizada pelo jurista ou técnico para chegar ao montante do imposto, quando se tem redução de base de cálculo no ICMS, pode auxiliar na perpetuação de alguns equívocos.

É que, no geral, a tal *fórmula* construída e utilizada para integrar o montante do imposto em sua própria base de cálculo por parte dos utentes da linguagem jurídica

não permite incluir a primeira redução de base de cálculo necessária. Abaixo será indicada a fórmula que deve ter lugar quando existe redução de base de cálculo.

De maneira idêntica à que foi construída a primeira fórmula, no tópico acima (a partir do quadro 5), toma-se de base exatamente o que dispõe o artigo 13, § 1º, inciso I da LC 87/96, em conjunto com o dispositivo legislativo, que concede a redução de base de cálculo para se integrar o *valor do imposto* em sua própria base de cálculo. O ponto de partida é o mesmo e, portanto, o seguinte:

Quadro 08
$VOp + Imposto = BC$

Sendo que o *valor do imposto* equivale à multiplicação da base de cálculo vezes redução vezes alíquota, substituindo na fórmula uma expressão pela outra tem-se:

Quadro 09
$VOp + (BC \times redução \times al) = BC$

Prosseguindo com a demonstração e aplicando os mecanismos das equações algébricas, já esquecidos por grande parte dos juristas, chega-se ao desdobramento abaixo:

Quadro 10

$$VOp + (Bc \times redução \times al) = BC$$

$$VOp = BC - (Bc \times redução \times al)$$

$$VOp = BC \times (1 - redução \times al)$$

$$\frac{VOp}{(1 - al)} = BC$$

$$BC = \frac{VOp}{(1 - redução \times al)}$$

Ou seja, no final das contas, a fórmula para calcular o tributo cinge à seguinte, quando a operação for beneficiada com redução de base de cálculo:

Quadro 11

$$\left(\frac{VOp}{1 - (alíquota \times \% de redução)} \right) \times \% de redução \times alíquota$$

No próximo subtópico, serão expostas ambas as formas, a fim de explicitar a querela.

3.5.5.1.1 Redução de base de cálculo do modo como usualmente efetivado pelo fisco¹²⁰

A circunstância, perante a qual neste momento depara-se, evidenciou que a Fazenda Estadual, por um de seus membros, realizou o cálculo “por dentro” sem considerar no primeiro momento a redução de base de cálculo afeta à operação em tela (relativa à Energia elétrica) e apenas mais tarde a aplicou, o que ocasionou a majoração da exação.

Em outras palavras, procedeu-se ao seguinte: dividiu-se o valor da nota (Valor da operação) por 0,73 (correspondente a 100% menos a alíquota aplicável de 27%) para chegar à base de cálculo com o *valor do imposto* “por dentro”; de posse de tal valor, reduziu-se a base de cálculo em 52%, percentual constante na legislação de regência e aplicável às operações que tais, para chegar à base de cálculo efetiva de 48%. A partir daí, multiplicou-se o valor correspondente aos 48% da base de cálculo com o imposto “por dentro” pela alíquota de 27%, encontrando-se, assim, o ICMS supostamente devido.

Outra forma de demonstração, para além da explicação verbal do parágrafo anterior e daquela exposta em fórmulas indicada em subitem anterior, seria a seguinte:

Quadro 12 ¹²¹

¹²⁰ No contexto da problemática da redução de base de cálculo aplicável à energia elétrica evidenciada no Estado da Bahia, verificável nos processos administrativos fiscais a exemplo do PAF nº 2815083013/16-4, que depois foi levado à discussão no processo judicial nº. 8000032-90.2021.8.05.0041, de trâmite perante o TJBA.

¹²¹ Legenda:

Vop - Valor da operação

BCPD - Base de Cálculo com o ICMS por dentro.

$$\text{Vop}/0,73 (1 - 0,27) = \text{BCPD}$$

$$\text{BCPD} - 52\% = \text{BCE (48\%)}$$

$$\text{BCE} \times 27\% = \text{ICMS DEVIDO}$$

Note-se que na conformação acima apresentada, o cálculo toma em linha de consideração a redução de 52% de base de cálculo apenas uma vez: justamente no momento em que já se tem a aludida “base de cálculo com o ICMS por dentro”, expressão abreviada na sigla BCPD.

3.5.5.1.2 Redução de base de cálculo do modo como efetivado pelo contribuinte

Já as pessoas jurídicas consumidoras de energia elétrica na Bahia, para ficar no exemplo levado à cabo no presente texto, procedem da forma seguinte: no momento de inserir o *valor do imposto* em sua própria base de cálculo, já o fazem na forma em que requisitado, isto é, determinado pela legislação, apurando o “*valor do imposto*” de acordo com a redução de base de cálculo existente.

Ou seja, realizam o cálculo da maneira a seguir descrita: dividiu-se o valor da nota (Valor da operação) por 0,8704 [correspondente a 100% menos o produto da redução (100% - 52% = 48%) vezes a alíquota aplicável de 27%] para chegar à base de cálculo com o *valor do imposto* “por dentro”. De posse de tal valor, reduziu-se a base de cálculo em 52%, percentual constante na legislação de regência e aplicável às operações em comento, para chegar à base de cálculo efetiva de 48%. A partir daí,

52% - redução da base de cálculo

BCE - Base de Cálculo efetiva

multiplicou-se o valor correspondente aos 48% da base de cálculo com o imposto “por dentro” pela alíquota de 27%, encontrando-se, assim, o ICMS devido.

Outra forma de demonstração seria a que segue:

Quadro 13¹²²
$\text{Vop}/(1 - \text{redução de BC} \times \text{alíquota}) = \text{BCPDR, ou seja:}$
$\text{Vop}/(1 - 0,48 \times 0,27) = \text{BCPDR, que significa}$
$\text{Vop}/(1 - 0,1296) = \text{BCPDR, que equivale a}$
$\text{Vop}/0,8704 = \text{BCPDR}$
$\text{BCPDR} - 52\% = \text{BCE (48\%)}$
$\text{BCE} \times 27\% = \text{ICMS DEVIDO}$

Na estrutura ora apresentada, o número decimal constante na linha 4 do quadro acima já engloba a redução de 52% de base de cálculo em um primeiro momento, que é o de mensurar o montante do imposto devido. Sendo assim, integrar à base de cálculo o montante do imposto pode, nesse caso, equivaler ao que se chamaria de “*carga tributária*”.

Depois, no instante em que aquilatado o valor final da operação *mais montante do imposto*, isto é, quando de posse da base de cálculo com o ICMS por dentro, aplica-se a redução de base de cálculo de 52%, chegando à base efetiva de 48% e apenas aí aplicando a alíquota.

¹²² Legenda:

Vop - Valor da operação

BCPDR - Base de Cálculo com o ICMS por dentro já com a redução.

BCE (48%) – Base de cálculo efetiva de 48%.

Interessante notar que a diferença de ICMS entre uma e outra forma de cálculo não é oriunda da falta de inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto. Em verdade, trata-se de diferença apurada em razão de erro no procedimento de cálculo, efetuado quando inexistente a devida consideração da redução de base de cálculo nos 2 momentos em que a base de cálculo é utilizada para fins de calcular o imposto.

Em outras palavras, visualiza-se *valor do imposto* por 2 oportunidades no momento de se calcular o ICMS. Sempre, portanto, é necessário multiplicar a *base de cálculo* pela alíquota 2 vezes. Invariavelmente.

De tal modo, tem-se uma carga tributária resultante equivalente a 12,96%, que multiplicado sobre o valor da operação, retrata fielmente o mandamento do artigo 13, parágrafo primeiro, inciso I da Lei Kandir.

3.5.5.2 O método mais consentâneo com o sistema jurídico

E o erro levado à cabo por aquele que não procede da forma ilustrada no tópico anterior, felizmente, pode ser aferido empiricamente. Em qualquer cálculo em que efetuada a inclusão por dentro do ICMS, ao excluir o *valor do imposto*, deve-se retornar invariavelmente ao valor da operação sem o imposto por dentro.

É também uma constatação inafastável: se a metodologia de cálculo que usa um número decimal (mecanismo ou fator), que representa a fração a ser multiplicada pela base de cálculo para inserir o imposto em sua própria base resulta no valor da operação mais *valor do imposto*, excluir este do montante a que se chega ao final deve remeter ao valor originário, sem qualquer integração.

O quadro abaixo ilustra bem a situação. O valor inicial utilizado e os percentuais de alíquota seguem o raciocínio proposto pelo autor José Roberto Rosa no excerto transcrito pouco acima. São os exemplos:

Quadro 14					
a	b	c	d	e	f

	Valor da operação (valor da Nota)	Multiplicando do valor da Op	Base de cálculo com ICMS integrada	Al	ICMS Devido	Base de cálculo integrada menos ICMS devido
1	120.000,00	0,88	136.363,64	12%	16.363,64	120.000,00
2	120.000,00	0,82	146.341,46	18%	26.341,46	120.000,00
3	120.000,00	0,75	160.000,00	25%	40.000,00	120.000,00
4	120.000,00	0,73	164.383,56	27%	44.383,56	120.000,00

Note o leitor que o valor da coluna “f” sempre coincide com o da coluna “a”, valor originário tomado por base para fazer a integração do ICMS em sua própria base.

Isso porque sempre que for subtraído o ICMS devido (coluna “e”) do ICMS já contendo o *valor do imposto* integrado na base de cálculo (coluna “c”), invariavelmente deve redundar na cifra referente ao valor da operação inicial.

Note bem que o número decimal (multiplicando do valor da operação) contido na coluna “b” é alcançado pela subtração de 1 (que corresponderia ao valor cheio da coluna “a”) menos a alíquota, disposta na coluna “d”. Sendo a alíquota 12%, o fator de cálculo é 0,88 (conforme visto na linha “1”); já a alíquota de 18% gera o fator de cálculo 0,82 (linha “2”); a alíquota de 25% gera um fator de cálculo equivalente a 0,75 (linha “3”); por fim, sendo a alíquota 27%, o fator de cálculo (ou fator de multiplicação do valor da operação) é 0,73 (linha “4”).

Agora, calha bem passar a outro cenário, quando existe redução de base de cálculo. Será utilizada apenas a alíquota de 18%, bem como o mesmo valor inicial de operação, para facilitar a visualização da divergência existente. A redução de base de cálculo, para o exemplo, será de 50%. Veja-se:

Quadro 15							
	a	b	c	d	e	f	g
	Valor da operação (valor da Nota)	Multiplicando do valor da Op	Base de cálculo com ICMS integrada	BC tributável 50%	AL	ICMS devido	Base de cálculo integrada menos ICMS devido
1	100,00	0,91	109,89	54,95	18%	9,89	100,00
2	100,00	0,82	121,95	60,98	18%	10,98	110,98

Verifique bem, leitor, que ao proceder com o cálculo do *valor do imposto* considerando apenas a alíquota, como se verificou no quadro anterior (quadro 14) e da forma que se repete na *linha 2* do quadro acima (quadro 15), sem fazer a redução da base de cálculo já no momento de chegar à base de cálculo com o valor do próprio imposto integrado (coluna “c”), tem-se um aumento no montante do tributo devido que não condiz com a determinação de redução de base de cálculo existente na legislação. Basta ver que, subtraindo o valor da coluna “f” daquele constante da coluna “c”, não se retorna àquele montante constante na nota fiscal (tal e qual enxerga-se na coluna “a”).

Já com os olhos na *linha 1*, o cálculo flui conforme constante no quadro 14. E por quê? A razão é que o número decimal (que alguns chamam fator de cálculo), constante na coluna “b”, já engloba, além de alíquota, a redução de base de cálculo determinada pela legislação.

Nestes casos, diferentemente do que acontece em uma situação tradicional de cálculo do imposto para inclusão em sua própria base de cálculo¹²³, para se chegar ao fator contido na coluna “b” deve-se fazer a operação de subtração de 1 (que corresponderia ao valor cheio da coluna “a”) menos *redução da base de cálculo* (informação que pode ser colhida na coluna “d”) vezes a *alíquota*, disposta na coluna “e”, o que corresponde a 0,91.

Apenas para frisar bem, repetindo o que já dito no quadro acima, veja como ficaria o cálculo utilizando como valor os mesmos R\$ 120.000,00 exemplificados por José Roberto Rosa:

Quadro 16						
a	b	c	d	e	f	g

¹²³ Repita-se: sem redução de base de cálculo, em que o fator contido na coluna “b” (número decimal pelo qual se multiplica o valor da nota ou valor da operação - Vop) é alcançado pela subtração de 1 (que corresponderia ao valor cheio da coluna “a”) menos a alíquota, disposta na coluna “e”.

	Valor da operação (valor da Nota)	Multiplicando do valor da Op	BC com ICMS integrada	BC tributável 50%	AL	ICMS devido	Base de cálculo integrada menos ICMS devido
1	120.000,00	0,91	131.868,13	65.934,07	18%	11.868,13	120.000,00
2	120.000,00	0,82	146.341,46	73.170,73	18%	13.170,73	133.170,73

Para alguns, se não há, no sistema do direito positivo, determinação específica para que seja o cálculo efetuado da primeira ou da segunda forma, estariam as duas formas de interpretar dentro do campo das possibilidades jurídicas.

É dever do jurista, contudo, observar os problemas do cotidiano e tentar vestir-lhe a roupagem das ferramentas de que dispõe, em especial aquelas da teoria geral do direito, a fim de construir respostas onde, supostamente, não as haveria.

Essa é, afinal, a motivação do texto presente. Se há mandamento do sistema para que seja reduzida a base de cálculo, esta prescrição não se dirige apenas e tão somente ao momento em que for ser apurado definitivamente o imposto devido. Em virtude da existência do que disposto na Lei Complementar nº. 87/96, no art. 13, § 1º, I, é necessária a imediata redução da base de cálculo, já num primeiro momento, para que o *valor do imposto* contemple tal benefício imediatamente.

Esta é explícita e específica determinação, longe de ser uma indevida utilização da benesse concedida, desdobramento do próprio mecanismo de “mera indicação para fins de controle”. Mais à frente serão feitos comentários sobre o intrínseco e inafastável relacionamento entre a base de cálculo e a alíquota no contexto da apuração do valor do imposto para fins de atendimento ao dispositivo supracitado da Lei Complementar.

Para finalizar o presente subtópico é importante ressaltar que talvez seja esse um exemplo empírico hábil e interessantíssimo a possibilitar mais um argumento que afaste a concepção do modelo de incidência jurídica automática e infalível, na medida em que trabalhar com os conceitos de incidência e seu momento podem intervir

diretamente na região das condutas, que, no caso, é um aumento na parcela tributária a ser recolhida aos cofres públicos.

O quadro abaixo faz o comparativo entre ambas as maneiras. Veja:

Quadro 17	
Fórmula a ser utilizada para apurar a base de cálculo “por dentro” quando não houver redução	Fórmula a ser utilizada para apurar a base de cálculo “por dentro” quando houver redução
$BC = \frac{VOp}{(1 - al)}$	$BC = \frac{VOp}{(1 - redução \times al)}$

No quadro acima, a fórmula da direita, correta segundo o que se propõe no presente trabalho, vai aplicada no quadro abaixo para comprovar o que afirmado durante todo o texto e exemplificar a situação descrita:

Quadro 18						
	a	b	c	d	e	f
1				$D3 = a3 / (1 - b3 * c3)$	$E3 = d3 * c3$	$f3 = e3 * b3$
2	Valor da operação (valor da Nota)	Alíquota	% de redução de base de cálculo	Valor da operação mais valor do imposto (apurado de acordo com redução)	Base de cálculo tributável efetiva (50%)	imposto devido

3	100,00	18%	50%	109,89	54,95	9,89
---	--------	-----	-----	--------	-------	------

Note bem que os valores constantes na célula “D1” correspondem exatamente à fórmula da direita do quadro 17. Feito o cotejo com o quadro 15, verifica-se que a fórmula acima é a mais consentânea com o que prevê o direito acerca da problemática em questão.

3.5.6 A alíquota

Esta é a porção da norma padrão de incidência que se ajuntará à base de cálculo para permitir chegar à “compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”¹²⁴.

Em geral, se apresenta como um percentual que representa a parte da base de cálculo que será destinada aos cofres públicos. Mas esta não é a exclusiva forma de manifestação da alíquota, que pode comparecer em termos monetários em função de outra unidade de medida estipulada como base para cálculo. De uma forma ou de outra, é certo que ambas devem ser combinadas de forma a representar um montante em pecúnia, cumprindo com o conceito estatuído legislativamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Há uma intimidade inafastável entre base de cálculo e alíquota, como visto acima e nos exatos termos do que lembra o professor Paulo de Barros Carvalho. Contudo, não sendo o caso de esta integrar o que se chama de tipologia das entidades

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 373.

tributárias, vem sendo de certa forma olvidada pelas investigações doutrinárias pátrias. No texto “*A Regra matriz do ICM*”, o autor escreve que

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime da reserva legal, uma vez que integra a estrutura da regra-modelo de incidência. Ilaqueada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, expressando valor que pode ser exigido do sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E, por manter ligação íntima com a base impositiva, sua presença, no contexto normativo, é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, segundo exprime o artigo 18, § 4º do Excelso Texto. A despeito disso, todavia, não entra na configuração tipológica das entidades tributárias, cingidas que estão ao binômio “*hipótese de incidência – base de cálculo*”.¹²⁵

Felizmente, contudo, não passou despercebida pela acuidade de Ricardo Mariz de Oliveira, que já escreveu nos idos da década de 1980 o seguinte, no que cinge ao dito critério:

A quantificação do tributo, isto é, o estabelecimento do seu “*quantum debeatur*”, é constituída através da fixação, em lei, de dois fatores numéricos que se completam e se requerem mutuamente: a base de cálculo do tributo e a alíquota¹²⁶.

Sendo assim, é certo que tal fração da RMIT serve mais efetivamente à finalidade de determinar a quantia devida, sendo que uma função secundária mais sobressalente pode ser indicada como aquela de permitir o atingimento de certos princípios da Constituição, como por exemplo o da igualdade e não-confisco, além de atender a extrafiscalidade.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 381.

¹²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 209.

No contexto do ICMS, contudo, o já aludido fenômeno da inclusão do *valor do imposto* na base de cálculo dele próprio tem reflexos por sobre a alíquota, que, por dignos de comentários, serão abordados adiante.

3.5.6.1 Alíquota no contexto do ICMS e da inclusão do valor do imposto em sua base de cálculo

Foi dito páginas acima que incluir o valor do ICMS da operação em sua base atua como adicional que, sob esta ótica da própria da base de cálculo (chamada também de multiplicando), causa um incremento que a diferencia do valor da operação mercantil que lhe dá causa.

Já observado pelo prisma do multiplicador, isto é, da alíquota, incluir o *valor do imposto* na sua própria base de cálculo representa também um incremento não endossado pela legislação. Sendo o critério necessariamente submetido à reserva legal, uma vez que integra a estrutura da regra-padrão de incidência¹²⁷, expedientes tendentes a realizar inclusão do valor do imposto em sua própria base de cálculo que causem sua elevação não podem ser admitidos.

Ou seja, a alíquota nominal indicada no texto de lei, por não ser obedecida, acaba ferindo de morte o limite objetivo da legalidade, nos moldes do que descrito no artigo Art. 150, inciso I da Constituição Federal.

Mais comentários afetos à alíquota e em cotejo com a problemática da redução da base de cálculo serão escritos no local apropriado, quando se falará do efeito da redução da base de cálculo como supostas “reduções de alíquota.”

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 381.

4 A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

4.1 A origem do fenômeno

É salutar expor, inicialmente, as razões pelas quais a experiência jurídico-positiva brasileira tem sido tão repleta de regras, que tendem a reduzir a base de cálculo dos impostos. Sendo o caso de afigurar-se mais simples apenas reduzir as alíquotas, por qual motivo, então, o legislador usa do instrumento de reduzir a base tributável?

Taísa Silva Reque, em dissertação de mestrado defendida perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, debruçou sobre o tema e extraiu algumas conclusões que, por serem úteis ao desenvolvimento do raciocínio, podem ser aqui trazidas, ainda que resumidamente. E o resumo começa por saltar o assunto da competência tributária fornecida aos Estados, para criar o antigo ICM e outras matérias tangenciais, focalizando na razão primordial pela qual o ambiente tributário pátrio começou a vivenciar problemas em função do surgimento (ou acirramento) da guerra fiscal envolvendo sobre dito imposto estadual.

Para iniciar o raciocínio, há de ser apontada a edição da Emenda Constitucional nº 18/65 como fator limitador da liberdade dos Estados para estipular as alíquotas desse imposto de sua competência. De acordo com tal modificação Constitucional, com a finalidade de diminuir conflitos entre os Estados membros no tocante a já existente guerra fiscal¹²⁸, “foi proposta a fixação de uma alíquota-teto para esse tipo

¹²⁸ Taísa Reque, na dissertação aludida, traz excerto da obra do autor Rubens Gomes de Sousa que explica parte da problemática aludida. Transcrevemos para ilustrar bem as razões de alteração do texto legislativo Constitucional. Diz ele: Uma das consequências dessa situação era que, na transferência de mercadorias para venda em outro Estado por filial ou representante do fabricante ou produtor, tanto o Estado de origem como o de destino pretendiam tributar a venda. Em 1938, uma lei federal dispôs que o imposto seria devido somente ao Estado produtor: essa solução, embora julgada constitucional pelo Supremo Tribunal, revelou-se, entretanto, infeliz tanto econômica como juridicamente, e até mesmo do ponto de vista político. De vez que o fato gerador do imposto era a venda mercantil, o Estado consumidor, onde essa venda efetivamente ocorria, tinha razões para considerar-se fraudado

de operação visando eliminar as desigualdades tributárias entre os Estados produtores e consumidores e restaurar as autonomias política, financeira e jurídica de ambos”¹²⁹.

Ficou, portanto, ao talante do Senado, através do mecanismo das Resoluções, fixar os patamares máximos de estipulação das mesmas. Esta competência foi ampliada com a edição da CF 1967 e sua Emenda nº 1 de 1969, quando o Senado ficou com o poder de fixar também as alíquotas interestaduais e as de exportação¹³⁰. Mas ainda assim a situação não se resolvia, posto que os entes Estaduais utilizavam de isenções nas remessas interestaduais, bem como outras formas de ficar à margem das determinações constitucionais. Sendo assim, a mesma Emenda nº 1 de 1969, que introduziu o parágrafo 6º ao artigo 23 da Carta Magna à época vigente, estatuiu que isenções do imposto apenas seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Como se vê, ocorreu um movimento que, na intenção de evitar o ímpeto de alguns Estados no intento de obterem vantagens sobre outros do ponto de vista de fixação de empresas, criação de empregos e também arrecadatórios, acabou exatamente por limitar bastante o campo de exercício das competências tributárias dos mesmos, a exemplo da impossibilidade de mexer livremente nas alíquotas e

de um direito legítimo e, portanto, procurar contornar a lei federal tributando a operação mediante subterfúgios legais, que por sua vez, naturalmente davam lugar a litígios demorados e custosos, sem falar no seu efeito desmoralizador do sistema tributário. SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária do Brasil. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v.87, 1967, p. 10.

¹²⁹ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 86.

¹³⁰ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 88.

conceder unilateralmente isenções quando se tratava de operações de remessas interestaduais.

Como disse Alcides Jorge Costa,

...não se concretizou a esperança de se eliminarem, pela fixação de alíquota máxima, os problemas tributários emergentes do comércio interestadual. Estes problemas são apenas reflexo e não causa das diferenças regionais.

A competência deferida ao Senado para fixação das alíquotas máximas do ICM constitui uma limitação ao poder tributário dos Estados. Não exclui, contudo, a atividade legislativa estadual.¹³¹

Foi aí que os Estados passaram paulatinamente a lançar mão da alternativa da redução de base de cálculo, e, através do Convênio ICM 44/76, que previa bases de cálculo reduzidas para determinados tipos de operações, “foi possível alcançar os mesmos efeitos que a diferenciação das alíquotas permitia”¹³².

De tal modo, mexer na base de cálculo passou a ser meio usado “como forma de evitar a exigência de (i) estipulação de alíquotas do ICMS pelo Senado Federal; (ii) lei estadual para fixação de alíquotas; e (iii) lei para concessão de isenção”¹³³, como lembra ainda Taísa Reque, ficando cada vez mais evidente que “a redução da base de cálculo era tida como um caminho mais simples para se alcançar os mesmos objetivos proporcionados pela redução da alíquota, mas com menor dificuldade”¹³⁴.

¹³¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 164.

¹³² REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 100

¹³³ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 98.

¹³⁴ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 101.

Ou seja, os Estados interpretaram que diante da inexistência expressa de determinação que proibisse a redução de base de cálculo, funcionando o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional apenas para exigir a “fixação”, estariam eles chancelados a mexer mais livremente no multiplicando do critério quantitativo, utilizando, por exemplo, a figura do Decreto para tanto¹³⁵.

Isto inclusive protegeu os Entes Federativos de ter suas legislações contestadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal, considerando que tal órgão julgador “não admite controle de constitucionalidade de decretos, pois estes possuem função meramente regulamentar e uma vez excedendo os limites das leis que regulamentam incidem em ilegalidade, fugindo do âmbito de competência do STF”¹³⁶.

É certo que alterações Constitucionais nas ordens vigentes, a exemplo da Emenda Passos Porto (EC nº 23/1983) e a Emenda de Revisão nº. 3/1993, fizeram às vezes de tentar trazer uniformidade à matéria das reduções de base de cálculo¹³⁷, mas o fato é que tais providências continuaram a ser preferidas em razão das vantagens que os Estados evidenciavam na sua utilização.

4.2 O que é redução de base de cálculo

¹³⁵ Esta leitura era de certa maneira endossada pelo modo como liam os Estados o texto do artigo 176 do mesmo diploma, que estatui a exigência de lei para a positivação de isenções, sem nada dizer acerca da base de cálculo.

¹³⁶ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 102.

¹³⁷ A Emenda modificou a redação do artigo 150, § 6º, passando-se a exigir lei específica sempre que se fale em redução de base de cálculo.

Pelo que já foi dito até o presente ponto, é possível que o leitor já tenha tido notícia e ficado à par do que causou o problema. Interessante, então, fixar o que vem a ser “redução de base de cálculo” para os lindes do presente texto.

Para gravar em uma frase, seria possível dizer que *redução de base de cálculo é um expediente normativo consistente em considerar como valor de determinada operação, para fins de cálculo do imposto, um montante menor que o efetivamente refletido na conduta juridicamente captada.*

É admitir, para fins tributários, que o valor da operação de circulação de mercadoria que transferiu a titularidade de itens ou bens deve ser considerado em patamar inferior ao que efetivamente ocorreu.

De acordo com o que foi indicado no item afeto ao critério material da Regra-matriz de incidência tributária, o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias, cuja característica básica é a ocorrência de transferência de titularidade de bens e direitos juridicamente classificados como mercadorias.

Redução de base de cálculo é o fenômeno pelo qual uma norma jurídica determina que se considere, para fins do cálculo do imposto, um montante pecuniário que representa valor menor do que aquele atribuído à quantidade de itens ou bens transferidos. É dizer: se o valor das mercadorias transferidas na operação de circulação corresponde a “X”, deve o intérprete, para calcular o *valor do imposto*, considerar “X” *menos o montante correspondente à redução* conforme definido na legislação de regência.

É mais um dos casos em que o direito cria realidade diversa e, nesse sentido, fica estabelecido juridicamente que o único recorte jurídico possível a ser feito relativamente à materialidade objeto da redução é considerar como fato jurídico a operação integral, mas, para fins de cálculo, um valor distinto do que representado nesta.

Como diria Paulo de Barros Carvalho,

O direito cria suas próprias realidades, não estando condicionado a atender, com foros de obrigatoriedade, à natureza das relações contidas no plano sobre o qual incide. As fórmulas e esquemas que o direito constrói independem do fenômeno real que organiza, contingência que explica disposições jurídicas que não só prescindem de vínculos subjacentes como até chegam a assumir feição indistintamente antagônica. A chamada morte civil do direito pretérito é manifestação significativa e eloquente dessa desvinculação. A ordem jurídica declarava a morte de determinada pessoa, que passava a ser coisa, perdendo aquela condição, tudo isso sem qualquer alteração do ser, enquanto vida animal. As ficções jurídicas, expediente largamente utilizado pelo legislador, nos diversos setores da regulação social, consubstanciam outro modelo expressivo do desapego do direito, com referência à realidade que ordena.¹³⁸

O fenômeno é, portanto, perfeitamente admissível do ponto de vista de construção normativa.

4.3 A composição e incidência da norma jurídica com redução: o cálculo normativo

A estrutura da regra de tributação foi exposta no capítulo próprio que trata da regra-matriz do ICMS.

O que será dito no capítulo presente invariavelmente tomará por base o que ali foi escrito, posto que o legislador, no momento em que edita a regra de redução de base de cálculo, não expõe de forma organizada todas as características inerentes ao chamado mínimo irreduzível de manifestação do deôntico.

Portanto, é necessário indicar que o fenômeno da redução se destina a cortar e remover do campo das incidências uma parcela do que originalmente ficaria à mercê da tributação.

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 322.

Já foi dito por Paulo de Barros Carvalho, em uma oportunidade, que as normas jurídicas possuem mesma estrutura, contando apenas com conteúdos semânticos diversos. Nesse sentido, que

Aprisionando, então, a linguagem prescritiva de um direito positivo historicamente dado, estaremos em condições de iniciar o processo de aproximação com o conjunto das unidades normativas, expressões irreduzíveis de manifestação do deôntico. Para esse fim será utilíssima a distinção entre texto e contexto, ou entre texto *stricto sensu* e texto em sentido amplo.

É preciso explicar, contudo, o significado da locução “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”. É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um quantum de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam logo algumas perguntas, e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: pagar a quem? Quando? Por quê? Ao atender a tais indagações iríamos perfazendo aquele mínimo irreduzível que possibilita a mensagem do direito.

Penso que a explicação possa também servir como fator de discernimento entre aquilo que se conhece por meras “ordens”, “prescrições” ou “comandos” e a entidade da “norma jurídica” ou da “regra de direito”, expressões tomadas como sinônimas, em toda a extensão deste trabalho.

Em simbolismo lógico, teríamos: $D[f \rightarrow (S' R S)]$, que se interpreta assim: deve-ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S". Seja qual for a ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal inexistirá possibilidade de sentido deôntico completo¹³⁹.

Sempre que haja, pelo direito, uma intenção de orientar as condutas intersubjetivas ou de, no caso de norma tributária, extrair parcela do patrimônio do particular, para fazer frente aos gastos públicos, normas jurídicas serão editadas e tornarão jurídico aquilo que o legislador pretende que tenha efeitos jurídicos correspondentes.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012, Epub, Capítulo I, item 1, n.p.

Por isso, quando um setor da economia é coletado pela hipótese normativa, no mesmo momento, a regra indica quanto da manifestação de riqueza deve ser tomada como base de cálculo e quanto de alíquota sobre esta deve ser aplicada.

Porém, também é possível que, em momento cronologicamente posterior, o legislador modifique o direito positivo já existente, lançando novas regras jurídicas no sistema, que terão por objeto alterar o fraseado legal e reescrever o comando anteriormente indicado. Esta movimentação, para além de comum, é mais que corriqueira no dia a dia das estatuições jurídicas, refletindo como é intensa a dinâmica normativa dos sistemas jurídicos.

Por outro lado, também é perfeitamente possível que o legislador indique a base para cálculo de um determinado tipo de operação e que, no mesmo momento cronológico, excetue ou diminua a onerosidade acerca de determinadas situações de fato.

Colocando em exemplos, não há obstáculos para que exista cobrança de IPI sobre a realização de operações com a linha branca e que, tempos depois, o poder público entenda por diminuir sua alíquota, ao passo que não existe restrição sistêmica para que haja tratamento diferenciado para um tipo de produtos já na edição da primeira regra jurídica de tributação.

Esta fase, que indica cronologia legislativa, é de importante conhecimento para o intérprete para que ele esteja sempre atualizado quando do momento em que vá efetuar o trabalho de incidência jurídica, mas não é determinante acerca de qual das normas deve incidir. Em outras palavras, não é porque a regra de tributação foi editada primeiro que ela incide para que, ulteriormente, venha a ocorrer a percussão da norma isentiva.

Isso ocorre porque o utente da linguagem jurídica, diante de fato que entenda passível de subsunção à hipótese de incidência, olha para o aparato legislativo e já procede, antes de realizar a incidência, a uma integração da regra-matriz com a regra isentiva ou concessiva de outro benefício para, apenas neste momento, concretizar a operação de subsunção.

Quem interpreta para aplicar, visualiza todo o contexto fático e, enxergando as normas gerais e abstratas cabíveis, realiza o procedimento lógico de subsunção, fazendo a inclusão de classes devida.

Subsunção, para definir o sentido adotado, é uma operação mental e lógica de enquadramento de um fato específico, delimitado no tempo e no espaço, em cotejo com o desenho abstrato do termo, da conotação, que, ocorrendo de forma perfeitamente correspondente, inclui linguisticamente o elemento na classe. Assim, sob determinado prisma, há uma identidade, uma correlação, entre subsunção e pertinência, visto que esta última é uma situação relacional outorgada ao elemento por um processo conhecido por subsunção.

Em outros termos, quando a regra-matriz cria uma classe e outra regra (no caso presente, a que confere redução de base de cálculo), a modifica com relação a determinadas materialidades, o que se tem é a criação de duas classes: (i) uma da regra matriz pura (originária, sem modificações de redução), que incide sobre toda e qualquer espécie de materialidades; e (ii) outra da regra-matriz com redução, que deixará dentro do campo da possibilidade de incidência (pelo menos no referente a uma ou algumas materialidades) apenas parte do fato jurídico que inicialmente era inteiramente “subsumível”.

Utilizando o léxico de Pontes de Miranda, é como se apenas parte da ocorrência factual interessasse ao direito para fins de incidência, apenas parte dela fosse colorido.

De tal modo, enxergando o exemplo da figura do ICMS, com sua base de cálculo “por dentro”, significando que o *valor do imposto* deve ser incluído em sua própria base de cálculo, não é sequer lícito à autoridade administrativa destacar o valor do tributo com base na regra-matriz cheia (ou originária), já que esta não existe para fins de tributação sobre a energia elétrica destinada ao consumo industrial tal como existia na legislação Baiana.

A autoridade administrativa ou qualquer outra intérprete, ao assim proceder, atua incidindo um “nada” jurídico, posto que a regra padrão de incidência tributária

existente afeta a tal materialidade é apenas e tão somente aquela que possui uma base de cálculo reduzida.

Repete-se: a forma mais acertada de entender uma redução de base de cálculo como a que foi coletada para ser analisada neste momento, a título de exemplo, é enxergar que entre a legislação geral, que define como base de cálculo do ICMS 100% do valor da operação, e a específica de tributação de energia elétrica para fins industriais, que diminui este percentual em 52%, há um cálculo normativo ainda no plano geral e abstrato que modifica completamente a Regra-Matriz de Incidência Tributária original e faz com que ela atinja apenas 48 de cada 100 reais em operações.

Ou seja, a obrigação tributária já nasce reduzida, descabendo falar em redução de valores após a incidência da regra-matriz. A relação jurídica tributária já é constituída com base na RMIT que compreende a redução e qualquer tentativa de encontrar valor do imposto, que não reflita essa realidade, está em descompasso com a integração normativa e sistêmica que o fenômeno requer.

Quer dizer que não pode a autoridade, seja por que mecanismo for, construir a norma originária, que fixa como base de cálculo 100% do valor da operação (e mais os desdobramentos daí advindos quando se tratar de operações relativas a outras materialidades), e, apenas depois, aplicar a norma afeta à redução de base de cálculo de 52%.

No momento de proceder com a incidência e aplicação normativa, deve o intérprete visualizar a operação, que ele já sabe envolver energia elétrica para fins industriais, e daí procurar, no sistema jurídico, a única regra de tributação possível para este tipo de operação.

Em outras palavras, ao coletar do mundo social a conduta recortada pelo legislador da norma geral e abstrata e sobre ela fazer incidir a regra de tributação, deve buscar no sistema uma regra específica, que é fruto do cálculo normativo já procedido com relação à regra geral.

Exatamente porque, como explica Luciano Garcia Miguel¹⁴⁰, “a redução de base de cálculo, assim como a isenção, introduz modificações na estrutura lógica da regra-matriz”. E é precisamente desse pressuposto que parte o presente texto.

Quando a regra-matriz originária sofre a modificação, utilizando o léxico aludido pelo autor, a nova norma passa a recortar fração distinta do mundo real-social, pelo menos no que tange ao aspecto quantitativo.

Ou seja, o colorir, para utilizar a palavra de Pontes de Miranda¹⁴¹, dá-se não mais sobre a operação integral, mas acerca de fração desta.

4.3.1 Modificação (mutilação) no critério da base de cálculo que influi na própria RMIT

Do ponto de vista defendido na presente tese, inexistente norma de redução de base de cálculo a ser incidida sozinha, sem considerar a regra-matriz de incidência tributária já existente.

Há que ser feita uma integração de ambas, ainda no plano geral e abstrato, a fim de aplicar o produto desse cálculo normativo, dessa integração, ao caso concreto. Como já dito, há uma necessária composição prévia da norma a incidir.

Ou seja, não nasce obrigação tributária em um valor e, apenas depois, se extirpa desta, a título de redução, o montante encontrado.

¹⁴⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 68.

¹⁴¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 6.

Um exemplo que pode ser dado em outro ramo do direito e ser associado ao que aqui dito é o da conduta de matar alguém em legítima defesa.

Quando um indivíduo mata, usando moderadamente dos meios necessários, repelindo injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem, ele não pratica homicídio. No Brasil, atua em legítima defesa subsumível a outro dispositivo do Código penal que não o homicídio. A conduta do artigo 121, do código penal, não acontece juridicamente, no caso ilustrado.

O agente não comete homicídio para que uma outra regra o exima das penas em momento vindouro. Quando o fato jurídico está sendo constituído juridicamente, o evento de matar é levado ao mundo jurídico de acordo com as circunstâncias sociais, conjuntamente com as provas, que serão determinantes para definir isso, fazendo com que o agente esteja praticando uma conduta lícita, posto que se defendendo de acordo com os meios que o próprio sistema jurídico penal autoriza.

De forma semelhante, descave dizer que o valor do imposto a ser introduzido na base de cálculo do ICMS é calculado com base na regra-matriz originária e, apenas na sequência, efetua-se a redução de base de cálculo.

A aplicação da regra-matriz com redução de base de cálculo exclui a possibilidade de incidência da RMIT originária da mesma forma que a aplicação da legítima defesa exclui ou impede qualquer chance de posituação da norma do homicídio, para o mesmo fato.

4.3.2 Paralelo com as isenções: disputa da velocidade de incidência de normas

Ocorreu, no âmbito do estudo do fenômeno das isenções, discussão parecida com a que enfrentada neste texto.

Entre nós no Brasil, foram apresentadas algumas teorias a fim de explicar como ocorria a fenomenologia das isenções. Estas serão sucintamente apresentadas para, em momento posterior, retornar ao tema ora proposto, posto que salutar ao entendimento da questão.

A primeira e clássica das propostas qualificadoras da isenção aludia que esta é uma dispensa ou favor legal conferido pelo legislador para dispensar o pagamento do tributo. O parlamento, movido por questões de toda ordem, desoneraria o sujeito, passivo do cumprimento do dever, de pagar o tributo. Lembra Paulo de Barros Carvalho que

“Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário. Essa posição doutrinária teve em Rubens Gomes de Sousa (o principal coautor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) seu grande patrono e, ainda que não tenha sido plasmada no texto, impregnou toda a disciplina jurídica da matéria naquele Estatuto.”¹⁴²

Coube a Alfredo Augusto Becker tentar demonstrar que esta perspectiva era inconsistente, sustentando que este raciocínio teria procedência apenas no plano pré-jurídico, quando se discute politicamente acerca do tema para criar a norma isentiva. Acaba por propor, ao fim, que é justo o contrário: a norma da isenção incide para que a regra tributária não possa ter sua percussão¹⁴³.

Sobre o raciocínio acima esposado, José Souto Maior Borges verticaliza a investigação e propugna pela improcedência desta vertente. “Sua proposta conduz o

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 520.

¹⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 520.

pensamento para ver nas isenções tributárias *hipóteses de não incidência legalmente qualificadas*¹⁴⁴.”

Ainda nesse sentido, vigorou a teoria de que isenção seria *fato impeditivo* “encartado normativamente na regra isencional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo¹⁴⁵”, chegando-se a cogitar uma maior complexidade da norma de isenção quando em comparação com a regra tributária propriamente dita.

Os primeiros raciocínios acima indicados levavam à cabo, em resumo, o pressuposto de que existe a incidência da norma tributária inicialmente e, em seguida, a da isenção. Como a regra de isenção permanecesse em estado de latência, “aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento tributo¹⁴⁶”.

A tese contrária a este pensamento, de que ocorre a incidência da regra de isenção primeiro, para que não possa incidir o comando tributário, parte da mesma premissa: a rapidez maior, agora, seria da regra impeditiva, obstaculizando o surgimento do tributo.

Ambas as posições, contudo, não possuem procedência do ponto de vista da dinâmica da incidência jurídica, seja ela tributária ou não. Diz Paulo de Barros Carvalho, posição com a qual este texto converge, o seguinte:

“Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 521.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 521.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 522.

chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm¹⁴⁷.

Para a fração da doutrina representada pelo supracitado autor, não é possível conceber que haja uma disputa na velocidade com a qual cada regra jurídica incide sobre o suporte factual.

Tendo a hipótese de incidência estipulado as características definitórias do acontecimento, haverá o surgimento do chamado fato jurídico tributário tão logo o intérprete realize o procedimento de aplicação jurídica.

Existindo isenção, por exemplo, ocorre um rearranjo, ainda no plano geral e abstrato, da previsão hipotética, de molde a transformá-la e propiciar o aparecimento de um novo fato jurídico quando seja aplicada.

Ou seja, quando se aplica a norma tributária sobre uma materialidade acerca da qual há isenção, está-se aplicando já uma norma específica, produto de um cálculo normativo.

No texto “*A Regra matriz do ICM*”, explica o mesmo autor que

A isenção, enquanto fenômeno jurídico normativo, se manifesta sempre pelo encontro de regras, aparentemente contraditórias, mas que se justapõem, oferecendo como produto o aniquilamento de um dos critérios do suposto ou do conseqüente, de tal arte que a norma não possa incidir, derramando os efeitos de sua juridicidade.¹⁴⁸

Aqui dizemos, continuando em linha com o que afirmado na citação acima, o seguinte: ainda que não haja o aniquilamento total do critério, o produto do cálculo, do

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 522.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 382-383.

rearranjo normativo praticado pela norma de redução de base de cálculo é que será aplicado.

Em outras palavras, descabe totalmente dizer, como aparentemente ocorre em casos semelhantes aos ora analisados (de redução de base de cálculo), falar em aplicação de regra-matriz de incidência para encontrar o “*montante do imposto*” que não contemple, desde já, o benefício de redução.

E a razão é simples: como já dito em outros pontos do presente trabalho, simplesmente não mais existe regra-matriz que se dirija ao todo da operação mercantil. Se uma materialidade específica tem regramento segundo o qual o intérprete deve considerar apenas parte do negócio jurídico mercantil, não há como encontrar “valor do imposto” que não esteja de acordo com essa estipulação.

Não é adequado considerar, como parece ocorrer, a incidência automática e infalível de uma regra-matriz contempladora de todo o fato econômico para que, subsequentemente, venha a norma de redução e suprima parte da obrigação surgida. Este raciocínio é condicionado tanto pela ideia de incidência automática e infalível, com a qual não concordamos, quanto com a noção de existir uma velocidade de incidência entre as normas.

As perspectivas que não se compaginam com o pressuposto da necessária participação humana na aplicação da norma jurídica e, além disso, com o que se entende por interpretação sistêmica do direito, onde o intérprete constrói a interpretação através do cotejo de inúmeros fragmentos de normas ou documentos normativos para compor, assim, a única norma jurídica (e portanto a única regra-matriz) aplicável ao caso concreto.

4.4 Reduções de alíquota? Os convênios CONFAZ e as reduções de base de cálculo.

Uma forma distinta de visualizar o problema é encarar que uma redução de base de cálculo equivale, na verdade, a uma *redução de alíquota*. Isso porque o valor da operação é a quantia monetária que sempre será levada em consideração para fins de cotejo. Quando se diz que a operação é 100 e a alíquota, 18% (sendo que deve ser aplicada redução de base de cálculo de 50%), a realidade é que a carga tributária efetiva sobre aquela base de 100 significa 9%, posto que a alíquota (18%) incide apenas sobre metade do fato jurídico praticado. Ou seja, também é possível dizer que se reduz a alíquota, de modo a tornar a carga de imposto sobre a operação tanto menor quanto se “reduza” a base.

O autor Luciano Garcia Miguel¹⁴⁹ traz exemplo em seu livro, indicando que o efeito matemático de ambas as providências é equivalente. Diz ele que “a redução de base de cálculo equivale matematicamente a reduzir a alíquota incidente na operação”.

Tanto é verdade que a ideia de “carga tributária” possui destacada relevância que vários convênios CONFAZ determinam reduções de base de cálculo, no intuito justamente de fazer a “carga tributária” “equivaler a valor menor” do que indicado expressamente na alíquota.

Vejamos o exemplo do Convênio ICMS 75/91, um dos primeiros que usou a locução, que beneficia saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias que especifica. Diz o Convênio:

CONVÊNIO ICMS 75/91

Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 28/15, efeitos a partir de 14.05.15.

Cláusula primeira *Fica reduzida a base de cálculo* do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, nas operações com os seguintes produtos, de

¹⁴⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013, p.68 .

forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) aplicada sobre o valor da operação: (grifos nossos)

...

Enxergando por este prisma, fica aparente que a alusão ao valor da operação cheio sempre será tomada em linha de conta, servindo a redução para, na verdade e de forma mascarada, reduzir a alíquota.

A operação matemática, diga-se, de se reduzir a base de cálculo pode ser equivalente ao reduzir alíquota. Como diz Ricardo Mariz de Oliveira, “simples ou complexa, a operação matemática que conduz ao ‘quantum debeatur’ da obrigação tributária exige e requer os dois fatores: alíquota e base de cálculo”¹⁵⁰.

Ambos são fatores de uma única operação aritmética, que se completam e se requerem mutuamente, sob pena de ser impossível a concretização do cálculo necessário à fixação do valor do tributo. São tão intimamente ligados os dois fatores que a ciência da matemática consagra a verdade de que a ordem dos fatores não altera o resultado¹⁵¹.

E mais adiante indica numericamente seu raciocínio, permitindo a leitura do fenômeno por outra ótica. Diz ele:

Multiplicar CR\$ 10.000,00 (base de cálculo) por nada (ausência de alíquota) redundará em nada, como também é zero o resultado de 5% x 0. Outrossim, se CR\$ 10.000,00 for a base de cálculo e 10% a alíquota, o tributo resultante será de CR\$ 1000,00, valor ao qual também se chegará se a base de cálculo for reduzida para CR\$ 5.000,00 e a alíquota majorada para 20%.

Da mesma forma, se a base de cálculo for de CR\$ 10.000,00 e a alíquota for de 10%, resultando no tributo de CR\$ 1000,00, o legislador reduzirá o “quantum” da obrigação a CR\$ 500,00, quer pela redução

¹⁵⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 210.

¹⁵¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 238.

da alíquota a 5%, mantendo a mesma base, quer reduzindo esta a CR\$ 5.000,00, mantendo a alíquota de 10%¹⁵².

O autor ainda faz uma reflexão que merece ser reproduzida quanto ao fato de o próprio Código Tributário Nacional trazer prescrição no sentido de que a majoração de base de cálculo é tornar mais oneroso o tributo, dando conta dessa identidade entre os componentes do critério quantitativo no que diz respeito, pelo menos, ao resultado numérico das operações que os envolvem.

Tanto que, como relata Taísa Reque, o STF, em julgamento acerca da problemática do crédito em operações em que há redução de base de cálculo, concluiu que os Estados determinam um estorno no crédito justamente porque o efeito prático equivale a uma redução de alíquota. O trecho é o seguinte:

Os ministros, após concluírem que a isenção e a redução da base de cálculo possuem a mesma estrutura, uma vez que mutilam a regra matriz de incidência, discutiram argumentos contábeis que restringiu a análise a apenas uma etapa da circulação da mercadoria, concluindo que sem a anulação proporcional, haveria uma cumulação de crédito que acabaria sendo “despachada” de outra forma pelo contribuinte. Dessa forma, concluíram que os Estados apenas utilizam uma técnica contábil para que o estorno proporcional do crédito tenha o efeito prático de uma redução de alíquota proporcional incidente sobre o valor agregado¹⁵³.

Porém, é certo que em termos jurídicos os dois fenômenos são distintos, para o bem e para o mal. Observe que as prescrições jurídicas acerca de seletividade, progressividade de alíquotas, capacidade contributiva, não-cumulatividade e tantas outras dizem respeito diretamente à alíquota, não sendo possível, a princípio, atingir

¹⁵² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 238.

¹⁵³ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 126.

efetivamente os objetivos de tais mandamentos através da manipulação única e exclusiva da base de cálculo.

Trazendo o comentário para o escopo do presente trabalho, cabe dizer que operar com uma diminuição da alíquota conduz a bem menos problemas para encontrar o efetivo *valor do imposto* a fim de inseri-lo na sua própria base de cálculo, em obediência ao artigo 13, § 1º, inciso I da Lei Kandir.

Veja o leitor que a fórmula matemática de introduzir tal montante na própria base de cálculo prestigia o elemento “alíquota” com muita clareza¹⁵⁴. É bastante mais perceptível enxergar a influência deste critério da regra-matriz quando da confecção do expediente aritmético usualmente manejado para a consecução do montante do imposto.

De modo diverso, como visto neste trabalho no campo próprio, *a maneira segundo a qual uma parte dos utentes da linguagem jurídica lançam mão do mecanismo matemático capaz de possibilitar o chamado “cálculo por dentro” olvida indevida e ilegalmente a redução de base de cálculo, quando existente, para calcular o montante devido a título de ICMS* (que remonta ao valor do imposto, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar 87/1996), para colocar tal montante na base de cálculo.

Mais adequado seria justamente tratar como equivalentes, pelo menos para os casos aqui comentados, as expressões “valor do imposto” e “carga tributária”, já que a dimensão a que se tem acesso de acordo com o artigo da lei complementar supracitado assim dispõe.

¹⁵⁴ Para esclarecer melhor este ponto, nunca é demais remeter ao capítulo que trata da forma de realizar a redução, onde fica explícito o mecanismo matemático para tanto.

4.5 Redução e valor do imposto: sobre a RMIT a ser “incidida” para apurar o montante do imposto

A forma de operacionalização da redução de base de cálculo, enfrentada neste trabalho, ainda permite antever um outro aspecto da teoria da incidência normativa, da norma e do ordenamento jurídicos.

Atine ao seguinte ponto: é possível fazer o cálculo normativo utilizando-se, de um lado, da norma geral e abstrata da redução de base de cálculo e, com ela, colidir regra-matriz, pelo menos do aspecto quantitativo, já incidida?

Porque é isso mesmo, ou algo muito semelhante, que faz o fisco ao pretender calcular o montante do imposto com base apenas na regra-matriz de incidência “originária” (digamos assim) sem considerar a redução de base de cálculo, para, de posse da base de cálculo com o *valor do imposto* já congregado, aplicar a RMIT com redução.

É como se houvesse a incidência da regra-matriz originária (sem redução de base de cálculo) para calcular o valor do imposto e depois, já de posse do montante do imposto apurado, inserido dentro da base de cálculo (ou seja, valor da operação mais valor do imposto), houvesse a aplicação da redução.

Contudo, tal maneira de realizar a aplicação da norma não é condizente com o sistema posto. O intérprete não pode livremente promover a incidência, assim como queira. Deve, isso sim, “respeitar os comandos normativos que determinam quais acontecimentos deverão ser juridicizados e a forma como se dará o fenômeno da juridicização”¹⁵⁵.

¹⁵⁵ ZOMER, Silvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016, p. 64.

Chegar a *valor de imposto* que não contemple a redução é cometer explícita ilegalidade, na medida em que não se aplica a regra-matriz de incidência tributária na forma em que determinado pela legislação.

Suscitando o raciocínio de outra forma: podemos confrontar a norma geral e abstrata da redução de base de cálculo (ou da RMIT com redução de base de cálculo) com o fato jurídico tributário e relação jurídicas já constituídas em linguagem e, por isso mesmo, integrantes do direito positivo?

A resposta parece ser: não. É ponto que merece atenção. Mas, já adiantado o posicionamento, a ideia aqui defendida não permite endossar tal entendimento. Segundo os pressupostos apresentados, devem as normas ser compatibilizadas ainda no plano geral e abstrato para apenas subsequentemente atingir o fato social e, assim, colori-lo da forma mais adequada e consentânea.

Quando se enxerga o *valor do imposto*, em tese já terá havido o ato de aplicação jurídica, tendo existido a subsunção do fato à norma e, portanto, existindo no mundo jurídico um fato jurídico tributário. Ainda que se diga não ser necessário contemplar a efetiva incidência da regra-matriz para inferir o *valor do imposto* e, assim, reintroduzi-lo dentro da base de cálculo, afigura-se impossível cogitar de aplicar uma regra-matriz cheia (originária, ou sem redução, que para a operação em questão, não mais existe) para apurar o *valor do imposto* e, após isso, aplicar a norma-padrão com redução de base de cálculo, quando o sistema jurídico possuir norma de redução de base de cálculo.

Admitir a apuração do montante do imposto de acordo com a RMIT cheia para integrá-lo à base de cálculo e apenas depois realizar a aplicação da regra-matriz contempladora da norma de redução de base sobre o *quantum* já identificado é, em outros termos, tentar aplicar a regra da redução de base de cálculo sobre a norma individual e concreta já existente ou, no mínimo, coletar *valor do imposto* em desacordo com a única e possível regra-matriz existente.

4.6 Tratamento que vem sendo dado pelo conselho administrativo e judiciário baianos

O objeto sobre o qual esta tese lança olhos, como dito no princípio do texto, é o sistema do direito positivo brasileiro. Sendo assim, no preciso momento em que a querela em vislumbre é constituída juridicamente nos órgãos de julgamento, quer administrativos, quer judiciais, merece o devido destaque e análise, para fins de aperfeiçoamento da opinião acadêmica aqui inserta. Não trata-se de estudo de caso específico, mas a colheita de uma situação específica para operar sua dissecação e aplicar as conclusões hauridas para outras semelhantes.

Isso dito, é o caso de verificar como vem sendo abordada a temática no CONSEF/BA – Conselho Estadual de Fazenda do Estado da Bahia –, posto que este exemplo pragmático foi o que chamou atenção necessária para que a presente pesquisa tenha sido levada à cabo.

Em seguida, tendo permanecido divergência e sendo autuações mantidas no âmbito do conselho administrativo, serão apresentadas algumas poucas decisões para ilustrar como o tribunal local decidiu.

4.6.1 Âmbito administrativo

No contexto da problemática da redução de base de cálculo aplicável à energia elétrica evidenciada no Estado da Bahia, verificável nos processos administrativos fiscais a exemplo do PAF nº 2815083013/16-4, ficou explícita a divergência de abordagens mesmo no seio da própria Secretaria de Fazenda.

As autoridades fazendárias do Estado entraram em dissonância quanto à forma de apurar o *montante do imposto* a ser introduzido na base de cálculo do ICMS, conforme foi exposto no presente trabalho. Parte dos intérpretes entende por bem chegar ao *quantum* de imposto para reinseri-lo na base de cálculo fazendo, já

imediatamente, uso da redução de base de cálculo, aplicando, como explicado, a única RMIT existente no sistema jurídico.

Outros, contudo, enveredam pelo discurso de que o benefício fiscal da redução de base de cálculo deveria ser aplicado apenas uma vez, sem se falar em aplicar a benesse em momento que não seja após apurar o valor do imposto para inseri-lo em sua própria base de cálculo.

Por isso mesmo, o julgamento do sobre dito auto de infração pautou-se no questionamento quanto à fórmula utilizada para embutir na própria base de cálculo o valor do imposto.

Desse pressuposto, em voto proferido perante o conselho fazendário relata-se que o importante é o fato de a correta tributação ocorrer, figurando a metodologia mero meio para tanto, sendo que o mecanismo do contribuinte apenas seria válido se apresentasse a mesma carga tributária a qual chegou à fazenda. Tanto que, por o contribuinte ter encontrado carga tributária diversa, afasta a metodologia por este aplicada.

Ao final, ressalta a divergência que há internamente e aduz que a pessoa jurídica atuada e o Núcleo de Consultoria e Assessoramento da Procuradoria Fiscal e da Procuradoria Geral do Estado – PGE/PROFIS, responsável pela confecção de parecer sobre a matéria, misturam “alíquota” com “carga tributária”. De tal forma, ficou

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. Erro na base de cálculo. A base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nela integrado o imposto calculado com alíquota para energia elétrica (27%). *A Carga tributária do caso, qual só é conhecida após o cálculo do imposto é 12,96% da carga tributária sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo atuado confunde “Alíquota” com “Carga Tributária”, quando são institutos jurídicos tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da base de cálculo se apura a carga tributária e “Carga tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo. Rejeitadas as nulidades suscitadas.*

Infração subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime¹⁵⁶. (destaque inserido)

Esse é justamente o cerne da questão que se apontou durante o presente texto: para se chegar ao *valor do imposto* nos moldes do que determina a Lei Kandir, é necessário aplicar uma metodologia de cálculo que equivalha à carga tributária, já que, no caso, existe apenas a RMIT, cuja base de cálculo compreende uma redução de base de cálculo.

Tendo sido mantido o Auto de Infração, a discussão foi transladada para o Poder Judiciário, o que será visto a seguir.

4.6.2 Tribunal de Justiça da Bahia

O Auto de Infração indicado no tópico anterior findou sendo mantido na seara administrativa. Por isso, a pessoa jurídica interessada o levou à discussão no processo judicial nº. 8000032-90.2021.8.05.0041¹⁵⁷, ação anulatória que teve trâmite perante o TJBA.

¹⁵⁶ BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) (3 Junta de Julgamento Fiscal). Acórdão JJF nº 0076-03/18. Autuado: INTERCEMENT BRASIL S.A. Autuante: Estado da Bahia. 17 de maio de 2018. Disponível em: <<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4928802&ca=d3eca7b1229033e49b8f61bd61c8ed72b1ab2710d206b3b2a706d6c179cf0b580ee5cec472f193fad92c10ff50667c64d6c24b927bc1b01d>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

¹⁵⁷ BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Comarca de Campo Formoso. Ação Anulatória nº 8000032-90.2021.8.05.0041. Autor: INTERCEMENT BRASIL S.A. Réu: Estado da Bahia. Magistrado(a): Juíza LÍDIA IZABELLA GONÇALVES DE CARVALHO LOPES, 15 de abril de 2021. Disponível em: <<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4928802&ca=d3eca7b1229033e49b8f61bd61c8ed72b1ab2710d206b3b2a706d>>

Em primeiro grau de jurisdição, na comarca de Campo Formoso, a pessoa jurídica obteve bom êxito, tendo sido proferida liminar no intuito de determinar ao Ente que suspendesse a exigibilidade e inclusão em dívida ativa da pessoa jurídica em relação ao ICMS, representado pelo Auto de Infração n. 281508.3013/16-4, suspendendo todos os efeitos da inclusão procedida, inclusive a positivação em certidões. Ainda não há conclusão do processo, estando pendente a tramitação.

Contudo, em outros problemas semelhantes, decidiu o TJBA da seguinte forma:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA FISCAL (ICMS). APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. IMPOSTO "POR DENTRO". BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE OPERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM 52% (CINQUENTA E DOIS POR CENTO) PARA INDÚSTRIA. APELAÇÃO IMPROVIDA. DEVOLUÇÃO DE CUSTAS ADIANTADAS E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM R\$ 5.000,00 (CINCO MIL REAIS) PELO ENTE ESTADUAL. SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO DE No 298574.0005/12-7 ANULADO.

I - À apreciação dessa Terceira Câmara de Justiça, submetem-se a remessa necessária de julgamento de mérito e o recurso de apelação interposto pelo Estado da Bahia contra a sentença de mérito que reconheceu o método de cálculo utilizado pela contribuinte apelada e anulou o auto de infração de no 298574.0005/12-7 lançado por causa de alegada ausência de recolhimento integral de ICMS acerca da entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, nos períodos de janeiro de 2009 e fevereiro a agosto de 2010.

II - O STF já pacificou o entendimento acerca da constitucionalidade do artigo 13, §1º, inciso I, da Lei complementar 87/1996, segundo o qual a base de cálculo do ICMS, devido ao denominado "imposto por dentro", corresponderá ao percentual da operação ou prestação somado ao próprio tributo.

...

IV - Constata-se que a demanda traz à baila da discussão, qual será o momento adequado para a contribuinte gozar da redução de 52% da base de cálculo das operações com energia elétrica de indústria, com fulcro no artigo 80, inciso I, alínea "a", do Regulamento do ICMS baiano/1997.

V - Não pode o fisco estadual escolher o instante para aplicar a redução da base de cálculo das operações com energia elétrica, isso porque, o legislador infraconstitucional não demonstra por qual etapa a base de cálculo do ICMS passará a existir, o que se tem definido é a necessidade de se inserir o montante do próprio tributo aqui

discutido, acrescido do percentual oriundo da operação final que deu ensejo à tributação, à base de cálculo.

VI - É vedado aos entes federativos o lançamento de autos de infração sem embasamento legal, inadmitindo-se, consoante ao artigo 108, I a IV e §1º, e, art. 111, II, do CTN, a aplicação de analogia para a prevalecer limites não previstos na forma estritamente legal de concessão de benefício fiscal.

VII - Em razão de inexistência de previsão legal que estabeleça critérios limitadores ao benefício redutor, previsto pelo artigo 80, inciso I, do Regulamento de ICMS/97, ao contribuinte, cuja atividade é ligada ao ramo da indústria, será assegurado o direito, na contabilização do percentual tributável, a diminuição de 52% da base de cálculo originária, que equivale ao preço final resultante do ingresso de energia elétrica. Por consequência, deve ser anulado o lançamento do auto de infração de nº 298574-0005/12-7, pois patente a ilegalidade da cobrança.

VIII - No que diz respeito aos honorários advocatícios, arbitrados na origem no importe de R\$ 5.000,00, não carece de reforma, uma vez que foram observados os preceitos normativos do artigo 85, §2º, incisos I a IV, e §3º, inciso I, do CPC/2015.

IX - Acerca da isenção de custas processuais que goza a Fazenda Pública, entendeu o STJ, em sede de recursos repetitivos, paradigma 1.107.543/SP da relatoria do Ministro Luiz Fux, que deve a Fazenda reembolsar à parte vencedora as custas adiantadas no curso do processo. APELAÇÃO CÍVEL INTERPOSTA PELO ESTADO DA BAHIA IMPROVIDA. SENTENÇA DE FLS. 733- 736 MANTIDA INCÓLUME EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0513495-51.2014.8.05.0001, Relator(a): MARIA DO SOCORRO BARRETO SANTIAGO, Publicado em: 22/08/2017).¹⁵⁸

E no âmbito do Processo nº. 0542817-19.2014.8.05.0001, ficou decidido de modo semelhante, tendo o Judiciário de 2º Grau na Bahia deitado olhos eminentemente na questão do *momento* em que deve ser aplicado o benefício.

¹⁵⁸ BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (3 Câmara Cível). Apelação 0513495-51.2014.8.05.0001. Apelante: Estado da Bahia . Apelado: CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA . Relator(a): Desembargadora Maria do Socorro Barreto Santiago, 22 de agosto de 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=95691995&tipo_documento=documento&num_registro=201900441542&data=20190612&formato=PDF>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

Adiante segue uma transcrição da ementa e de parte do voto da Desembargadora relatora para, a seguir, serem feitos comentários julgados pertinentes. Veja:

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÃO COM ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. COISA JULGADA MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO NESTA VIA. PREJUDICIAL DE MÉRITO AFASTADA. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO NO CÁLCULO DO IMPOSTO POR DENTRO. SENTENÇA ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.

1. A decadência parcial do crédito tributário foi analisada e decidida, havendo coisa julgada material, não sendo possível a sua rediscussão nos presentes autos.

2. Para o cálculo do imposto por dentro, procedimento próprio do imposto estadual previsto no art. 155, II, da CF/88, e regulado pela Lei Complementar n. 87/96, é imprescindível que se tenha uma base de cálculo e uma alíquota; sem tais elementos, não é possível alcançar o montante do imposto que, posteriormente, integrará a base de cálculo para nova incidência da alíquota. Assim, já há falar em base de cálculo desde a formulação do imposto por dentro.

3. Quando a lei determina redução da base de cálculo, sem especificar ou restringir o momento de sua aplicação, não pode o Fisco eleger deliberadamente o momento para sua incidência, devendo a redução ocorrer tanto para o cálculo do imposto por dentro, quanto para o cálculo do imposto efetivamente devido, eis que vinculado ao princípio da legalidade.

4. Tendo em conta que a operação de fornecimento de energia elétrica goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo em 52%, o cálculo do ICMS "por dentro", na formação da base originária, deve também ser feito com utilização daquela redução, dando-se interpretação adequada ao objetivo da norma que rege a matéria, qual seja, estimular e incentivar a atividade industrial.

5. Sentença mantida¹⁵⁹.

¹⁵⁹ BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (2 Câmara Cível). Apelação 0542817-19.2014.8.05.0001. Apelante: Estado da Bahia . Apelado: CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA. Relator(a): Desembargadora Regina Helena Santos Reis, 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.o.seam?id=8745519&ca=cdeaf777859c9ab39b8f61bd61c8ed72b1ab2710d206b3b2a706d6c179cf0b580ee5cec472f193fad92c10ff50667c64d6c24b927bc1b01d>>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

No voto da decisão acima referida, a Desembargadora relatora grafou que:

Adentrando ao mérito, a cizânia consiste em definir o momento da redução da base de cálculo em 52% (cinquenta e dois por cento), conforme previsto no art. 80, I, do RICMS, para operações envolvendo a circulação de energia elétrica; vale dizer, se se inclui o valor do ICMS na base de cálculo, para, posteriormente, aplicar a redução legal – tese defendida pela Fazenda Pública - ou se incide a redução legal da base de cálculo prevista no RICMS antes mesmo de se incluir o ICMS na base de cálculo (conclusão almejada pelo contribuinte).

Mister registrar que as partes não divergem a respeito da alíquota incidente, qual seja, de 27% (vinte e sete por cento), nos termos do art. 16-A do RICMS/97, sendo que 25% (vinte e cinco por cento) se refere às operações com energia elétrica e 2% (dois por cento) é destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Nem mesmo há divergência quanto à integração ICMS à sua própria base de cálculo, estando sujeito à sistemática do imposto por dentro, sendo pois necessário fazer incluir o montante do próprio imposto para se poder chegar à base de cálculo final, sobre a qual será aplicada a alíquota devida, nos termos do art. 13 da Lei Complementar 87/96, que ora se transcreve:...

E mais adiante:

Nesta toada, cumpre alertar que o valor da operação, nos termos do art. 13, I, da LC 87/96, representa sim a base de cálculo, montante este que sofrerá a incidência de uma alíquota para se chegar ao montante do imposto, razão pela qual já há falar em base de cálculo mesmo antes da inclusão do valor do imposto. A norma específica contida no art. 80, I, do RICMS não disciplina o momento em que deverá ocorrer a redução de 52%, não restringindo a aplicação do benefício somente após a inclusão do imposto.

Portanto, não tendo o legislador delimitado ou restringido a incidência do benefício, não pode o Fisco, a contrário senso, se utilizar de analogia para exigir tributo não previsto em lei, devendo, ademais, a norma estadual ser aplicada literalmente, por implicar em outorga de isenção, ainda que parcial. *Neste sentido, quando a lei determina redução da base de cálculo, não pode o Fisco escolher deliberadamente o momento para sua incidência, devendo a redução ocorrer tanto para o cálculo do imposto por dentro, quanto para o cálculo do imposto efetivamente devido, eis que vinculado ao princípio da legalidade.*

...

Destarte, tendo em conta que a operação de fornecimento de energia elétrica goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo em 52%, o cálculo do ICMS "por dentro", na formação da base originária, deve também ser feito com utilização daquela redução, dando-se interpretação adequada ao objetivo da norma que rege a matéria, qual seja, estimular e incentivar a atividade industrial, cujo setor já é permeado de inúmeros encargos tributários, trabalhistas e sociais.

Assim, verifica-se que o comando sentencial, ao reconhecer a legalidade do método de cálculo utilizado pela parte recorrida para apurar o ICMS sobre energia elétrica permitida para o seguimento industrial, aplicando a redução de 52% da base de cálculo originária, por se tratar de base de cálculo, bem como da base de cálculo com inclusão do imposto, dispensa reparos, devendo o lançamento nos moldes do Auto de Infração n. 298574.0006/12-3 ser anulado. (destaques apostos)

Dos destaques em itálico, no trecho acima transcrito, verifica-se que a interpretação dada pelo Judiciário é consentânea com o sistema do direito positivo, quando se comenta que “*na formação da base originária, deve também ser feito com utilização daquela redução*”.

O único comentário que precisa ser feito é que, de forma dissonante com o caminho traçado no excerto acima transcrito, não há, efetivamente, possibilidade de “escolha” por parte do fisco sobre em qual momento deseja aplicar o dito benefício fiscal. E não é em razão da aplicação dos artigos 108 ou 111, do Código Tributário Nacional. A razão é que, como já exposto ao longo da tese que ora se encaminha para o fim, quando há positivação de norma prescritiva da redução da base de cálculo para determinado tipo de operações, esta entra em cálculo normativo com a RMIT, passando a existir uma única regra-matriz aplicável ao caso concreto. Por isso, a única e exclusiva maneira de apurar o *valor do imposto* da dita operação é utilizar esta nova regra-matriz, que pode ser chamada, apenas para diferenciá-la, de regra-matriz com redução.

5 A REVOGAÇÃO DAS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO

No curso da confecção da presente tese, a legislação concernente às reduções de base de cálculo afetas à energia elétrica, tema base que causou a curiosidade para o desenvolvimento da pesquisa, foi modificada em virtude de revogações de tais benefícios então existentes em alguns estados, a exemplo da própria Bahia¹⁶⁰.

Em função destes vários motivos, os Estados da Federação passaram a modificar suas leis internas para atender às alterações impostas no sistema e reduzir as alíquotas de ICMS, incidentes justamente sobre combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo. O problema é que, ao tempo em que fazem a redução das alíquotas, também estão eliminando os benefícios de reduções de base de cálculo até então existentes, a exemplo do Decreto nº 21.494, de 04/07/2022, do Governador do Estado da Bahia - o que está ocasionando, por vezes, um aumento de carga tributária.

O objetivo não é tecer prolongados comentários acerca do fenômeno da revogação. Não serão explorados os efeitos da revogação do ponto de vista de validade, vigência, eficácia ou aplicação, o que já foi feito por outros pesquisadores.

Os desdobramentos de tais alterações legislativas serão analisados rapidamente no presente capítulo, já que possuem correlação com o tema de base da presente pesquisa.

¹⁶⁰ Muita discussão se deu em torno do assunto a fim de saber se a seletividade seria mandatória tanto no ICMS quanto no IPI, e foi por influência de decisão proferida no Supremo Tribunal Federal no RE nº 714.139/SC que o parlamento brasileiro movimentou-se e editou a Lei Complementar nº. 194/2022, com o fito de precípua de alterar a o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo.

5.1 Lei Complementar nº 194/22

Talvez por força da pressão por uma contenção dos preços de alguns dos produtos considerados essenciais, que no contexto de meados de 2022 estavam supostamente por contribuir em um aumento da inflação e face ao “equivocado entendimento no sentido de que tais preços são altos por conta das alíquotas desse tributo”, na linha do que lembra Marina Vieira de Figueiredo¹⁶¹, houve a movimentação do parlamento brasileiro para aprovar a Lei Complementar em comento.

O artigo 1º do novel diploma alterou a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que passou a vigorar acrescida do artigo 18-A cuja redação é a seguinte:

“Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás

¹⁶¹ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. LC 194/22: redução de alíquotas do ICMS e impactos na carga tributária. JOTA, 2022. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lc-194-22-reducao-de-aliquotas-do-icms-e-impactos-na-carga-tributaria-16082022>>. Acesso em: 19 de agosto de 2022.

natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.”¹⁶²

Mais ou menos no mesmo eixo, foi modificada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para adicionar a esta o artigo 32-A, dispondo que as operações relativas à energia elétrica e outras que cita, são “consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos”.

5.2 O Decreto nº 21.494, de 04/07/2022, do Governador do Estado da Bahia

A este ensejo, o Estado da Bahia (apenas para ficar com este Estado, cujo exemplo já vem sendo utilizado para a análise) modificou sua legislação interna com a edição do decreto supracitado, passando o RICMS daquela unidade federativa a possuir a seguinte redação:

Decreto nº 21.494/2022

...

Art. 2º O Decreto no 13.780, de 16 de março de 2012, que regulamenta o ICMS, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

“Art. 268.
.....

...

XVII - das operações com energia elétrica, de forma que a carga tributária corresponda a 15,08%, quando destinada:

a) às classes de consumo industrial e rural;

...

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 23 de junho de 2022.

¹⁶² BRASIL. [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, em 04 de julho de 2022.
RUI COSTA
Governador¹⁶³

A prescrição jurídica até então existente concedia o benefício de redução de base de cálculo, conforme já indicado no início deste texto, razão pela qual a supressão de tal benesse não pode de imediato ser feita, caso as pessoas jurídicas beneficiárias tivessem implementado condições para sua fruição.

Mesmo no caso de inexistir isenção condicionada, a inovação jurídica que revoga um benefício concedido apenas poderia ter lugar, no mínimo, após a edição da alteração legislativa. Jamais deveria sequer cogitar-se retroação de efeitos da modificação legislativa, posto que revoga lei concessiva de benefício fiscal.

Observe que, como exemplificado nos tópicos afetos à forma e fórmula matemática de cálculo do imposto “por dentro”, ficou indicado que, no contexto então existente na Bahia, a carga tributária para energia elétrica do art. 268, XVII, “a”, do RICMS/BA, pairava em torno dos 12,96% quando retratado adequadamente o mandamento do artigo 13, parágrafo primeiro, inciso I da Lei Kandir. Por outro lado, as empresas consumidoras de energia elétrica para fins industriais restarão oneradas em 15,08%, de acordo com a nova redação posta no sistema jurídico pelo Decreto nº. 21.494, de 04/07/2022, do Governador do Estado da Bahia.

Ocorreu, portanto, um incremento no ônus tributário cometido aos destinatários da norma, o que deve sempre ocorrer no mínimo 90 dias após a publicação da nova

¹⁶³ BAHIA. [Decreto nº 21.494 de 4 de julho de 2022]. Dispõe sobre a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas operações com combustíveis e energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, nos termos da Lei Complementar Federal no 194, de 23 de junho de 2022, e dá outras providências. Disponível em: <
http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2022_21494.pdf#search=%2221.494%22>. Acesso em: 10 de agosto 2022.

regra e no exercício seguinte ao da modificação, posto que o ICMS obedece ao disposto no artigo 150, “a”, “b” e “c” da Constituição Federal.

Não é o objetivo da presente tese oferecer maiores comentários ao fenômeno da revogação. É, contudo, interessante apontar que Tárek Moussallem explica posicionamento digno de nota com relação ao presente ponto. Menciona ele que caso entenda-se a redução de base de cálculo como uma norma especial que entra em cálculo normativo com a RMIT para modificar I_h, alterando portanto seu campo de incidência, haveria a possibilidade de revogar o conteúdo da norma da redução de base de cálculo e ressurgimento da possibilidade de incidência da Regra-Matriz sem redução. Diz ele que o enunciado-enunciado da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro prescreve que “a lei especial *não* revoga a lei geral e vice-versa”¹⁶⁴.

Por tal perspectiva, teria sido possível a revogação da redução de base de cálculo e a aplicabilidade imediata da norma de tributação sem a necessidade de respeito, por exemplo, à anterioridade.

No caso em tela, contudo, houve a introdução no sistema jurídico de enunciado que não prevê base de cálculo nem alíquota, mas uma carga tributária a ser aplicada sobre o valor da operação.

Ou seja, verificando pelo aspecto mais tradicional ou mesmo pela visão do doutrinador acima citado, o cotejo do artigo 3º da norma Estadual está em completo descompasso com os ditames da Carta Magna, dado que prevê a entrada “entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 23 de junho de 2022”, isto é, retroagindo efeitos, quando na verdade a legislação constitucional determina aos Fiscos que vigorem alterações que tendam a aumentar tributo a partir de 1º de janeiro do ano posterior.

Ainda que a legislação federal, que envolve o tema, tenha sido modificada no ano de 2022 e os Estados, como deve ocorrer, tenham se movimentado internamente

¹⁶⁴ MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 195.

no sentido de aprovar as modificações necessárias ainda no mesmo exercício financeiro, o fato é que estas apenas poderiam surtir efeitos no próximo ano fiscal, isto é, a partir de 1º de janeiro de 2023.

A princípio, tratar de modo distinto viola de morte a segurança jurídica e tantos outros princípios da ordem constitucional. Foi justo nessa linha que caminhou o RE 564225 AgR, que tratava justamente de uma revogação de benefício fiscal de ICMS, majorando sua base de cálculo¹⁶⁵.

A respeito da transgressão da determinação infraconstitucional acerca da impossibilidade de suprimir isenções livremente, como já adiantado pouco acima, tratar-se-á no próximo tópico.

5.3 As revogações frente ao artigo 178 do CTN

Se é o caso de tratar da revogação do benefício fiscal de redução de base de cálculo anteriormente concedidos, cabe traçar paralelo que o Supremo Tribunal Federal fez entre redução de base de cálculo e isenção para sustentar, como se disse

¹⁶⁵ IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (RE 564225 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

acima, a impossibilidade de supressão dos mesmos ante a disposição do artigo 178, do Código Tributário Nacional¹⁶⁶.

Na ótica do Tribunal Constitucional brasileiro, reduções de base de cálculo, para fins de crédito de ICMS, vêm sendo entendidas como isenção parcial por parte do Pretório Excelso. O tema foi objeto de julgamento por várias oportunidades perante a Corte Constitucional, tendo a última página sido a apreciação do RE 635688, com repercussão geral, cuja ementa é a seguinte:

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido. (RE 635688, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

No julgamento, o Ministro relator Gilmar Mendes destaca que a querela cinge a “verificar, diante do texto constitucional, se os casos de redução de base de cálculo compreendem-se no conceito de ‘isenção’, para efeito de aplicarem-se as restrições previstas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”.

Retrata que o tema já havia sido conhecido pela Corte, por ocasião do julgamento do RE 161.031¹⁶⁷, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, quando então

¹⁶⁶ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

¹⁶⁷ O recurso estava assim ementado: “ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição

entendeu-se por maioria que “não haveria de se aplicar aos casos de mera redução de base de cálculo, visto que não estariam, segundo a orientação acolhida naquele julgado, enquadrados no conceito de isenção”.

Segue ilustrando que a seguir, no julgamento do RE 174.478¹⁶⁸, modificou-se o entendimento anterior e o Supremo passou a considerar equiparada a redução de base de cálculo a ideia de isenção parcial. O posicionamento firmou-se em explanação feita no voto do Ministro Cesar Peluso, que, ao seu final, grafou serem os dois fenômenos substancialmente os mesmos, não se justificando a diferença de tratamento, raciocínio que se manteve por vez do julgamento da ADI 2320¹⁶⁹.

Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.” (STF – RE 161031 – Relator Marco Aurélio – DJ 24.3.1997)

¹⁶⁸ Com julgamento final no seguinte sentido: EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (RE 174478, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 264)

¹⁶⁹ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11.362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO II, "a" e "b", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA. 1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não-cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92. 2. O artigo 155, § 2º, inciso II, "b" da CB prevê que a isenção ou não-incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes. 3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de

Sendo assim, Peluso opina ao cabo que “embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota” possuem “semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo”.

É esse o sentido que empresta o Ministro Gilmar Mendes no julgamento do recurso com repercussão geral. Relata ele que “de fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total quanto à redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais)” possuem efeito prático idêntico, repetindo, inclusive, a dicção levada à cabo no voto de Peluso no julgamento do RE 174478: “exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo”.

Se assim devem ser consideradas as reduções, aplica-se integralmente o raciocínio da Súmula 544, do próprio STF, segundo a qual “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Isto é, caso alguma pessoa jurídica tenha se movimentado no sentido de atender a requisitos jurídicos postos pela prescrição legislativa e tenha sido objeto de concessão específica pela autoridade administrativa, tais benefícios não podem ser suprimidos.

redução da base de cálculo. 4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, "f"]. 5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita a redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2320, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2006, DJ 16-03-2007 PP-00019 EMENT VOL-02268-01 PP-00129 RDDT n. 140, 2007, p. 218-219)

No caso em tela, até onde se acompanhou, a pessoa jurídica do ramo industrial que atua no território do Estado da Bahia¹⁷⁰ não necessita atender a condições ou fazer prova de cumprimento de quaisquer requisitos a fim de que possa gozar da benesse. De tal maneira, se inexistem condições implementadas não é o caso de manter o tratamento jurídico que vinha sendo dispensado, devendo-se atentar apenas para o princípio da anterioridade, em suas duas formas, e o da irretroatividade, conforme já explanado.

¹⁷⁰ Estamos insistindo no exemplo que remete à Bahia apenas porque foi o exemplo do benefício de redução de base de cálculo para as pessoas jurídicas do ramo industrial que consomem energia elétrica que causou curiosidade para o tratamento do assunto.

6 CONCLUSÕES

1. A abordagem do direito como um sistema de normas jurídicas, vigentes em determinado período de tempo e ainda aplicáveis a situações jurídicas, permitiu analisar a problemática das reduções de base de cálculo do ICMS de forma estritamente jurídica, opinião despida de qualquer consideração de outra ordem.

2. Foi a partir desse viés estritamente normativo que se identificou a existência de um confronto de normas jurídicas afetas a uma espécie de operações com energia elétrica, que poderiam levar a dificuldades do ponto de vista da aplicação: (i) se era aplicável a RMIT em 2 (dois) momentos, sendo que no primeiro deles sem considerar redução alguma de base de cálculo e apenas posteriormente calcular o imposto compreendendo esta regra; ou se (ii) quando existir norma de redução de base de cálculo, há necessidade de compatibilização das normas jurídicas ainda no plano geral e abstrato, resultando na existência de apenas uma única norma aplicável às operações em tela.

3. Entender o processo de positivação e conseqüente construção de sentido das normas jurídicas tem relevo para que se possa perceber como as regras jurídicas interagem entre si no caminho de regular as condutas humanas. Se identificou aqui que os intérpretes aparentemente não atentam bem para a circunstância de que o direito positivo prescreve ordens e que, portanto, uma norma especial que determine a redução de base de cálculo deve ser obedecida.

4. A chamada “base de cálculo” por dentro não possui coerência com a outorga de competência constitucional e engloba algo que, no mundo social, não existe ainda, que é o “montante do imposto”. Esta constatação de que não existe valor de tributo ainda, quando do momento da incidência para que se possa inserir o valor na própria base de cálculo do imposto, não é nova e não inviabiliza que possa existir o fenômeno da “base por dentro”, mas ressalta incompatibilidade deste com o sistema tributário.

5. No tocante à base de cálculo do ICMS, tanto no que tange às operações que envolvem energia elétrica para fins industriais no estado da Bahia, que foi o exemplo do qual se construiu a presente tese, quanto em outras operações em que

haja redução de base de cálculo, a *fórmula matemática* para realizar o chamado “cálculo por dentro” ou “gross up” *deve contemplar a alteração consistente em englobar a redução de base de cálculo* (ou, utilizando a expressão sinônimo, contemplar a nova base de cálculo existente no sistema jurídico, a qual não é aquela integral que reflete a integralidade da operação) *e alíquota*, permitindo, assim, que o “montante do imposto” seja adequadamente apurado e compreendido dentro da própria base de cálculo do tributo.

6. Isso porque, como não poderia deixar de ser, o “montante do imposto” é sempre o produto de uma multiplicação entre dois fatores, isto é, alcançado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Se há redução da base de cálculo, a alíquota necessariamente irá incidir apenas sobre a fração da base de cálculo ainda à “disposição” na norma tributária. Ou seja, sobre a única fração do negócio jurídico que foi recortado para dentro do mundo jurídico pela regra-matriz de incidência que possui redução de base de cálculo.

7. O efeito matemático de ser reduzir alíquotas, no caso do ICMS, não torna esse fenômeno juridicamente idêntico à redução da base de cálculo, ainda que numericamente haja uma identidade entre reduzir a alíquota pela metade, mantendo a base de cálculo incólume e diminuir a base de cálculo pela metade mantendo a alíquota.

8. Após a abordagem inicial do que é direito para o autor do texto e da análise do que vem a ser redução de base de cálculo, foi possível enunciar que tal mecanismo, para além de pernicioso por deixar menos transparente a visualização da tributação do ICMS, acaba por causar problemas de várias ordens, especialmente a de fazer com que os contribuintes sejam onerados com carga tributária maior do que seriam caso houvesse a simples redução de alíquota.

9. A forma ou fórmula matemática de inserir o imposto (ou o “montante do imposto”) em sua própria base de cálculo não é explicitamente indicada pelo sistema do direito positivo. Mas tal mecanismo deve sempre obedecer fielmente ao que diz o direito, sob pena de irremediável incursão no campo da ilegalidade.

10. As revogações das reduções de base de cálculo para o setor de energia elétrica, que causaram a curiosidade para a feitura da presente tese, sendo consideradas benefícios fiscais equiparados a isenções, nos termos do que vem

decidindo o STF, devem ser submetidas integralmente o raciocínio da Súmula 544, do próprio STF, segundo a qual “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Isto é, caso alguma pessoa jurídica tenha se movimentado no sentido de atender a requisitos jurídicos postos pela prescrição legislativa e tenha sido objeto de concessão específica pela autoridade administrativa, tais benefícios não podem ser suprimidos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edson Sebastião de. *Gestão fiscal: cálculo do imposto por dentro ou "Gross Up" e a não-cumulatividade nas apropriações de créditos fiscais do ICMS, IPI, PIS/PASEP e da Cofins*. São Paulo: Dialética, 2020.

ALVES, Alaôr Caffé. "Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico." In: *Lógica e direito*, por Coordenação Paulo de Barros Carvalho e Organização Lucas Galvão de Brito, 448. São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. "Regime Jurídico da Extrafiscalidade." *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf> (acesso em 17 de Março de 2016).

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. revisada. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. "IPTU - base de cálculo e base calculada." In: *Suplemento Tributário*, 30:81. Rio de Janeiro: LTr, 2000.

Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. - São Paulo: Noeses, 2007.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Studatti. Bauru: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

_____. *Teoría general del derecho*. 5. Santiago: Ediciones Olejnik, 2017.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

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

_____. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 06, p. 69-73, mar/1996.

BAHIA. [Lei Nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996]. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_7.01496_sem_notas.pdf>.

Acesso em: 10 de abril de 2022.

BAHIA. [Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012]. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Disponível em: < <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/ricms12.pdf>>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

BAHIA. [Decreto nº 21.494 de 4 de julho de 2022]. Dispõe sobre a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas operações com combustíveis e energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, nos termos da Lei Complementar Federal no 194, de 23 de junho de 2022, e dá outras providências. Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2022_21494.pdf#search=%2221.494%22>. Acesso em: 10 de agosto 2022.

BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) (3 Junta de Julgamento Fiscal). Acórdão JJF nº 0076-03/18. Ementa: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. ENERGIA ELÉTRICA. Erro na base de cálculo. A base de cálculo a ser reduzida em 52% é a que contém nela integrado o imposto calculado com alíquota para energia elétrica (27%). A Carga tributária do caso, qual só é conhecida após o cálculo do imposto é 12,96% da carga tributária sem o benefício fiscal, de modo que equivalha a 27% da base de cálculo reduzida. A fórmula de cálculo sugerida pelo autuado confunde “Alíquota” com “Carga Tributária”, quando são institutos jurídicos tributários distintos. “Alíquota” é o percentual legal que aplicado ao valor da base de cálculo se apura a carga tributária e “Carga tributária” é o valor do tributo que a operação sofre de modo efetivo. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Infração subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. Autuado: INTERCEMENT BRASIL S.A. Autuante: Estado da Bahia. 17 de maio de 2018. Disponível em: <<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4928802&ca=d3eca7b1229033e49b8f61bd61c8ed72b1ab2710d206b3b2a706d6c179cf0b580ee5cec472f193fad92c10ff50667c64d6c24b927bc1b01d>>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Comarca de Campo Formoso. Ação Anulatória nº 8000032-90.2021.8.05.0041. Autor: INTERCEMENT BRASIL S.A. Réu: Estado da Bahia. Magistrado(a): Juíza LÍDIA IZABELLA GONÇALVES DE CARVALHO LOPES, 15 de abril de 2021. Disponível em: <<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4928802&ca=d3eca7b1229033e49b8f61bd61c8ed72b1ab2710d>>

206b3b2a706d6c179cf0b580ee5cec472f193fad92c10ff50667c64d6c24b927bc1b01d
>. Acesso em: 15 de outubro de 2022.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação 0542817-19.2014.8.05.0001. DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÃO COM ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. COISA JULGADA MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO NESTA VIA. PREJUDICIAL DE MÉRITO AFASTADA. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO NO CÁLCULO DO IMPOSTO POR DENTRO. SENTENÇA ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO. Apelante: Estado da Bahia . Apelado: CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA. Relator(a): Desembargadora Regina Helena Santos Reis, 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: <
<https://pje.tjba.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=8745519&ca=cdeaf777859c9ab39b8f61bd61c8ed72b1ab2710d206b3b2a706d6c179cf0b580ee5cec472f193fad92c10ff50667c64d6c24b927bc1b01d>>
. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação 0513495-51.2014.8.05.0001. EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA FISCAL (ICMS). APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. IMPOSTO "POR DENTRO". BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE OPERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM 52% (CINQUENTA E DOIS POR CENTO) PARA INDÚSTRIA. APELAÇÃO IMPROVIDA. DEVOLUÇÃO DE CUSTAS ADIANTADAS E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM R\$ 5.000,00 (CINCO MIL REAIS) PELO ENTE ESTADUAL. SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO DE No 298574.0005/12-7 ANULADO. Apelante: Estado da Bahia . Apelado: CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA . Relator(a): Desembargadora Maria do Socorro Barreto Santiago, 22 de agosto de 2017. Disponível em:
<<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MO>

N&sequencial=95691995&tipo_documento=documento&num_registro=201900441542&data=20190612&formato=PDF>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BRASIL. [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564225. Decretos nº. 39596/1999 e n. 39697/1999, do Estado do Rio Grande do Sul. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. Recorrente: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Recorrido: DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA. Relator(a): Min. Marco Aurélio, 2 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285016/false>>. Acesso em: 15 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2320. Leis Complementares Federais nº. 24/1975 e nº. 87/1996 e Lei nº. 11362/2000, do Estado de Santa Catarina. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11.362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO II, "a" e "b", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA. 1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não-cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92. 2. O artigo 155, § 2º, inciso II, "b" da CB prevê que a isenção ou não-incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes. 3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo. 4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, "f"]. 5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita a redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. Requerente: GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Requerida: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator(a): Min. Eros Grau, 15 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%202320%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 161031. Decreto Nº 24.224, DE 28.12.84, do Estado de Minas Gerais. ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-

CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. Recorrente: COMERCIAL E IMPORTADORA CAMARGO SOARES LTDA. Recorrido: ESTADO DE MINAS GERAIS. Relator(a): Min. Marco Aurélio, 24 de março de 1997. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1558171>>. Acesso em: 15 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 174478. Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo e Convênio ICMS nº 66/88. EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. Recorrente: MONSANTO DO BRASIL S/A. Recorrido: ESTADO DE SÃO PAULO. Relator(a): Min. Cezar Peluso, 17 de março de 2005. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur93186/false>>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 212209 Lei nº 8820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul. EMENTA: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. Recorrente: INDÚSTRIA DE BEBIDAS CELINA LTDA. Recorrido: ESTADO DO RIO GRANDE DO

SUL. Relator(a): Min. Nelson Jobim, 23 de junho de 1999. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97484/false>>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 635688. Lei Estadual 8.820/89 do RS e Convênio ICMS 128/94. EMENTA Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Min. Gilmar Mendes, 16 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur292124/false>>. Acesso em: 15 de agosto de 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 748543 com Repercussão Geral. Lei Complementar nº. 87/1996. EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. De acordo com o artigo 20, §1º, da Constituição Federal, é assegurada à União (EC 102/2019), aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração, no respectivo território, de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. 2. Somente os Estados de destino (Estado em que situado o adquirente) podem instituir ICMS sobre as operações interestaduais de energia elétrica, nos termos do artigo 155, §2º, X, 'b' da Constituição Federal. Precedentes: RE 198088, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 5-9-2003. 3. Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tema 689,

fixada a seguinte tese de repercussão geral: “Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto”. Recorrente: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Recorrido: TRADENER LTDA. Relator(a): Min. Marco Aurélio, 9 de setembro de 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4402648>>. Acesso em: 16 de agosto de 2022.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação*. São Paulo: Noeses, 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo, Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012, Epub.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 11 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade Civil do Estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1905.

CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema constitucional tributário. Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTR, 1997.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. *A redução da base de cálculo do ICMS*. 2010. 148 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro digital.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3 revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021.

CUNHA, Nicodemos Victor Dantas da. *O IPTU progressivo no tempo*. 2016. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

ECHAVE, Delia Tereza, María Eugenia URQUIJO, e Ricardo GUIBOURG. *Lógica proposición y norma*. 4. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 1995.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sao Paulo, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *LC 194/22: redução de alíquotas do ICMS e impactos na carga tributária*. JOTA, 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lc-194-22-reducao-de-aliquotas-do-icms-e-impactos-na-carga-tributaria-16082022>>. Acesso em: 19 de agosto de 2022.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito*. 4. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôrres. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HUSSERL, Edmund. *A ideia da fenomenologia: cinco lições*. Tradução: Marloren Lopes Miranda. Petrópolis: Editora Vozes, 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário : teoria geral do tributo*. Barueri, SP; Espanha, ES : Manole; Marcial Pons, 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. A revogação de Isenção de ICMS e a Desnecessidade de Convênio/Confaz. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº. 106, p. 81-90, jul/2004.

MACEDO, Paulo César Machado de. *O IPTU progressivo no tempo e a sua alíquota*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sao Paulo, 2004.

MATA MACHADO, Edgar de Godói da. *Direito e coerção*. São Paulo: Unimarco Editora, 1999 (Reeditado).

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. atualizada até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. Campinas: Bookseller, 2005.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 4. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NAKAGAKI, Rita Kazumi. *O princípio do não confisco no direito tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC/SP. São Paulo, 2010.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias nº. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 209-245.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário : Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PESSOA, Artur Velázquez. *Derecho y fuerza*. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2004.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000.

RUSSEL, Bertrand. "Vagueness." *The Australasian Journal of Psychology and Philosophy*. 1 de Junho de 1923. 84--92.

SÃO PAULO (Município). Plano Diretor do Município, Lei nº. 16.050, de 31 de julho de 2014. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 01 de agosto de 2014. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipId=B9N8D6TN3UGAMeE65RHOJ8E9OF7>>. Acesso em: 14 de maio de 2016.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº. 55.638, de 30 de outubro de 2014. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 31 de outubro de 2014. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br>>. Acesso em: 19 de maio de 2016.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº. 56.589, de 10 de novembro de 2015. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 11 de novembro de 2015. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br>>. Acesso em: 19 de maio de 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro digital.

ROCHA, Eduardo Moraes. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROSA, José Roberto. *Curso básico de ICMS – com o professor José Rosa*. 4 ed. atual. Sorocaba: Edição do Autor, 2017.

SCAVINO, Dardo. *A Filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25 rev. e atual. até a Emenda Constitucional n.48, de 10.08.2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

TELLES JUNIOR, Goffredo. *O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 6. Revista. São Paulo: Max Limonad, 1985.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 5. São Paulo: Noeses, 2015.

ZOMER, Silvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016.

WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Fabris, 1984.