



PUC-SP

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

VICTOR AUGUSTO PORTELA

RA00157297

A Propagação da “Guerra Fiscal” sobre o ICMS incidente sobre carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, no Estado de São Paulo

São Paulo

Março/2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

VICTOR AUGUSTO PORTELA

A Propagação da “Guerra Fiscal” sobre o ICMS incidente sobre carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, no Estado de São Paulo

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em **Direito Tributário**, sob a orientação da Prof.^a **Daniela de Andrade Braghetta**.

São Paulo

2018

PORTELA, Victor Augusto.

A Propagação da “Guerra Fiscal” sobre o ICMS incidente sobre carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, no Estado de São Paulo - 2018.

Trabalho de Monografia (Pós-Graduação em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2018.

Bibliografia: Pág. 104.

Guerra Fiscal sobre ICMS; ICMS – operações mercantis; Princípio da não-cumulatividade; Direito ao Crédito; Direito à Compensação; Constituição Federal; ICMS incidente sobre carnes e derivados resultantes de abate; Legislação Estadual; Estado de São Paulo; Posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

VICTOR AUGUSTO PORTELA

A Propagação da “Guerra Fiscal” sobre o ICMS incidente sobre carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, no Estado de São Paulo

Monografia de Pós-Graduação em Direito Tributário, apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho científico tem como alvo o exame e as suas consequências, com enfoque nas regras constitucionais, das últimas alterações que o Estado de São Paulo inseriu no ICMS incidente sobre carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, em razão da edição do Decreto Legislativo n.º 62.401/2016, o qual revogou a antiga isenção total sobre o referido imposto, passando a cobrá-lo efetivamente dos contribuintes.

Para tanto, o presente trabalho será iniciado traçando-se algumas premissas basilares, as quais darão suporte e sustentação à toda argumentação desenvolvida, para que não restem dúvidas ou falhas na linguagem descritiva.

Por fim, entre os principais temas que serão abordados, encontra-se o princípio da não-cumulatividade, oportunidade em que será analisada a sua natureza jurídica e a sua essência, a fim de se demonstrar que seu principal objetivo, quando inserido no ordenamento constitucional, era afastar qualquer possibilidade da “guerra fiscal” que se observava em alguns extintos tributos.

Feitas estas considerações gerais e mais algumas outras imprescindíveis, será possível possuir substrato suficiente para adentrar ao foco principal deste trabalho científico, quando serão analisadas a constitucionalidade das recentes alterações que o ICMS-carnes e derivados resultantes de abate sofreu no Estado de São Paulo, principalmente quanto à efetivação das regras de direito ao crédito e a sua integral compensação.

Palavras-chaves: Guerra Fiscal sobre ICMS; ICMS – operações mercantis; Princípio da não-cumulatividade; Direito ao Crédito; Direito à Compensação; Constituição Federal; ICMS incidente sobre carnes e derivados resultantes de abate; Legislação Estadual; Estado de São Paulo; Posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

ABSTRACT

The purpose of this academic work is to analyze the consequences of the last changes introduced by the State of São Paulo in ICMS on meat and other edible products, whether fresh, chilled, frozen, salted, dried or seasoned, resulting from the slaughter of poultry, leporidae and cattle, buffaloes, goats, sheep or pigs, due to the edition of Legislative Decree n.º 62.401/2016, which revoked the old total exemption on said tax, of taxpayers.

To this end, the present work will be started by drawing up its basic premises, which will support the arguments developed, so that there are no doubts or shortcomings in the descriptive language.

Finally, among the main topics to be addressed are the principle of non-cumulativeness, analyzing their legal nature and their essence, in order to demonstrate that the main objective, when inserted in the constitutional order, was to remove any possibility of the "fiscal war" that was observed in some extinct tributes.

Made all these general considerations and some other essential ones, it will be possible to have enough substrate to enter the main focus of this academic work, when the constitutionality of the recent changes that the ICMS-meat and derived products of slaughter suffered in the State of São Paulo will be analyzed, mainly as to the effectiveness of the rules of right to credit and their effective compensation.

Key-words: Tax War on ICMS; ICMS - market operations; Principle of non-cumulativity; Right to Credit; Right to Compensation; Federal Constitution; ICMS tax on meat and derived products resulting from slaughter; State Legislation; State of São Paulo; Doctrinal and jurisprudential positioning.

SUMÁRIO

Introdução.....	09
1. Considerações históricas e regras gerais do ICMS no Brasil.....	11
1.1. Evolução histórica.....	11
1.2. Regras constitucionais atuais e gerais do ICMS – operações mercantis.....	13
1.3. Regra-matriz de incidência tributária constitucional do ICMS – operações mercantis.....	16
2. Sobre a interpretação e compreensão do Direito Positivo Brasileiro.....	22
2.1. Norma Jurídica e Interpretação do Direito Positivo a partir dos Princípios Constitucionais.....	22
2.2. Supremacia da Constituição e o Princípio da Hierarquia.....	26
2.3. Competência Legislativa e Competência Tributária.....	29
2.4. Princípios Constitucionais.....	31
3. Princípios Constitucionais específicos aplicáveis ao ICMS.....	32
3.1. O Princípio da Não-cumulatividade.....	33
3.2. O Princípio da Seletividade.....	36
3.3. Princípio da Uniformidade ou Neutralidade Fiscal.....	38
4. O Princípio da Não-cumulatividade no âmbito do ICMS.....	39
4.1. Uma interpretação sistemática sobre o Princípio da Não-cumulatividade.....	41
4.2. Eficácia do Princípio da Não-cumulatividade como limite objetivo.....	44
4.3. Conceitos relevantes sobre o Princípio da Não-cumulatividade.....	46
5. “Limitações” ao Princípio da Não-cumulatividade.....	48
5.1. Isenção e Não-incidência como limitações à Não-cumulatividade.....	49
5.2. Isenção e Não-incidência como hipóteses de anulação dos créditos de ICMS em operações anteriores.....	53
5.3. Outros benefícios e incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS.....	55
5.4. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.....	59

6. A Guerra Fiscal envolvendo o ICMS.....	62
6.1. Principais causas e consequências da Guerra Fiscal.....	62
6.2. Regras para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS.....	66
6.3. Inconstitucionalidade das Leis Estaduais que inibirem estímulos fiscais concedidos unilateralmente.....	75
6.4. Análise da Lei Complementar n.º 24/1975 sob a ótica da Constituição da República de 1988.....	84
6.5. As prescrições dos artigos 20 e 23, da Lei Complementar n.º 87/1996 sob o prisma Constitucional.....	88
7. O ICMS incidente sobre carnes e correlatos no Estado de São Paulo e o Direito ao Crédito.....	91
7.1. Regras gerais sobre Direito ao Crédito de ICMS no Estado de São Paulo.....	91
7.2. O Direito ao Crédito do ICMS-carne em razão das recentes alterações ocorridas no Estado de São Paulo.....	95
Conclusão.....	100
Referências Bibliográficas.....	103
Anexo I.....	108

Introdução

O objeto e foco do presente estudo é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – “ICMS – operações mercantis”, cuja análise será realizada, especialmente, sob a ótica dos principais temas constitucionais que o cercam, inclusive com relação ao princípio da não-cumulatividade, sobre os focos ejetores da tão comentada “guerra fiscal”, tudo isso a fim de poder aferir se as alterações que o referido imposto, incidente sobre carnes e afins, sofreu no Estado de São Paulo, demonstram-se formal e materialmente adequadas.

Como se sabe, o ICMS é um imposto estadual e distrital, conforme carta de competências da Constituição da República de 1988, mas que não nega o seu aspecto de exação de importância nacional, em razão do exaustivo tratamento que a Carta Magna lhe dedicou, seja impondo limitações constitucionais por meio de garantias fundamentais ao contribuinte, seja emoldurando as suas hipóteses de incidência, pelo que a atividade tanto do legislador complementar, quanto do ordinário, no que diz respeito à sua instituição, devem ser estritamente cuidadosas, para não extrapolar quaisquer limitações de hierarquia superior.

Neste sentido, a principal base deste estudo será o posicionamento da melhor doutrina que pesquisa a referida exação estadual, sejam em obras e artigos específicos, sejam em bibliografias gerais em matéria tributária, até porque algumas premissas básicas deverão ser traçadas desde o início, para que o presente discurso jurídico se apresente de forma sistemática e coerente com os ditames constitucionais.

Sem prejuízo dos livros doutrinários, que, ao meu ver, são a melhor fonte de conhecimento no mundo acadêmico, para compreensão profunda e isenta do tema, o presente estudo também terá como precípua função expor os mais recentes e importantes precedentes sumulares e jurisprudenciais sobre o ICMS e suas características. Contudo, não se está aqui a negar a valiosíssima relevância dos julgados para o estudo acadêmico, muito pelo contrário, mas o fato é que a sua verdadeira finalidade é encontrada no mundo prático do direito, materializado pelos processos litigiosos, a fim de conferir-lhes maior segurança.

Em suma, a principal fonte de estudo do presente trabalho será a própria Constituição, norma suprema de um Estado Democrático, como é o Brasil, principalmente pelo fato de que a nossa atual disciplinou exaustivamente o referido imposto estadual e distrital.

Considerando o exposto, insta consignar que este trabalho acadêmico inicia-se com uma breve posição histórica do ICMS, partindo à sua atual regulamentação constitucional, quando serão levantadas algumas premissas básicas de compreensão e interpretação das normas jurídicas, para só então aprofundar todas as características do festejado princípio da não-cumulatividade, suas limitações, a efetividade do direito ao crédito e principalmente, a problemática da denominada “guerra fiscal”, quando, finalmente formada uma opinião fechada e congruente das regras constitucionais atinentes ao ICMS, as proposições prescritivas do Estado de São Paulo, com relação ao ICMS incidente sobre o produto carnes e afins, poderão ser estudadas e analisadas de maneira isenta.

1. Considerações históricas e regras gerais do ICMS no Brasil

1.1. Evolução histórica

Como sinalizado brevemente no item introdutório, neste capítulo será abordada a origem histórica do ICMS no Brasil, bem como as principais ligações externas que o influenciaram a ser como aqui é tratado, para, feito isso, verificar a atual previsão constitucional do referido imposto, a sua regra-matriz de incidência constitucional e as principais características e limites que o cercam, ou seja, a ideia inicial é traçar as linhas gerais do ICMS – operações mercantis.

Pois bem. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS tem a sua origem na Reforma Tributária prevista pela Emenda Constitucional n.º 18/1965¹, a qual não chegou a vigorar, considerando-se que, logo em seguida, fora substituída pelo Sistema Tributário tratado pela Constituição de 1967², que discriminou os impostos cabíveis privativamente a cada um dos entes federativos, sendo oportuno esclarecer que, naquele momento, os serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de passageiros eram da competência tributária da União, o que só foi transferidos aos Estados com o advento da Constituição da República de 1988, por isso que antes da sua promulgação utilizava-se a sigla “ICM”.

¹EC n.º 18/65. Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§1º. A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que se destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

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

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridos no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.

²Constituição de 1967. Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes (redação dada pelo Ato Complementar 40, de 30.12.1968)

[...]

§4º. A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (redação dada pelo Ato Complementar 40, de 30.12.1968)

§5º. O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados no exterior.

Por seu turno, a Constituição de 1969 (ou simplesmente Emenda n.º 01/1969 para alguns autores)³ não apresentou grandes alterações com relação às hipóteses de incidência do ICM (atualmente, ICMS), sendo importante pontuar que, quanto aos sujeitos passivos da obrigação, a incidência do referido imposto ocorrida apenas com relação às operações realizadas por produtores, industriais e comerciantes, ou seja, a referida exação não se subsumia se tais fatos fossem praticados por pessoas físicas, pois, para aquele constituinte, nestes casos, não haveria habitualidade da conduta.

Como se verifica, já as primeiras Constituições que trataram do ICM previam que o referido tributo seria não-cumulativo, compensando-se nas operações atuais o que foi cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Neste particular, o Prof. Kiyoshi Harada, em uma de suas reconhecidas obras, alerta que técnica da não-cumulatividade do ICM é inspiração do Direito Francês:

O nosso legislador, inspirado no sistema do tributo francês, “*la taxe sur le valeur ajoutée*”, instituiu a não cumulatividade do ICM pelo emprego do mecanismo de dedução de impostos pagos nas operações anteriores.⁴

Ainda tratando da não-cumulatividade, o mesmo autor explica didaticamente, mas agora se referindo ao disposto pelo §1º, do artigo 3º, do Decreto-lei 406/68, que estava prescrito que a sua efetivação (não-cumulatividade) dava-se de acordo com operações contábeis fiscais de “crédito” e “débito” do imposto:

O contribuinte apura em certo período, normalmente de 30 dias, segundo as legislações da maioria dos Estados, o valor do imposto pago relativamente a *todas* as mercadorias entradas em seu estabelecimento, contabilizando-as como seu crédito em relação à Fazenda. Por outro lado, apura o valor do imposto incidente (incidência econômica) sobre *todas* as mercadorias saídas de seu estabelecimento, no mesmo período, contabilizando-os como seu

³Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

[...]

§5º. A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

⁴HARADA, Kiyoshi. *ICMS Doutrina e Prática*. 1ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 5 (destaques originais).

débito em relação à Fazenda. Confrontando-se esses dois lançamentos contábeis, “a crédito” e “a débito”, resultará uma diferença que, se a favor da Fazenda (diferença a maior), constituirá o imposto devido, no período apurado. Se a diferença for a favor do contribuinte (diferença menor), constituirá o crédito a ser transferido para o período seguinte, ou períodos subsequentes até que resulta na diferença a maior.⁵

Diante dessas breves ponderações históricas, não é difícil perceber que o ICMS, é um tributo indireto, pois, apesar do “contribuinte de direito” (produtor, comerciante, industrial, ou quem possa ser equiparado a esses) recolher o valor devido no início do ciclo da circulação de mercadorias, o efetivo ônus financeiro é transferido e suportado pelo “contribuinte de fato” (consumidor final), sendo este um dos principais motivos de o referido imposto ser exaustivamente disciplinado pelo constituinte, em especial pelo princípio da não-cumulatividade, sem contar, obviamente, por ser a exação que mais gera receita aos entes federados.

1.2. Regras constitucionais atuais e gerais do ICMS – operações mercantis

Atualmente, o ICMS está, genericamente, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição da República de 1988 – CR/88, como imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, da seguinte maneira: *“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”*.

Sendo assim, apesar do ICMS ser um imposto, em regra, de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, facilmente denota-se o seu caráter nacional, o que, inclusive, ganha mais força ao compreender que este é o único tributo de instituição obrigatória, assunto que será tratado adiante, diferentemente do que ocorre com as demais exações.

Sobre o aspecto nacional do ICMS, em implicação da sua necessidade de instituição igualitária em todo o território nacional, algumas importâncias da incólume jurista Regina Helena Costa primam por destaque:

⁵Ob. Cit. p. 5 (destaques originais).

Peculiaridade interessante desse imposto é revelada na simples leitura do art. 155: embora cuide-se de imposto de competência de entes parciais (EM e DF), é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição da República.

A explicação está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assume *feição nacional*, diante da *uniformidade* imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo, aos legisladores estaduais e distrital, pouco mais do que sua instituição.⁶

Neste particular, existem renomados autores que entendem que o referido imposto deveria ser de competência impositiva da União, o que poderia evitar a existência da reconhecida e indesejável guerra fiscal em matéria de ICMS, como é o caso do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, cuja posição merece assento, por ser um importante e forte posicionamento a respeito do ICMS, principalmente à seara acadêmica:

Trata-se de tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado.⁷

Contudo, o fato é que a maioria dos doutrinadores não entra muito nessa discussão, de modo que a referido registro apenas serve para demonstrar que tal posicionamento é aceitável por autores de inegável conhecimento jurídico sobre a matéria.

Voltando ao caráter nacional do ICMS, vale consignar também que se trata de um imposto com forte estilo extrafiscal (ultrapassa a mera fiscalidade), pois, além de ter como fim precípua o abastecimento dos cofres públicos (função de todo e qualquer tributo), é verdade que outros interesses também o circundam, como os sociais, os econômicos e os políticos.

Tanto é verdade que, como se sabe, a estrutura dos estímulos fiscais está diretamente ligada à extrafiscalidade de determinada exação, como se observa com o ICMS, sendo, inclusive, este (a concessão de benefícios e incentivos fiscais) um dos principais temas que fomentam a expansão da chamada guerra fiscal, pois todo e qualquer Estado (e o Distrito Federal), sempre acaba justificando a concessão de qualquer incentivo fiscal unilateral no desenvolvimento socioeconômico da sua região.

⁶COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª edição, 2ª tiragem, Ed. Saraiva, 2009, São Paulo, p. 368 (destaques originais).

⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e na Unanimidade Constitucional, in Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*, 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo, 2014. p. 1.

Nesta esteira, há de se enxergar que a extrafiscalidade do ICMS pode (e deveria) ser utilizada em favor do desenvolvimento das regiões que se encontram em situação econômica mais desfavorável (CR/88, art. 3º, III⁸, 151, I⁹ e 170, VIII¹⁰), como nos forma o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Nessa linha de raciocínio, entrevejo não apenas como possível, mas como efetivamente recomendável o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para o implemento das metas enfática e repetidamente prescritas pelo Texto Magno (arts. 3º, III; 151, I; e 170, VIII, da CRFB/88).¹¹

Se tudo isso já não bastasse, ainda há de se considerar que o caráter nacional do ICMS, principalmente por ser regulado pelo princípio da não-cumulatividade, torna que o referido imposto seja de instituição obrigatória por todos os Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de se macular a unidade do sistema constitucional de divisão das competências tributárias outorgadas pelo constituinte.

Este posicionamento é defendido e muito bem explicado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, sendo oportuna a sua transcrição:

A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é hoje, verdadeiramente densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal “O” (obrigatório), ao contrário do que se sucede com as demais figuras de tributos. O imposto sobre grandes fortunas, previsto no inciso VII, do art. 153, da Constituição, por exemplo, até agora simplesmente não foi instituído, ainda que a União possa fazê-lo a qualquer instante. São muitos os Municípios que não criaram o ISS, a despeito de terem competência para tanto. Se isso mostra, de um lado, que as competências se exprimem como faculdades (F) outorgadas às pessoas políticas, por outro fica evidente a posição do ICMS,

⁸Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

⁹Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

¹⁰Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VIII - busca do pleno emprego.

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo, 2014, p. 43.

em que o titular da competência impositiva não pode deixar de legislar, ficando tolhido a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte esboçou, ou seja, os titulares de competência são obrigados a instituir o ICMS e, para isso, devem seguir os termos estritos que as leis complementares, as resoluções do Senado e os convênios estaduais prescrevem.¹²

Destarte, conclui-se que, o nosso sistema constitucional preestabelece que, para que as principais finalidades do ICMS sejam alcançadas, como a tributação de maneira uniforme em todo o País, o efetivo direito ao crédito, entre outras questões tão relevantes quanto, diversos princípios constitucionais de direito tributário devam ser atendidos, sob pena do desequilíbrio e da descompetitividade serem desastrosos para todo o País, o que leva a classificar, mesmo que de maneira implícita, o ICMS como uma exação de instituição obrigatória.

1.3. Regra-matriz de incidência tributária constitucional do ICMS – operações mercantis

Encerrada esta questão, importante versar sobre o modelo de incidência constitucionalmente previsto do ICMS, imposto de competência estatal e distrital, conforme prescrição do artigo 155, II, da CR/88. Para tanto, necessário primeiro uma breve recordação da regra-matriz de incidência tributária, a qual é um esquema que simplesmente facilitará a compreensão do respectivo enunciado prescritivo, por ser uma mera fórmula simplificadora.

Nas conhecidas palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho, é o “*mínimo irreduzível de manifestação do deôntico*”. É considerada uma norma de conduta, por excelência, na medida em que regula relações intersubjetivas (entre o Estado e o particular). Nela, o intérprete irá encontrar sempre um antecedente e um conseqüente, de modo que aquele divide-se em 03 (três) critérios, a saber, material, temporal e espacial. Por seu turno, este divide-se em 02 (dois) critérios, a saber, pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (alíquota e base de cálculo).

Quanto à sua importância, não custa reforçar que seja para auxiliar na compreensão/identificação das regras jurídicas tributárias, facilitando o papel do hermeneuta, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária funciona como um verdadeiro “catalisador” de enunciados prescritivos.

¹²CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo 2014, p. 50.

Nesse contexto, a citação das lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho nunca se mostra excessiva:

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-se e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio *base de cálculo/hipótese de incidência*, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.¹³

Com efeito, bem como considerando que o presente estudo não se apresente tão longo e para se evitar citações e referências desnecessárias, podemos montar a regra-matriz de incidência tributária, levando-se em conta apenas o texto constitucional, do ICMS – operações mercantis da seguinte maneira:

Antecedente/Hipótese/Descritor: 1) critério material = realizar operações relativas à circulação de mercadorias; 2) critério espacial = território do Estado ou do Distrito Federal; 3) critério temporal = momento de saída das mercadorias do estabelecimento.

Consequente/Consequência/Proposição: 1) critério pessoal = 1.a) sujeito ativo é o Estado ou o Distrito Federal, 1.b) sujeito passivo é aquele que realizou a operação de circulação de mercadorias; 2) critério quantitativo = 2.a) base de cálculo é o valor da operação de circulação de mercadorias, 2.b) alíquota é o percentual estabelecido pelo legislador do ente federado competente.

Cumpramos registrar que esta obviamente não é a única hipótese do ICMS nos moldes das prescrições constitucionais, havendo pelo menos mais outras 02 (duas) possibilidades de regra-matriz de incidência tributária, a saber, (i) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (ii) prestar serviços de comunicação. Mas, como o principal objetivo deste

¹³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2014, p. 335 (destaques originais).

estudo é a ICMS – operações mercantis, apenas a sua regra-matriz já é suficiente para os fins aqui almejados.

Necessário pontuar, desde já, que todas as referidas hipóteses constitucionais do ICMS devem se submeter ao princípio da não-cumulatividade (CR/88, 155, §2º, I)¹⁴, o qual, como será mais bem estudado ao longo deste trabalho, trata-se de um limite objetivo que determina a incidência fracionada do referido imposto sobre cada fase do processo de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, a fim de se evitar a tributação em cascata ou a sobreposição de incidências.

Contudo, alguns pontos especiais e muitos delicados fazem jus a um pouco mais de repouso e análise, para que equívocos e erros grosseiros não possam ser cometidos pelo exegeta, de quem se espera o conhecimento pleno da Ciência do Direito Positivo.

Neste diapasão, a primeira matéria que se mostra importante ressaltar é a que diz respeito ao “fato gerador” do ICMS – operações mercantis, que nada mais é do que a sua hipótese de incidência tributária. A melhor doutrina nos ensina que o principal ponto a ser observado aqui é que a incidência do imposto estadual e distrital ocorre principalmente no termo “operação” e não no vocábulo “circulação” de maneira isolada. Ou seja, esses 02 (dois) elementos devem ser analisados conjuntamente com um terceiro elemento a “mercadoria”.

Sobre ao âmbito de incidência do ICMS – operações mercantis, o saudoso tributarista Geraldo Ataliba assim alertava sobre a sua adequada compreensão:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.¹⁵

¹⁴Art. 155. §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

¹⁵ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 3ª edição, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 246.

No entanto, se continuarmos na análise do inciso II, do artigo 155, da CR/88, será possível denotar que, além desses 02 (dois) elementos, existe um terceiro elemento, a “mercadoria”, que deve ser compreendido para que a norma padrão de incidência do ICMS incida infalivelmente. Isto é, esses 03 (três) termos (“operação”, “circulação” e “mercadoria”) se completam, para fins de incidência do ICMS – operações mercantis.

Analisando isoladamente cada uma dessas expressões, a melhor doutrina orienta para o seguinte: a) “operação” deve ser compreendida como negócio jurídico oneroso; b) a “circulação” deve ser jurídica, ou seja, deve haver transferência da sua propriedade de uma pessoa para outra; e c) “mercadoria” é o bem móvel sujeito à mercancia, aquele que é objeto de atividade mercantil (regime jurídico de Direito Comercial).

Seguindo esta linha de raciocínio, José Souto Maior Borges elucida que a definição de mercadoria, para o Direito Tributário, deve ser encontrada no Direito Comercial, para que não hajam abusos por parte do legislador ordinário. Observemos:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.¹⁶

Por sua vez, as lições do renomado jurista alagoano Pontes de Miranda também revelam que a circulação de mercadorias pressupõe a transferência de propriedade ou posse, ou seja, necessária a adoção do conceito jurídico para achar este instituto:

O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.¹⁷

Destarte, resta concluir que a mera saída de mercadoria do estabelecimento não se considera fato imponible do ICMS – operações mercantis, pois ainda não houve a transferência

¹⁶BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*, 1ª edição, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 85.

¹⁷PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo. Ed. RT, Tomo II, 1968, p. 491.

de titularidade do referido bem, o qual também pode não ter sido ainda destinado à mercancia. Este, inclusive, é o posicionamento sólido do Superior Tribunal de Justiça, conforme Súmula 166: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

Todavia, necessário tomar cuidado com uma exceção à referida regra. Quando o deslocamento de mercadorias ocorrer de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, mas o de destino está localizado em outro Estado (ou no Distrito Federal), alguns doutrinadores entendem que poderá haver incidência do referido imposto estadual e distrital, pois, caso contrário, seria muito simples burlar a lei aplicável e para se evitar prejuízo financeiro ao Estado de origem.

De maneira sucinta, pode-se concluir que, somente o bem móvel que seja destinado ao comércio poderá ser enquadrado na categoria das mercadorias, ou seja, será mercadoria o bem de acordo com a sua destinação. Obviamente que o inverso não é verdade, na medida a finalidade mercantil não está atrelada a todos os bens móveis.

Ato contínuo, o sujeito passivo só poderá ser aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias, ao passo que, nos moldes das primeiras previsões constitucionais sempre quem foi enquadrado nesta hipótese de incidência foi o produtor, o industrial e o comerciante. Ocorre que, como já exposto, com o advento da Constituição da República de 1988, houve alteração da redação do dispositivo que prevê a competência do ICMS aos Estados e ao Distrito Federal, de modo que, atualmente, também tem se admitido que qualquer pessoa que juridicamente faça as vezes daqueles 03 (produtor, industrial ou comerciante), desde que o faça habitualmente, ou seja, normalmente realize operações mercantis, pode ser considerada sujeito passivo da referida exação.

Outro ponto de elevada importância repousa em se saber o exato momento do nascimento da obrigação tributária, questão que não apresentava muitas discussões, mas o cenário foi alterado, quando da inclusão da Emenda Constitucional n.º 03/1993 em nosso ordenamento, a qual acrescentou o §7º ao artigo 150, determinando-se que haja incidência tributária contra fatos que poderão vir a ocorrer. Sobre este assunto, o Prof. Roque Antonio Carrazza assim arremata a discussão de maneira categórica:

Melhor desenvolvendo a ideia, nosso ordenamento jurídico não permite que uma *emenda constitucional* crie a chamada *responsabilidade tributária por fato futuro*, vale dizer, que uma pessoa (física ou jurídica) possa ser constrangida a pagar tributos por fatos que, conquanto não tenham ainda se verificado, provavelmente acontecerão.

O referido §7º, porque “introduzido” no sistema normativo pátrio por intermédio de uma emenda constitucional, atropela o *princípio da segurança jurídica da tributação*. Este, segundo pensamos, proíbe que se considere nascida uma obrigação tributária, com a simples possibilidade de *fato imponível* vir a ocorrer, um dia. Pelo contrário, o contribuinte recebeu, da Carta Magna, a *garantia formal* de que só surgirá para ele o dever de pagar um tributo *após* a efetiva ocorrência deste mesmo *fato imponível*.

Em suma, emenda constitucional que desconsidere este postulado (como, sem dúvida, fez a Emenda Constitucional 3/1993) atropela a garantia do contribuinte e, nesta medida, violenta a “cláusula pétrea” do art. 60, §4º, IV, da Lei das Leis (“não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”).¹⁸

Por oportuno, sem prejuízo do quanto exposto anteriormente, no que diz respeito à Carta Magna ter trazido pelo menos 03 (três) hipóteses de incidência do ICMS, relativamente ao disposto no inciso II, do artigo 155, há doutrinadores, como é o caso do Prof. Roque Antonio Carrazza, que faz a referida divisão em 05 (cinco) hipóteses de incidência, de modo que dentro do ICMS – operações mercantis haveria o ICMS – importação, o qual, pelas palavras do renomado doutrinador, pode ser compreendido como uma modalidade extensiva do primeiro.

Assim, importante trazer à baila as lições de Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, os quais coadunam com o referido posicionamento do Prof. Roque Antonio Carrazza:

Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, §2º, IX, “a”). Este fato, porém, não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre numa atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de ‘estabelecimento’). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte se relaciona, mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese só alcança as importações realizadas por um contribuinte do ICMS, o que é figura semelhante à de incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário foi contribuinte de ICMS (itens VII, “a”, e VIII).¹⁹

¹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 55 (destaques originais).

¹⁹GRECO, Marco Aurélio. Zonari, Anna Paola. *ICMS – Materialidade e princípios constitucionais*, in *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, volume 2, Belém, ed. CEJUC, 1993, p. 147-148.

Diante de tais ensinamentos, algumas sucintas ponderações necessitam de destaque. Como exposto alhures, a regra é a de que o imposto estadual e distrital é devido à pessoa política estadual ou distrital onde a operação mercantil se realizou, bem como que fato impondível sofrerá o fenômeno da incidência tributária no instante em que a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte de origem.

Ocorre que, no caso do ICMS – importação (modalidade do ICMS – operações mercantis para alguns doutrinadores), algumas regras precisam ser adaptadas, pois o imposto será devido ao ente federado em que se dá a entrada da mercadoria vinda do exterior, considerando-se o destino, o estabelecimento do importador. Igualmente, o fato impondível será considerado como ocorrido quando da entrada da mercadoria do exterior no estabelecimento do importador (STF, Súmula 557²⁰).

Com relação a esta particular diferença, o Supremo Tribunal Federal, a fim de encerrar a polêmica que a cercava quanto ao exato momento em que o imposto estadual e distrital incidiria, editou a Súmula Vinculante 48: *“Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço”*.

Sendo assim, coadunando-se os entendimentos expostos até o momento, pode-se afirmar que, no caso do ICMS – importação, o momento de incidência do imposto ocorre com o desembaraço aduaneiro, mas o respectivo montante será devido ao Estado de origem que estiver localizado o importador.

Por tudo isso, maiores explanações sobre o ICMS – operações mercantis (e o ICMS – importação) se fazem desnecessárias e fugirão do propósito do presente estudo, ao passo que o tema da regra-matriz do referido imposto estadual e distrital, evidentemente que apenas para o fim aqui almejado, encontra-se esgotado.

2. Sobre a interpretação e compreensão do Direito Positivo Brasileiro

2.1. Norma Jurídica e Interpretação do Direito Positivo a partir dos Princípios Constitucionais

²⁰Súmula 557: Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Porém, antes de tudo, antes mesmo de iniciar propriamente a análise do objeto ora em estudo, necessário se faz tecer algumas considerações preliminares, relacionadas à compreensão do direito positivo, como plexo de normas jurídicas voltadas para regular relações intersubjetivas, sem as quais não será possível se extrair o máximo de significações das prescrições que aqui estarão sob enfoque.

Dito isso, passamos às condições iniciais deste estudo, as quais serão relembradas durante todo ele e valerão como verdadeiras premissas para que a conclusão final seja a mais adequada e congruente possível, diante das prescrições aplicáveis ao ICMS – operações mercantis.

Como exaustivamente lecionado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho em diversas de suas obras e artigos jurídicos, necessário que, quando alguém aproxima-se do direito posto, não pode fazê-lo como um sujeito puro, sem quaisquer intenções valorativas, sob pena de não extrair adequadamente, de maneira correta, a verdadeira significação da norma jurídica analisada.

O renomado doutrinador nos ensina que todo sujeito que se deparar diante de uma norma jurídica do direito posto, com verdadeira intenção interpretativa, deverá orientar-se pela compreensão, inspirando-se nos axiomas/juízos/valores que o legislador depositou (mesmo que de maneira inconsciente) na sua linguagem prescritiva.

Para melhor compreensão e apreensão do ora exposto, algumas palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho, expostas em um reconhecido artigo jurídico, não se mostram desnecessárias:

Conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, produzindo, a partir dos textos, os conteúdos de significação da mensagem legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do intérprete com proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com vetores axiológicos ditados por certos enunciados que chamamos de “princípios”. Além dessa construção de sentido que, no fundo é a própria elaboração da norma jurídica, cabe ao intérprete aquilatar seu relacionamento sintático com outras normas do conjunto, ingressando nos termos da legalidade e da constitucionalidade.²¹

²¹CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS. p. 1.

Em resumo, para se conhecer o direito, o intérprete/operador do direito deverá compreendê-lo, interpretá-lo, mediante ingresso completo nos plexos do sistema jurídico, como se fosse uma só coisa, partindo das prescrições que se encontram posicionadas hierarquicamente no topo até as disposições que se localizam na base da organização jurídica.

Sem que isso seja feito, não será possível sequer a compreensão da norma jurídica, cuja acepção ora adotada é a de que seja tida como um juízo, um sentimento, uma conclusão a que o exegeta chega a partir da leitura das proposições do direito positivo, conjugando-a com os respectivos valores expressos e implícitos relacionados. O Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho assim define a norma jurídica:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.²²

Dessa maneira, e considerando-se que o direito é um sistema de enunciados prescritivos que regularão/disciplinarão as relações de intersubjetividade, apesar das diversas técnicas de interpretação existentes, apenas a sistemática pode ser considerada adequada para compreensão do mais adequado significado da norma jurídica.

Tanto é verdade que, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, com todo o seu brilhantismo e clareza acadêmica, reconhece que é nessa modalidade de interpretação (sistemática), a qual é admitida pela nossa Constituição, em razão da grande quantidade de axiomas, regras e vetores que devem ser constantemente observados pelo legislador, pelo exegeta e pelo operador do direito, que os princípios constitucionais assumem papel de grande relevo, pois, a partir deles, a compreensão dos enunciados prescritivos apresentar-se-ão de maneira que o discurso jurídico expresse o seu caráter de unidade e coerência:

O termo “princípio” é empregado para denotar as regras de que falamos, bem como apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usado, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da

²²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2014. p. 38.

estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influencia e manifestam a força da sua presença.²³

No mesmo sentido, o Prof. Roque Antonio Carrazza também inclui as suas contribuições para o tema do melhor método de interpretação do direito positivo, o qual, evidentemente, terá como base os princípios constitucionais, cujos valores depositados pelo constituinte orientarão o hermeneuta na melhor compreensão nos estudos das normas jurídicas. Vejamos:

Daí este publicista preconizar o emprego preferencial do método exegético que há nome *sistemático*, com o quê o intérprete é conduzido aos patamares dos *princípios jurídico-constitucionais*, que, mais do que simples regras de comando, “são idéias-matrizes dessas regras singulares, vetores de todo o conjunto mandamental, fontes de inspiração de cada modelo deôntico, de sorte a operar como verdadeiro critério do mais íntimo significado como um todo e cada qual das suas partes.”²⁴

Ademais, as lições do renomado doutrinador português Jorge Miranda, também são oportunas e adequadas para aprofundamento da tese sobre os princípios constitucionais, ora em voga:

A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que são a coerência geral do sistema. E, assim, o sentido exacto dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pôde exprimir cabalmente.²⁵

Para arrematar a discussão sobre a importância dos princípios constitucionais para o nosso sistema jurídico, normas jurídicas com elevada valoração e que servem de suporte para compreensão e validade de muitos (senão todos) enunciados prescritivos, o Prof. Paulo de

²³CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 31

²⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª edição, 1999, São Paulo, Ed. Malheiros, p. 35 (destaques originais).

²⁵MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Título II, 3ª edição, 1991, Coimbra Editora, Coimbra, p. 226 e 227.

Barros Carvalho, mas agora especificamente em um artigo jurídico, também nos explica como poderemos verificar que estamos diante de tais axiomas:

Muito bem. Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma “N” conduz a um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de seguimentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um “princípio”. Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Por essa razão, decidindo o legislador ordinário criar novo tributo ou alterar a disciplina daqueles já existentes, deve agir em perfeita consonância com os princípios constitucionais gerais e com os especificamente destinados ao âmbito jurídico.²⁶

Dessa maneira, a única conclusão que se pode chegar é a de que a melhor interpretação do direito deverá ser pautada pela análise sistemática dos diversos enunciados prescritivos do ordenamento jurídico válido e vigente, ao passo que, havendo conflito de interesses entre normas infraconstitucionais de igual hierarquia, os primados da Constituição, revelados, na maioria das vezes, por seus princípios (expressos ou implícitos), orientarão e demonstrarão ao hermeneuta qual norma ou disposição mais adequada para determinada situação, o que, inclusive, também poderá ocorrer quando houver conflitos entre normas constitucionais. Ou seja, os princípios constitucionais, instrumentos que auxiliam na compreensão da ordem jurídica de um determinado Estado, podem (e devem) ser utilizados para se extrair o caráter de unidade que os sistemas jurídicos necessitam carregar.

2.2. A Supremacia da Constituição e o Princípio da Hierarquia

Continuando o raciocínio concluído no tópico anterior, no mesmo artigo jurídico, o Prof. Paulo de Barros Carvalho afirma que, além da Constituição ser a norma suprema de um Estado, é a partir dela que diversas outras normas inferiores buscarão validade, o que comprova que o nosso ordenamento compreende uma estrutura hierarquizada:

O texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado. A ordem jurídica apresenta normas dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou

²⁶CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS. p. 2

processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e seus modos de transformação. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.²⁷

Outro não é o entendimento manifestado pelo Prof. Roque Antonio Carrazza, com relação à supremacia da Constituição Federal, no sistema brasileiro, sobre as demais normas, senão vejamos:

I – As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquele que a suspende. Resulta daí que a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas, onde a Constituição, no dizer expressivo de Hans Kelsen, “representa o escalão de direito positivo mais elevado”.²⁸

Com efeito, podemos sintetizar que a Constituição é o diploma mais importante da ordem jurídica de um Estado, pois nela está disposta toda a base do sistema jurídico de um determinado País, na medida em que ela, além de informar sobre a organização do Estado, limita os seus respectivos poderes, quando, por exemplo, trata dos direitos e garantias das pessoas. Ou seja, a Constituição é o ponto de partida (suporte de validade) para compreensão das normas jurídicas de menor hierarquia e até mesmo para as normas que nela estejam inseridas e possuam força constitucional, de modo que, qualquer disposição que não lhe respeite, poderá oportunamente ser reconhecida inconstitucional pelo Poder Judiciário.

Neste contexto, o Prof. Paulo de Barros Carvalho observa quão devastadoras poderão ser as consequências caso a supremacia constitucional não seja observada:

É preciso enfatizar que a quebra de qualquer elo de ligação nas relações de subordinação entre as regras do sistema rompe a sequência de causalidade jurídica, abrindo brechas que comprometem o funcionamento do conjunto inibindo-lhe a eficácia.²⁹

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 3

²⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 27

²⁹CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS, p. 8.

Aproveitando mais uma vez os ensinamentos do referido Professor e para que não restem mais dúvidas sobre a questão levantada, bem como sobre a sua indiscutível relevância para o direito posto, breve trecho do seu artigo merece mais uma vez destaque:

Refletindo sobre tais aspectos é que vejo na hierarquia não apenas um princípio ou mesmo um sobreprincípio, mas um verdadeiro axioma do sistema normativo. E é exatamente por esse prisma que tomo a desconsideração dos liames de subordinação hierárquica como o mais grave atentado que pode sofrer uma ordem jurídico-positiva, residindo na instituição das nulidades e das anulabilidades, as providências imediatas com que o direito responde a essa violação de seu postulado fundamental.³⁰

Destarte, deve-se observar que o nosso sistema constitucional é rígido, sendo esta característica uma via de mão dupla se comparada com a supremacia constitucional. Ademais, referida rigidez demonstra-se mais claramente quando observado que o constituinte dispôs, em matéria tributária, mas não apenas sobre tal, de maneira completa e integral, pelo que o legislador ordinário sempre deverá observar as prescrições que ali estão inseridas, para não ultrapassar ou mitigar qualquer valor depositado, sob pena de evidente violação constitucional, o que, se fosse admitido, ensejaria a dissolução dessa organização que tanto se busca e preza.

Neste sentido, sobre a rigidez da nossa Constituição, merecem relevo as sábias palavras do saudoso Prof. Geraldo Ataliba, o qual sempre defendeu, que toda e qualquer regra-matriz, especialmente as tributárias, pode ser montada simplesmente utilizando-se as previsões constitucionais:

O sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeioou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.³¹

Comprovando-se o quanto alegado até o momento, os ensinamentos do indubitável constitucionalista José Afonso da Silva, cuja transcrição será realizada adiante, desvenda que é da própria característica rígida da nossa Constituição que a sua supremacia se expressa. Testemunhemos:

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *"GUERRA FISCAL" E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS*, p. 9 e 10.

³¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, 3ª edição, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 21.

[...] Da rigidez emana, como primordial consequência, o *princípio da supremacia da constituição* que, no dizer de Ponto Ferreira, “é reputado como uma pedra angular, em que assenta o edifício do moderno direito político”. Significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; e nela que se acham as *normas fundamentais* de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas.³²

Por tais ensinamentos, resta forçoso concluir que o legislador infraconstitucional, quando do exercício das suas competências e funções, deverá, antes de tudo e sempre, respeito ao que previsto está na Constituição da República de 1988.

2.3. Competência Legislativa e Competência Tributária

Entre as matérias que são tratadas pela Constituição está o tema da competência legiferante e da competência legislativa tributária, os quais, em síntese são enunciados prescritivos que versarão, especialmente, sobre a organização do Estado, pois é a partir de tais disposições que se outorga a cada ente federado o poder, a aptidão de criar leis que, além de respeitar os ditames constitucionais, dirão respeitos às questões de seu interesse.

Desta feita, sabe-se que sempre que uma Constituição nova é escrita e inserida no ordenamento jurídico, tal fato ocorre especialmente porque o povo está insatisfeito, não só com no âmbito político, mas principalmente com relação à seara da economia, ao passo que o constituinte sempre atuará para tentar suprir as exigências do povo.

Sem prejuízo disso, é obvio que a finalidade de uma Constituição sempre é limitar o poder estatal e organizar o Estado, de modo que com a Constituição de 1988 não foi diferente, pois, além do povo estar insatisfeito com o antigo regime, algumas alterações na organização estatal necessitavam ocorrer.

Diante dessas ponderações, o constituinte originário de 1988 articulou de maneira meticulosa e completa a Federação, outorgando expressamente a aptidão para cada pessoa

³²SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 45 (destaques originais).

política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) inovar no ordenamento com relação a questões de seus interesses. Tudo isso o que foi dito, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, explica com a peculiar didática que lhe convém:

Com efeito, não é fácil a articulação das competências que o constituinte estatuiu entre pessoas dotadas de autonomia legislativa, todas no mesmo nível de hierarquia jurídica: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para fazê-lo, estabeleceu uma série de princípios, em complexa rede axiológica, buscando o equilíbrio de um sistema que foi concebido para movimentar-se de tal sorte que as aptidões para legislar sobre as diversas matérias não viessem a gerar conflitos desestabilizadores, que pusessem em jogo a integridade do conjunto. Quatro focos efetores de regras, quatro fontes produtoras de instrumentos normativos, situados no mesmo patamar hierárquico, hão de inspirar cuidados especiais e constante vigilância. Ainda mais no que tange ao ICMS, tributo que não esconde sua tendência para assumir caráter de exação nacional.³³

Especialmente sobre a competência legislativa, o referido doutrinador assim a conceitua:

Neste ponto, convém esclarecer que tomamos por competência legislativa a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Mas, como anotei, por força do princípio da legalidade (CRFB/88, art. 5º, II) o ponência de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.³⁴

Por sua vez, quanto à competência tributária, o Prof. Roque Antonio Carrazza assim a conceitua:

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das *isenções*. O que queremos dizer é que quem pode tributar, pode também aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo, no todo ou em parte, ou não tributar, observadas, sempre, obviamente, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante.

³³CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 26.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.* p. 37 (destaques originais).

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem delegá-la, nem renunciar-la. Admite-se, porém, que deixe de exercitá-la ou que a exercite apenas em parte.³⁵

Sendo assim, podemos afirmar que a competência legislativa abrange a competência tributária, na medida em que a primeira é a disposição (geral) que cada pessoa política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) tem para inovar o ordenamento jurídico por meio de lei, isto é, legislar, ao passo que a segunda é capacidade de acrescentar no sistema do direito posto regras sobre tributos, cada qual de acordo com a sua competência exclusivamente prevista pela Constituição da República de 1988.

2.4. Princípios Constitucionais

Além das competências legislativas e tributárias, outra matéria que é tratada pormenorizadamente pelo constituinte e que, brevemente, já foi citada no presente estudo, diz respeito ao tema dos princípios constitucionais, os quais, em regra, servem como uma limitação ao poder do Estado, diferentemente do que ocorre com as competências tributárias, como visto nos parágrafos anteriores.

Sobre os princípios constitucionais, existem 02 (duas) modalidades mais importantes para o tema em voga, aqueles que regem todo o ordenamento jurídico e, obviamente, aplicam-se no âmbito tributário, os quais são denominados princípios constitucionais gerais. Além destes, existem os princípios que regem especificamente os tributos e a competência tributária dos entes federativos, os quais podem ser chamados de princípios constitucionais tributários.

Dentro desta segunda divisão, ainda existem princípios constitucionais que são dirigidos diretamente a determinados tributos, dada, não simplesmente a sua maior especificidade e peculiaridade, mas principalmente porque neles (certos tributos), o constituinte percebeu que algo a mais precisaria ser inserido no ordenamento para se resguardar direitos e garantias do contribuinte, que evidentemente é o elo mais fraco das relações tributárias, como ocorre, por exemplo, com a não cumulatividade, quantos aos tributos plurifásicos, e a seletividade, com relação à essencialidade do bem que será objeto da hipótese de incidência.

³⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 31 (destaques originais).

Cumpra esclarecer, para que não fiquem dúvidas, que, quando afirmei que o contribuinte é o elo mais frágil da relação jurídico tributária, não o fiz no sentido do poderio econômico, até porque diversas empresas multinacionais milionárias são contribuintes em diversas hipóteses de incidência. Em verdade, esta afirmação apenas se volta para o sentido de que a Administração Pública tem, a seu favor, toda a máquina pública e a possibilidade de impor, por meio de lei, diversas atitudes dos contribuintes. E é por tal razão, quando o constituinte conseguiu observar a evidente relação de “quase submissão” existente entre essas partes (Fisco e contribuinte), que os princípios constitucionais foram erigidos, especialmente os mais específicos, para tentar se minimizar e equalizar tais diferenças. E também é por tais motivos que muitos princípios, como será visto a partir do capítulo seguinte, são considerados garantias fundamentais dos contribuintes, não podendo ter o seu núcleo essencial abolido sequer por emendas constitucionais.

3. Princípios Constitucionais específicos aplicáveis ao ICMS

Em primeiro lugar, necessário deixar claro que o presente capítulo não tem como finalidade aprofundar os princípios constitucionais aplicáveis ao ICMS, tampouco o princípio da não-cumulatividade, pois isto será realizado no Capítulo 4. Neste item, apenas serão explanadas as características gerais dos vetores principiológicos que circundam a tributação do ICMS.

Além disso, esclareça-se, o presente capítulo merece ser iniciado com o princípio que mais é estudado e que mais enseja divergências, não apenas de caráter acadêmico, mas principalmente em termos de aplicação cotidiana pelos Estados e pelo Distrito Federal, demonstrando-se como o limite objetivo mais importante que rege o ICMS: trata-se do princípio da não-cumulatividade. Outrossim, o referido princípio é uma das pilastras que sustenta o presente estudo.

Após analisado de maneira sucinta no presente capítulo, passaremos para outro princípio constitucional expresso: o princípio da seletividade. Por fim, não por ser o menos importante, muito pelo contrário, será analisado o princípio da uniformidade, como alguns doutrinadores o denominam, um corolário do caráter nacional do ICMS.

3.1. O Princípio da Não-cumulatividade

Como visto inicialmente, o princípio da não-cumulatividade não é uma novidade trazida pela Constituição da República de 1988, pois as antigas Cartas Magnas já prescreviam a sua observância no que tange ao ICM, em que pese haverem poucas diferenças em termos de redação na sua evolução constitucional.

Para não se repetir o que já fora dito em outra oportunidade, quanto às antigas previsões do princípio da não-cumulatividade, até porque este não é o foco central neste momento, o que aqui e agora importa é que atualmente a referida garantia constitucional está prevista no artigo 155, §2º, I, da Constituição da República de 1988, com a seguinte redação:

Art. 155. [...]

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

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

Partindo-se simplesmente da norma jurídica acima transcrita, é possível concluir que o ICMS será não-cumulativo, isto é, cada incidência do referido imposto estadual e distrital, nas diversas etapas de comercialização e industrialização das mercadorias, gera para o seu respectivo adquirente, se contribuinte, o direito a um crédito relativo ao “montante cobrado”, que poderá ser compensado ou na operação seguinte ou em outra que venha a ocorrer futuramente, independentemente de ser o mesmo ou outro Estado (ou o Distrito Federal).

Apesar de ainda não ser o foco principal do presente capítulo aprofundar o estudo do referido princípio, importa esclarecer que, como a melhor doutrina perfilha, realizado o fato imponible do ICMS, além do referido imposto estadual e distrital incidir infalivelmente sobre tal fato, ainda ocorre, pelos moldes do inciso I, §2º, do artigo 155, da CR/88, a geração do direito ao crédito para o contribuinte que adquiriu a respectiva mercadoria.

Em outras palavras, a partir de apenas um “fato gerador” (circulação de mercadorias) ou uma hipótese de incidência (realizar operação de circulação de mercadorias), pode-se entender que 02 (duas) consequências são desencadeadas: (i) a obrigação tributária, caracterizada pela relação entre ente federado de origem (credor) e contribuinte vendedor

(devedor); e (ii) a relação de direito ao crédito, cujo liame instalado vincula o contribuinte comprador (credor) e o ente federado de destino (devedor).

No entanto, há de se verificar que simplesmente o direito ao crédito relativo ao montante cobrado na operação anterior não é suficiente para efetivar e dar eficiência ao princípio da não-cumulatividade.

Quem bem observa isso e se dispõe a tratar da demanda é o Prof. Paulo de Barros Carvalho, cujas lições sempre serão de muita importância e merecem ser citadas:

Entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras dos conhecidos desvios de natureza econômica, o constituinte adotou caminho específico, que se concretiza com o direito ao crédito do imposto para aquele contribuinte que adquire determinado bem. Para realizar esse imperativo proposto pela Constituição da República, foi assegurada a existência do direito ao crédito para aquele que adquire mercadoria ou insumo, com o fim de dar sequência às várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização. Mas **o direito ao crédito não basta. Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída do bem)**. É por esse motivo que o direito ao crédito daquele que participa das fases do ciclo da não-cumulatividade é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva.³⁶

Sendo assim, a possibilidade de compensação é um corolário do próprio direito ao crédito, pois é em decorrência dela que o direito ao crédito ganha realmente efetividade, evitando-se a tributação em cascata ou a sobreposição de tributações, chance em que o princípio da não-cumulatividade é evidentemente observado e cumprido.

Ademais disso, se observamos mais atentamente a redação do referido dispositivo legal e conjuga-lo com algumas premissas maiores que regem o Direito Tributário, será possível completar que o princípio da não-cumulatividade apresenta-se não só como uma técnica para cálculo do respectivo imposto, mas também como, e especialmente, um limite objetivo que deve ser observado pelos legisladores complementar e ordinário, bem como pelos respectivos entes, pois a sua precípua finalidade é evitar tributações desonestas que possam influenciar diretamente no preço dos produtos.

³⁶CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS. p. 5 (grifos meus).

Neste sentido, o entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho apresenta-se perfeito e merece outra vez evidência no presente estudo:

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, trata-se de “limite objetivo” voltado, mediatamente, à realização de valores de lídima grandeza, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado e àquel’outro da uniformidade na distribuição da carga tributária. Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danoso na apuração dos preços e na aceleração inflacionaria. Entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras dos conhecidos desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, que se inicia com o direito ao crédito do imposto para quem adquire produtos com o fim de dar sequência às várias etapas do processo de circulação de mercadorias.³⁷

Diante dessas considerações sobre o princípio da não-cumulatividade, mesmo que breves e singelas, até porque no próximo capítulo o tema será mais bem aprofundado, fato indiscutível é que o referido princípio pode ser enquadrado como uma garantia fundamental do contribuinte, vez que, em razão dele, evita-se a tributação excessiva e desproporcional (“em cascata”) do ICMS, ao passo que, nos moldes do artigo 60, §4º, IV³⁸, da Constituição da República de 1988, enquadra-se como cláusula pétrea, não podendo ser abolido por emenda constitucional (admite-se apenas a ampliação do princípio, sem que seja violado o seu núcleo essencial), como inclusive reconheceu-se expressamente com o princípio da anterioridade tributária, por meio do julgamento da ADI 939³⁹, pelo Supremo Tribunal Federal.

³⁷CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo, 2014, p. 46.

³⁸Art. 60. §4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

³⁹Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos,

3.2. O Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade está previsto no artigo 155, §2º, III, da Constituição da República de 1988, com a seguinte redação, *ipsis litteris*:

Art. 155. [...]

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

[...]

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

O primeiro ponto a ser observado em razão da previsão constitucional do referido princípio está ligado ao fato de que, diferentemente do que ocorre com o IPI, cuja observância é obrigatória, não dando margem para discricionariedade do legislador, no âmbito do ICMS o seu tratamento não é tão rigoroso, pois se destaca como uma faculdade do legislador, de modo que a sua efetivação estará sempre atrelada a juízos meramente políticos.

Além do mais, mas agora a semelhança com o tratamento dado ao IPI é nítida, o conceito de mercadoria essencial também sempre será muito relativo, variando de acordo com as exigências e necessidades de cada povo e região.

Comentando sobre esses 02 (dois) pontos anteriormente ressaltados, o Prof. Kiyoshi Harada mais uma vez contribui para o fortalecimento do presente estudo, pelo que a transcrição de mais um trecho da sua obra é admirável, para melhor elucidação e enriquecimento da matéria:

Cumpra esclarecer de início, que não se trata de imposto seletivo, pois o imposto recai sobre todas as mercadorias e sobre os três tipos de serviços cabentes ao Estado, especificados no inciso II do art. 155 da CF. Trata-se, pois, de um imposto de alíquotas seletivas.

atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

[...]

A lapidar clareza do texto constitucional – poderá ser seletivo – não deixa margem de dúvida quanto à faculdade de o legislador ordinário estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Diferente a hipótese da seletividade do IPI, pois o §3º do art. 153 da CF prescreve que o imposto previsto no inciso IV (IPI) *será seletivo, em função da essencialidade do produto*. Aqui, sim, não há opção do legislador infraconstitucional, devendo implementar as alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos.

[...]

[...] O conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço para alcançar os diferentes estágios de civilização, abarcando não apenas as necessidades biológicas, como saúde, alimentação, vestuário, habitação, mas também tudo aquilo que é exigido no mundo atual como um pressuposto de um padrão de vida digna e decente no conceito da maioria de determinada população. [...] A melhor forma de descobrir a violação do princípio da seletividade é examinando a legislação e confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas. A seletividade do imposto, a nosso ver, serve como instrumento da extrafiscalidade no sentido de favorecer o consumo de mercadorias consideradas essenciais e procurar desestimular o consumo das mercadorias não essenciais ou supérfluo.⁴⁰

No mesmo sentido, mas empregando outras palavras e outra didática, o Prof. Paulo de Barros afirma que o princípio da seletividade em matéria de ICMS é um limite subjetivo, pois reconhece que a essencialidade de cada produto está intimamente ligada com a cultura e experiências de cada povo, além do fato de se apresentar como uma possibilidade de conduta político-ideológica, modalizada de maneira facultativa e não obrigatória:

Já no que toca ao princípio da seletividade, não há caráter objetivo nem tom de imediatidade na sua aplicação. Apresenta-se como instrumento importante na realização de elevados desígnios constitucionais, como o respeito à capacidade contributiva, a implementação da igualdade, a negação do confisco, a conduzir a atividade tributária por canais políticos e socialmente recomendáveis. Por assim dizer, o cunho de essencialidade de que atribui às mercadorias é construção da experiência cultural de cada povo. Tudo isso nos leva a admitir a lassidão do quadro de possibilidades significativas conduzidas por esse valor constitucional, sabendo que seu emprego normativo será uma função de ideologia de quem legisla e, sobretudo, de seus intérpretes. Distribuir mercadorias e serviços, sob inspiração do princípio da essencialidade é, decididamente, uma tomada de posição político-ideológica, sobre a qual só se pode discutir em termos também políticos-ideológicos, portanto, em alto grau de subjetividade.⁴¹

⁴⁰HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1a edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 45 e 46.

⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo, 2014, p. 47.

Assim sendo, restam apreciados os principais elementos do princípio da seletividade, mesmo que de maneira breve, o que evidencia, mais uma vez, o cuidado que o constituinte teve ao disciplinar de maneira exaustiva o ICMS, sempre com o mais perfeito intuito de exaurir as possibilidades de prejuízo ao consumidor final, quem efetivamente suporta o ônus financeiro do referido imposto.

3.3. Princípio da Uniformidade ou Neutralidade Fiscal

Finalmente, há, ainda, doutrinadores que defendem a uniformidade ou neutralidade fiscal relacionada ao ICMS, a qual deve ser notada como um princípio implícito que conduz o referido imposto estadual e distrital, bem como como um consectário lógico do caráter nacional que esta exação possui e que já foi destacada em diversas oportunidades no presente estudo.

O Prof. Kiyoshi Harada o denomina como princípio da neutralidade fiscal e esclarece que ele possui 02 (dois) aspectos caracterizadores, o da eficiência econômica e o da equidade. Vejamos o seu entendimento:

Há dois aspectos relevantes que devem ser observados no princípio da neutralidade fiscal: o da eficiência econômica, que tem como pressuposto a maior produtividade baseada nos mecanismos de mercado, sem qualquer interferência do poder público, refletido no princípio da livre concorrência; o segundo aspecto é o da equidade, que está relacionado ao direito legislado no sentido de não prever discriminação, nem restrição legal. Os incentivos fiscais para “vestir um santo e desvestir vários outros”, muito em voga entre nós, é afrontoso a esse princípio, acabando por comprometer o princípio da eficiência econômica. Uma isenção, por exemplo, no meio do ciclo de comercialização de mercadoria para favorecer este ou aquele setor da economia causa uma distorção econômica muito grande, à medida que acarreta a anulação e o estorno de créditos de impostos referentes às etapas anteriores ao da isenção. O mesmo acontece com a substituição tributária, como veremos mais adiante. Advirta-se, no entanto, que as distorções decorrentes de incentivos fiscais generalizados decorrem do desrespeito pelo legislador infraconstitucional de preceitos constitucionais voltados exatamente para preservar a neutralidade fiscal em situações específicas.⁴²

Com o mesmo sentimento, para se atingir o fim precípua do ICMS, necessário que hajam políticas e regramentos constitucionais e nacionais que regulamentem e disciplinem a atuação cotidiana do referido imposto, sob pena do desequilíbrio e da descompetitividade tornarem-se a regra, quando sequer deveriam existir.

⁴²HARADA, Kiyoshi. *Ob. cit.* p. 38.

Ocorre que o Prof. Paulo de Barros Carvalho, apesar de adotar praticamente o mesmo posicionamento do Prof. Kiyoshi Harada, intitula o referido vetor como princípio da uniformidade ou solidariedade nacional. Contudo, há de se observar que a sua compreensão sobre esta regra é muito similar com a exposta nos parágrafos antecedentes, no sentido de que todos os Estados e o Distrito Federal, no que concerne ao ICMS, devem observar os preceitos nacionais e supremos, que firmam um modelo comum de incidência da referida exação:

Os traços do ICMS estão assinalados como marcas indeléveis, incisões profundas que lhe dão uma fisionomia singular, quer em confronto com os demais impostos do Brasil, quer em padrões de direito comparado. É assim que os autos proclamam o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global de incidência, para indicar a propriedade que o tributo tem de manter-se o mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente uma projeção significativa para todo o território brasileiro. Firmado o modelo comum, não se concebe que nenhuma das entidades políticas venha a dele discrepar, intrometendo modificações substantivas. Por se tratar de requisito indispensável em termos de concepção econômica, pois as várias operações de circulação hão de integrar-se em bloco para que o gravame atinja, verdadeiramente, o valor acrescido de uma regra-matriz fixa, imutável, esse princípio requer-se observado pela comunidade dos Estados e do Distrito Federal.⁴³

Dessa maneira, pelos fundamentos e exposições de ambos os reconhecidos tributaristas, resta forçoso concluir que, independentemente do nome que seja dado ao referido princípio, ele defenderá que os Estados e o Distrito Federal devam atuar, com relação ao ICMS, como se um ente apenas fossem, a fim de se evitar desnecessários e indesejáveis conflitos internos e externos, o que apenas faz com que a competitividade apenas seja desrespeitada e o padrão mínimo de qualidade rebaixado, comprovando-se que a principal característica que regula o ICMS é a nacionalidade e cooperação entre as pessoas políticas.

4. O Princípio da Não-cumulatividade no âmbito do ICMS

Como exposto brevemente em capítulos anteriores, a técnica da não-cumulatividade, com o advento da Emenda Constitucional n.º 18/1965, foi elevada ao status de princípio constitucional, sendo considerada por doutrinadores de renome, como um limite

⁴³CARVALHO, Paulo de Barros. *“GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS*. p. 14.

objetivo, de modo que, atualmente, mantém essa mesma característica, conforme previsão do artigo 155, §2º, inciso I, da CR/88.

Também já foi visto que, a partir do referido texto legal, por uma mera interpretação literal, é possível afirmar que, em razão do princípio da não-cumulatividade, o montante cobrado a título de ICMS na operação mercantil anterior será compensado com o imposto devido na operação atual, independentemente de ser ou não outro Estado ou o Distrito Federal.

Complementando este raciocínio, toda operação mercantil que sofrer a incidência do ICMS, em qualquer Estado ou no Distrito Federal, gerará um crédito que deverá ser compensado, para abatimento do valor devido no pagamento do mesmo imposto em uma operação futura seguinte. Melhor exemplificando, a mais perfeita doutrina fala em, ocorrido o fenômeno da incidência pela subsunção da norma jurídica de ICMS ao fato ocorrido no mundo fenomênico, nascerá para o adquirente da mercadoria o “direito ao crédito”, relação obrigacional que vinculada o destinatário do bem e o Estado destinatário (ou Distrito Federal).

Em outras palavras, podemos afirmar que, a partir de 1 (um) fato jurígeno, caracterizado pela circulação de mercadorias, 02 (duas) relações jurídicas instalam-se, (i) a obrigação tributária, que vincula o vendedor da mercadoria com o Estado de origem, e (ii) vínculo no qual brota o direito ao crédito, que une o destinatário comprador com o Estado de destino. Isto é, estamos diante de duas regras-matrizes, a do ICMS e a do direito ao crédito.

Deveras, para melhor captação, o esquema tratado nos parágrafos anteriores pode ser sintetizado da seguinte maneira: existem 02 (duas) hipóteses de incidência e 02 (duas) consequências, que surgem a partir do mesmo fato jurídico (circulação de mercadoria que pressupõe uma compra e venda regida pelo Direito Comercial): a) a venda realizada pelo comerciante, industrial, produtor ou quem lhes faça as vezes, gera a incidência do ICMS; b) a compra efetuada pelo destinatário ocasionará o nascimento do direito ao crédito.

Além disso, não se pode deixar escapar do foco que o direito ao crédito isoladamente não é suficiente para consecução dos ditames do princípio da não-cumulatividade, pois se faz necessário, como consta da previsão constitucional destacada inicialmente, que seja garantido ao contribuinte a compensação entre o montante devido na operação anterior e o valor devido na atual.

Contudo, apesar de, ao menos em teoria, a referida questão parecer de simples compreensão, na prática muitas dúvidas e discussões são ocasionadas, como será exposto a partir deste momento.

4.1. Uma interpretação sistemática sobre o Princípio da Não-cumulatividade

Primeiramente, em razão de tudo o quanto já exposto sobre o tema, deve-se compreender que o princípio da não-cumulatividade é uma garantia do contribuinte, possuindo características de cláusula pétrea, ao passo que o seu núcleo essencial não pode ser abolido sequer por emenda constitucional, haja vista que é a partir desta técnica de tributação que se evita a ocorrência da indesejada tributação em cascata ou da sobreposição de tributações.

Neste sentido, o Prof. Roque Antonio Carrazza, citando o renomado tributarista Geraldo Ataliba, alerta o exegeta de que o princípio da não cumulatividade é uma garantia constitucionalmente prevista em favor do contribuinte, senão vejamos:

Como sempre enfatizou Geraldo Ataliba, o “direito de abater” não pode ser limitado nem pelo Legislativo e nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais.

Em conferência memorável, Geraldo Ataliba foi, a respeito, sobremodo enfático. Ouçamo-lo:

“É a Constituição, meus Srs., que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma.

Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.”⁴⁴

Se isso não bastasse para se demonstrar a incontestável importância deste princípio para uma justa e adequada tributação do ICMS, há ainda a questão de que, se a própria essencialidade do referido princípio for analisada, será possível verificar que a não-cumulatividade se relaciona diretamente com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e, principalmente, com a proibição do efeito confiscatório.

⁴⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 382 e 383

Neste contexto, o jurista José Soares de Melo tece argumentos de incontestável relevância para o objetivo aqui proposto, ao notar que a finalidade da operação mercantil sempre é o consumidor final e o princípio ora em estudo presa principalmente por lhe proteger, pois é quem efetivamente suporta o encargo tributário da exação. Vejamos:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. Estes, por sua vez, no desenvolvimento de suas atividades, submetem-se irrestritamente ao comando constitucional contido nos arts. 170 e seguintes, que lhe impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social. Obriga-lhes, ainda, o respeito e a defesa do consumidor.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, por seu turno, são comandos constitucionais endereçados ao legislador ordinário. A ele incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deverá o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços, uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias seja uniforme. Sendo referidos tributos submetidos ao postulado da não-cumulatividade, não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial [...]

Outrossim, alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidentes nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, conduto de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços em prejuízo do consumidor final.

Do mesmo modo, também estará acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo, mais imposto do que o efetivamente devido.⁴⁵

Mister se faz concluir que o princípio da não-cumulatividade deve ser analisado exclusivamente sob a ótica da Constituição Federal, o diploma legal que o regulou exhaustivamente, de modo que tanto a lei complementar quanto a lei ordinária não podem, sob quaisquer hipóteses, extrapolar os limites fixados constitucionalmente relativos a essa garantia do contribuinte.

⁴⁵MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, Teoria e Prática*. 7ª edição, São Paulo, Ed. Dialética, 2002, p. 210 e 211.

Nesta conjuntura, há a necessidade de se entender que a lei complementar, nos próprios termos delineados pela Constituição poderá regular apenas o modo com que se dará o regime de compensação, os casos de manutenção do crédito, quanto às remessas de serviços e mercadorias para outro Estado e para exportação, bem como disciplinar a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os estímulos fiscais serão concedidos e revogados (CR/88, art. 155, §2º, XII, “c”, “f” e “g”)⁴⁶.

Em outras palavras, a lei complementar só poderá versar sobre a forma que se dará o regime de execução do direito ao crédito, devendo simplesmente assegurar ao contribuinte o seu pleno exercício, ou seja, deve ser um comando meramente declaratório, apenas para auxiliar no cumprimento do princípio da não-cumulatividade.

Ao versar sobre o assunto, o Prof. Roque Antonio Carrazza chama a atenção para o fato de que, se a lei complementar apenas reproduzir os termos constitucionais quanto ao princípio da não-cumulatividade, será inócua, mas se os ampliar ou restringir, será inconstitucional, cujas respectivas palavras merecem destaque:

*II – A propósito, tenhamos em atenção que a CF, em seu art. 155, §2º, XII, “c”, limita-se a estatuir que cabe à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”, isto é, o regime de compensação do ICMS. Já, em seu art. 155, §2º, XII, “f”, estabelece que a lei complementar poderá “prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”. Estas são, portanto, no que se refere ao *princípio da não cumulatividade* do ICMS, as únicas matérias *sob reserva de lei complementar*.*

[...]

Com efeito, ao “disciplinar o regime de compensação” do ICMS, o legislador complementar não poderá impedir, em nome de eventual interesse fazendário, que o sistema de abatimento, estruturado nos incisos I e II do §2º do art. 155 da Carta Magna, funcione a contento. Por outro lado, ao “prever casos de manutenção de crédito”, além de preservar o *princípio da não cumulatividade*, não poderá vergastar a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, que se reforça quando instituem e arrecadam os tributos de suas competências.

[...]

⁴⁶Art. 155. [...]

§2º. [...]

XII - cabe à lei complementar:

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

[...]

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

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

O que estamos tentando ressaltar é que o leque de opções da lei complementar, pelo menos neste particular, é bastante restrito: cabe-lhe, tão somente, operacionalizar a forma de implementação da *não cumulatividade*.⁴⁷

Com feito, a lei complementar deve ser extremamente fiel ao comando constitucional que versa sobre o princípio da não-cumulatividade, ao passo que a interpretação das disposições inseridas no referido enunciado prescritivo também não admitem modificação para prejudicar o contribuinte, ou seja, para se restringir direitos constitucionalmente garantidos por via oblíqua.

4.2. Eficácia do Princípio da Não-cumulatividade como limite objetivo

Como dissertado alhures, o princípio da não-cumulatividade demonstra-se como um limite objetivo a ser observado especialmente pelos legisladores infraconstitucionais, com o intuito de que diversos princípios constitucionais de regulam o Direito Tributário não sejam desrespeitados, em particular a garantia constitucional da não-cumulatividade conferida ao contribuinte.

De qualquer maneira, não custa repisar que, acontecendo o fato jurídico tributário previsto na norma padrão, nasce para o adquirente da mercadoria, o direito ao crédito do imposto, cobrado oportunamente pelo Estado instituidor do tributo.

Assim, pode-se concluir que o direito ao crédito decorre principalmente da transferência de titularidade da mercadoria para o adquirente, o qual passará a ter direito ao crédito, efetivado pela posterior possibilidade de compensação, garantido constitucionalmente, mesmo que o contribuinte da primeira hipótese não tenha efetuado o recolhimento do imposto oportunamente.

E é exatamente neste sentido a conclusão trazida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Para aquele que participou da relação jurídica de transferência de mercadoria, tributada pelo ICMS, na figura de adquirente, não importa saber se o alienante procedeu ao lançamento ou ao pagamento do imposto. Ou, ainda, se o

⁴⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 439 e 440 (destaques originais).

alienante deixou de fazê-lo por motivos pessoais, por motivos de força maior, por dispensa legalmente concedida, ou por mera prática ilegal. Em qualquer caso, com ou sem formalização da obrigação tributária, há o direito ao crédito (e o consequente direito à compensação, pelo primado da não-cumulatividade), visto que o nascimento deste decorre de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência tributária do ICMS; decorre da transmissão de titularidade de mercadoria, e não da ocorrência de lançamento de ICMS que são alheios ao adquirente.⁴⁸

Neste diapasão, importa reconhecer que a técnica da não-cumulatividade, como limite objetivo que é, deve ser sopesada com base exclusivamente nos ditames constitucionais, não necessitando de qualquer complementação por parte dos legisladores infraconstitucionais para que o direito à compensação seja inteiramente realizado e garantido ao contribuinte.

Partindo dessas premissas, a melhor doutrina acaba concluindo que o princípio da não-cumulatividade caracteriza-se como uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, conforme a classificação defendida pelo Prof. José Afonso da Silva sobre a Teoria da Eficácia ou Aplicabilidade das Normas Constitucionais.

Para melhor ilustrar a defesa, necessário relembrarmos, mesmo que sucintamente, do que se trata e qual a finalidade da *Teoria da Eficácia ou da Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, do Prof. José Afonso da Silva, para fins de não pairarem dúvidas sobre o que seria uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Em primeiro lugar, esclareça-se que o referido autor criou esta teoria com o objetivo de explicar qual é o principal fator que interfere na aplicação das normas constitucionais: o papel a ser desempenhado pelo legislador.

Para justificar a sua teoria, o incontestável constitucionalista identificou 03 (três) tipos de normas constitucionais, quanto à eficácia: (i) normas constitucionais de eficácia plena – são aquelas que não admitem a interferência do legislador, pois já estão aptas a produzirem todos os seus efeitos, possuindo aplicabilidade direta, imediata e integral; (ii) normas constitucionais de eficácia contida – são as que admitem a interferência do legislador infraconstitucional, desde que com o propósito de reduzir, restringir ou diminuir o seu alcance, ao passo que, enquanto não for editada a respectiva lei restritiva, esta norma constitucional

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6ª edição, 2015, Ed. Noeses, p. 759

produzirá todos os seus efeitos, possuindo aplicação direta, imediata e não integral; (iii) normas constitucionais de eficácia limitada – são aquelas que exigem intromissão do legislador para serem aplicadas concretamente, de modo que elas têm aplicação indireta, mediata e diferida (postergada para o futuro em que forem editadas as leis regulamentadoras).

Pelo exposto, cumpre arrematar que o princípio da não-cumulatividade não admite qualquer modificação por parte do legislador infraconstitucional que acabe por alterar a sua finalidade precípua, que é evitar a tributação em cascata e a sobreposição de tributações, até porque a norma jurídica que a veicula não autoriza qualquer restrição infraconstitucional, bem como não depende da sua atuação para que possa traduzir todos os seus efeitos, pois é, por excelência, uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

4.3. Conceitos relevantes sobre o Princípio da Não-cumulatividade

Como explanado alhures, o constituinte estabeleceu que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Pelos capítulos anteriores, demonstrou-se qual a essencialidade do princípio da não-cumulatividade.

Ocorre que, para se garantir plenamente o direito à compensação, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, alguns conceitos necessitam ser devidamente compreendidos, mesmo que de maneira breve e objetiva. Este subcapítulo se propõe especialmente para esse fim.

A primeira definição que deve ser analisada diz respeito à expressão “montante cobrado”, a qual já está pacificada na jurisprudência e na doutrina, conforme ensina o Prof. Kiyoshi Harada:

Finalmente, esclareça-se que a expressão “montante cobrado” não significa imposto efetivamente recolhido, mas simplesmente imposto incidente na operação de circulação, ou seja, imposto destacado na nota fiscal. Quanto a isso, doutrina e jurisprudência são unânimes desde o início da implantação do ICM, hoje, ICMS. Aliás, o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço não teria condições de saber se o vendedor ou o prestador de serviço recolheu

ou não ao erário o imposto incidente sobre a circulação de mercadoria ou do serviço.⁴⁹

Cumpra concluir que a expressão “montante cobrado” utilizada pelo constituinte deve ser entendida como “montante devido” na operação anterior, ou seja, o direito ao crédito independe da efetiva cobrança ou recolhimento do ICMS na operação anterior.

Contudo, pelo menos mais 02 (duas) considerações devem ser destacadas, com relação à expressão “montante cobrado”. A primeira é relativa ao fato de que, mesmo que o documento fiscal seja inidôneo, o Superior Tribunal de Justiça⁵⁰, tem aceito que o contribuinte de boa-fé pode se creditar da totalidade do montante devido na operação anterior, desde que comprove, por meios hábeis (v.g. registros contábeis), que o negócio jurídico regido pelo Direito Comercial realmente se realizou e concretizou.

No mesmo sentido, inclusive, aponta o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da ordem constitucional antiga, sendo esta a segunda consideração importante sobre o assunto em voga, senão vejamos:

Súmula 571, STF: o comprador de café no IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.

Ademais disso, a melhor doutrina também instrui que, não se pode condicionar a efetivação do princípio da não-cumulatividade em razão da destinação que seja dada à mercadoria objeto da operação de circulação.

Neste diapasão, resta concluir que a compensação tributária no âmbito do ICMS, observando-se o princípio da não-cumulatividade, não exige que os créditos utilizados sejam relativos à mesma mercadoria que agora é objeto de incidência do referido imposto, vez que a Carta da República não fez qualquer referência a tal exigência, pelo contrário, ela simplesmente conferiu ao contribuinte o direito à não-cumulatividade de maneira efetiva.

⁴⁹HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 40.

⁵⁰Súmula 509, STJ: é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Tudo isso apenas reforça a ideia de que o princípio da não-cumulatividade é uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, bem como pelo fato que suas finalidades nunca poderão ser restringidas em detrimento do contribuinte.

Por fim, cumpre anotar que os referidos créditos originados de operações anteriores que sofreram a incidência de ICMS só podem ser utilizados para fins de compensação do mesmo imposto nas operações seguintes, ao passo que não se admite que o contribuinte exija que o Fisco lhe dê a referida importância em pecúnia, até porque esta não é a finalidade do princípio da não-cumulatividade, como visto. Ou seja, o crédito de ICMS oriundo da operação anterior é considerado apenas como uma moeda escritural.

5. “Limitações” ao Princípio da Não-cumulatividade

Conforme já demonstrado nos capítulos anteriores, o princípio da não-cumulatividade (CR/88, art. 155, §2º, I) não admite qualquer limitação por parte do legislador infraconstitucional, no intuito de restringir essa garantia conferida constitucionalmente ao contribuinte, na medida em que a Carta Magna não impôs qualquer exigência para a sua efetivação.

Ocorre que, no inciso II, do §2º, do art. 155, do Texto Supremo, o constituinte inseriu 02 (duas) regras constitucionais que devem ser observadas, ambas relacionadas ao princípio da não-cumulatividade, *in verbis*:

Art. 155. [...]

§2º. [...]

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Sendo assim, a partir de uma interpretação literal do referido dispositivo, quando ocorrerem casos de isenção e não-incidência (rol taxativo), além de inexistir crédito para compensação nas operações seguintes, haverá anulação do crédito relativo às operações anteriores, exceto se a legislação infraconstitucional estabelecer de maneira diversa.

Entretanto, como já argumentado inúmeras vezes, a análise do direito posto precisa ser realizada por meio de uma interpretação sistemática, com o fim de que especialmente a regra em destaque não seja capaz de macular toda a organização da não-cumulatividade exposta ao longo deste estudo, como passamos a demonstrar.

5.1. Isenção e Não-incidência como limitações à Não-cumulatividade

Para uma exata e adequada apreensão do que será discutido neste subcapítulo, alguns conceitos e premissas necessitam ser previamente definidos.

A competência tributária recortada exclusivamente pela Constituição da República de 1988, a cada um dos entes federados garante-lhes a aptidão de tributar, cada qual no seu limite, ou seja, inserir no mundo jurídico regras relativas a cada tributo que lhe diga respeito, conforme carta de competências.

Ademais, de maneira oblíqua, a competência de tributar acabou por conferir aos respectivos entes federados a competência de isentar, de acordo, em regra, com suas próprias políticas internas. Ou seja, se um ente federado tem o poder de editar normas referentes a determinado tributo, no intuito de instituí-lo e regulá-lo, também tem a capacidade de editar normas isentivas relacionadas ao mesmo tributo, pelo que todos os princípios constitucionais que regem a instituição também se aplicam às isenções.

Este tem sido o entendimento do Prof. José Souto Maior Borges durante o seu magistério:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.⁵¹

⁵¹BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª edição, São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 2 (3ª ed., 3ª tir., com o título *Teoria Geral da Isenção Tributária*, São Paulo, Malheiros Editores, 2011)

Com efeito, é possível aprontar que a regra que versar sobre a isenção tributária pode ser compreendida como uma hipótese de não-incidência tributária, conforme o Prof. Paulo de Barros Carvalho nos ensina:

A isenção tributária, por sua vez, também é hipótese de não incidência tributária. Sua configuração, porém, é mais complexa: não decorre da mera ausência de elemento normativo oriundo de inatividade do legislador. Ao contrário, o órgão legislativo competente age, editando a norma isentiva que atua sobre a regra-matriz de incidência, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, para mutilá-los parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que têm por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta.⁵²

Por sua vez, o Prof. Roque Antonio Carraza, apesar de partir da mesma premissa, arremata que a norma isentiva poderá, em casos específicos, simplesmente diminuir os efeitos da hipótese de incidência tributária, no caso de isenção parcial, senão vejamos:

Deixando de lado as inúmeras teorias que se construíram a respeito, temos para nós que *isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)*. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo surja *in concreto* (naquela hipótese descrita na lei isentiva).⁵³

Neste ínterim, insta consignar que, ainda sob a égide da Constituição de 1967, o Supremo Tribunal Federal reconhecia que a revogação de uma isenção não necessitava observar o princípio da anualidade (Súmula 615⁵⁴), cujo verbete sumular não chegou a ser expressamente revogado.

Contudo, cumpre observar que, com a promulgação da Constituição da República de 1988, o Supremo Tribunal Federal passou corretamente a admitir que a revogação de isenção deva atenção ao princípio da anterioridade, a fim de se evitar surpresas e violação à segurança jurídica. Neste diapasão, a transcrição de ao menos uma ementa demonstra-se pertinente:

⁵²CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS. p. 7

⁵³CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 557 (destaques originais)

⁵⁴Súmula 615: O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

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.⁵⁵

No mesmo sentido, inclusive, é o posicionamento do Prof. Roque Antonio Carrazza, senão vejamos:

Pensamos que, neste caso, a revogação da isenção de ICMS deve obedecer ao *princípio da anterioridade* (princípio insculpido no art. 150, III, “b”, da CF, segundo o qual a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, fica com a eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando, só então, incidirá). Tais decretos legislativos, que mandam novamente tributar, por via de ICMS, operações e prestações de serviços, antes isentas desse imposto, só poderão incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte. Se quisermos ser mais científicos, diremos que o decreto legislativo que revoga a isenção de ICMS descreve *nova hipótese de incidência* deste tributo. Tem, em suma, eficácia desconstitutiva (negativa) da isenção.⁵⁶

Desta feita, precisa ser reconhecido que a norma isentiva, quando retirada do sistema do direito positivo por meio de decreto legislativo, que é lei no sentido lato, reescreve uma hipótese de incidência tributária que estava inerte.

Por outro lado, além da isenção, ainda há o instituto da não-incidência que demanda a não configuração do crédito para fins de compensação do ICMS na operação seguinte. Por não-incidência, a melhor doutrina tem defendido ser aquele fato que seja estranho à materialidade do imposto, ou seja, é exatamente o oposto do instituto da incidência.

Sobre a não-incidência, para sua melhor compreensão, algumas palavras do Prof. Roque Antonio Carrazza são de grande importância:

⁵⁵RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014.

⁵⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 579 (destaques originais)

V – Sempre a propósito, permitimo-nos acrescentar que, quando, no dispositivo em exame, a Constituição alude a “não incidência”, ela está se referindo a atividades que não tipificam operações mercantis, isto é, a fatos estranhos à materialidade do ICMS (prestação de serviços com emprego de matérias-primas, vendas de bens do ativo imobilizado, vendas de “salvados de sinistros” etc.).

Assim, a restrição em tela ao *princípio da não cumulatividade* não se aplica aos casos de imunidade (v.g., a prevista no art. 155, §2º, X, “a”, da CF), sob pena de se consagrar interpretação absurda – qual seja, a de que, embora a Constituição tenha posto ao largo do ICMS determinadas operações mercantis, ela consente que o benefício em nada diminua a arrecadação – e, portanto, em termos práticos, deixe de existir.⁵⁷

Em outras palavras, o constituinte não outorgou a competência aos entes federados e depois a retirou, por meio do instituto constitucional da imunidade. Isso porque, como já visto, o ordenamento, por dever ser analisado de maneira sistemática, leva a concluir que o juízo a ser aferido é o de que o constituinte já conferiu às pessoas políticas a competência de maneira completa e limitada, ao passo que a imunidade se demonstra apenas como um contorno da referida aptidão que tais entidades possuem para legislar em matéria tributária (instituição de tributos e suas consequências).

Contudo, importante deixar claro que este posicionamento não é uníssono por toda a doutrina, pois existem autores, como o Prof. Paulo de Barros Carvalho, que defendem que o instituto da não-incidência deve ser compreendido como a contramão da incidência tributária, a qual se verifica sempre que, realizado o fato no mundo fenomênico, cuja descrição encontra-se prevista em norma hipotética válida e vigente no ordenamento jurídico, propagando-se os seus respectivos efeitos jurídicos, instalar-se-á a relação jurídico tributária, nascendo para o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de certa prestação pecuniária. Este é o fenômeno da incidência tributária.

Dessa maneira, a não-incidência terá vez sempre que qualquer desses pressupostos não estiverem presentes, ao passo que a incidência da norma hipotética do tributo sequer chega a ocorrer quando o fato impositivo é realizado. Partindo dessa premissa, há autores que defendem que a imunidade, mesmo que seja uma limitação constitucional ao poder de tributar, pode ser entendida como um caso de não-incidência.

⁵⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 435 (destaques originais)

Ademais disso, como visto em parágrafos anteriores, para o referido autor, até mesmo a isenção, por mutilar parcialmente um dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, também pode ser considerada como hipótese de não-incidência.

De qualquer maneira, o que não há divergência doutrinária é o fato de que apenas a isenção total e a não-incidência podem acarretar a anulação dos créditos decorrentes de operações anteriores.

Outro não é o posicionamento do Prof. Kiyoshi Harada, cujos termos servem para arrematar a discussão:

Uma isenção ou uma não incidência expressa, tratando-se de modalidade de imposto não cumulativo de incidência plurifásica, só surtirá benefício ao contribuinte se outorgada no início ou no final da etapa de circulação. Se conferida no meio desse ciclo de comercialização, por exemplo, na terceira etapa, haverá um efeito contrário ao esperado pela isenção. O contribuinte da etapa seguinte não fará jus ao crédito do imposto, que simplesmente deixou de ser destacado na nota fiscal, e ainda terá que “estornar” os créditos referentes a todas as etapas que antecederam a isenção ou a não incidência. E esse “estorno” é automático, decorrendo da simples não escrituração do crédito na entrada da mercadoria isenta. Melhor explicando, o imposto que deixou de ser destacado na operação isente, no caso, na terceira etapa do ciclo de comercialização, corresponde àquele que vinha se acumulando desde a primeira operação de circulação de mercadoria até a operação de saída isenta. Não fosse a regra constitucional que determina a anulação do “crédito relativo às operações anteriores”, o contribuinte da etapa subsequente à da isenção (quarta etapa) teria direito ao crédito pertinente às duas primeiras etapas, só deixando de fazer jus ao crédito da operação isenta, no caso, da terceira etapa.⁵⁸

Diante do explanado, insta reforçar que o princípio da não-cumulatividade só encontra restrições no próprio Texto Constitucional, ou seja, quando estiverem presentes os institutos da isenção ou não-incidência expressamente, ao passo que qualquer outro estímulo fiscal que não seja um desses, não pode ser considerado para inibir o direito ao crédito e sua possibilidade de posterior compensação.

5.2. Isenção e Não-incidência como hipóteses de anulação dos créditos de ICMS em operações anteriores

⁵⁸HARADA, Kiyoshi. *Ob. cit.*, p. 41 e 42.

Pelo enunciado prescritivo constitucional em análise (CR/88, art. 155, §2º, II, “b”), quando presentes as hipóteses de isenção ou não-incidência, salvo determinação legal em contrário, acarretar-se-á a anulação dos créditos para compensação oriundos das operações anteriores.

Pela leitura isolada e desatenta do referido enunciado prescritivo seria possível afirmar que bastaria que houvesse uma hipótese de isenção ou não-incidência no ciclo de circulação das mercadorias para que os créditos anteriores fossem simplesmente anulados, ocasionando a tributação em cascata ou sobreposição de tributações, ou seja, aumentando-se a arrecadação, de maneira oblíqua.

Contudo, a melhor doutrina tem adotado uma interpretação sistemática para evitar que a essência do princípio da não-cumulatividade não seja maculada quando presentes as hipóteses de isenção e não-incidência, sendo que a primeira premissa que deve ser considerada diz respeito ao fato de que todo e qualquer benefício fiscal pressupõe a diminuição de arrecadação, pelo que o efeito contrário não pode ser admitido, pois não se enquadraria neste instituto.

Ato contínuo, considerando-se a ratificada essência do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, o Prof. Roque Carrazza nos sugere que a melhor compreensão, a partir de uma interpretação sistemática das regras constitucionais previstas, que deve ser dada à alínea “b”, do artigo 155, §2º, inciso II, da CR/88, é a de que, se a isenção ou não-incidência ocorrerem no meio do ciclo de circulação da mercadoria, o crédito do ICMS só deixará de ser compensado na operação seguinte, devendo ser anulado apenas para as operações imediatamente posteriores e anteriores.

O referido autor atinge e reforça este posicionamento com citações do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr., cuja transcrição se faz necessária. Vejamos:

Se, como dissemos, o princípio da não cumulatividade caracteriza uma técnica de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas “a” e “b” do inciso II do §2º do artigo 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduzisse a um efeito oposto ao da acumulação, pois

levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo. Isso criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado. Regra geral, estas situações aparecem quando a isenção ou não-incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Nesses casos e apenas neles da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo ao órgão arrecadador, configurando destarte uma situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das referidas alíneas “a” e “b”. Esse entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas n que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subsequentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. Fora desses casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade.⁵⁹

Se assim não fosse, explicam os renomados autores que, bastaria que uma operação fosse isenta para que o Estado ou Distrito Federal conseguisse arrecadar mais, por meio de desvio de Poder Legislativo, caracterizando-se abuso de direito, vez que, como se sabe, para se aumentar a carga tributária de um tributo, necessário alterar a sua base de cálculo ou a sua alíquota, mas nunca por vias oblíquas, sob pena de se violar, mesmo que de maneira indireta, preceitos e garantias constitucionais expressamente previstas na Constituição da República de 1988.

5.3. Outros benefícios e incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS

Como é de notório saber jurídico, a isenção e a não-incidência não são as únicas modalidades de estímulos fiscais que podem ser concedidas para fins de abrandar a carga tributária de diversos tributos. Com o ICMS não é diferente, mas uma questão muito importante, para compreensão do princípio da não-cumulatividade deve ser levantada e analisada neste subcapítulo: “todos os estímulos fiscais concedidos no âmbito do ICMS evitam a efetivação do direito ao crédito?”

Partindo-se dessa sucinta introdução, cumpre destacar que questão de enorme controvérsia paira sobre como deve ser o tratamento dado aos diversos estímulos fiscais quanto ao ICMS, tal como o “crédito presumido”, o diferimento, o crédito por estimativa, entre

⁵⁹CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 315.

diversos outros. Esclareça-se que o presente subcapítulo versará apenas sobre os mais controversos atualmente, a fim de não se estender demais no tema.

Em primeiro lugar, como foi realizado durante todo este estudo, há de se frisar que o princípio da não-cumulatividade não pode ser suprimido, mesmo que parcialmente, pelo legislador infraconstitucional ou simplesmente pelos hermeneutas dispostos.

Sobre este relevante assunto, o Prof. Roque Antonio Carrazza, citando julgado do Supremo Tribunal Federal, de Relatoria do Ex-Ministro Aliomar Baleeiro, ao tratar o caráter puramente constitucional da não cumulatividade deixa claro o seguinte:

Enfim, o *princípio da não cumulatividade* do ICMS, plasmado pela Constituição, não pode ter o seu alcance diminuído ou anulado por normas infraconstitucionais, nem, muito menos, pelo labor exegético.

Tal posição – diga-se de passagem – encontra-se avalizada, de longa data, pelo STF. A título exemplificativo podemos citar o julgamento do Plenário desta Corte proferido no RE 70.336-SC (DJU 12.5.1971). Do voto do então Relator, Min. Aliomar Baleeiro, extraímos a seguinte passagem, que bem esclarece o alcance do *princípio da não cumulatividade* do ICMS: “Se, por motivo constitucional, há de ser abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, lei estadual que limita o abatimento a ser feito é, *data venia*, às declaradas, inconstitucional, inexistindo para convalidá-la qualquer justificativa. De forma alguma a lei autoriza o Estado a reter o crédito do contribuinte para, quando lhe aprouver, em outra operação, vir a fazer a compensação. Ao contrário: a Lei Maior determina, peremptoriamente, categoricamente, que em cada operação abata-se o montante das anteriores”.⁶⁰

Para o mesmo sentido apontam as lições de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não incidência. Poderá legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, delineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais.⁶¹

⁶⁰CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 430 (destaques originais).

⁶¹DERZI, Misabel Abreu Machado. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1997, p. 25.

Feitas tais considerações preambulares, passamos a analisar especificamente algumas hipóteses de incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS. O primeiro deles é o denominado “crédito presumido”.

Neste caminho, o Prof. Roque Antonio Carrazza leciona que o crédito presumido não pode ser considerado como um instituto apto a mitigar o princípio da não-cumulatividade, mas que a sua efetiva finalidade é minimizar os efeitos da indesejada “guerra fiscal”:

Com efeito, se amesquinha o alcance do *princípio da não cumulatividade* do ICMS o *sistema de crédito presumido* é inconstitucional, justamente porque atropela direitos subjetivos do contribuinte, plasmados na Lei Maior. Por outro lado, se, em cotejo com o sistema convencional, não traz efetivas vantagens econômico-fiscais ao contribuinte é inócuo – e, nesta medida, nada justifica sua adoção.

Assim, o crédito presumido só se legitima na medida em que se traduz num incentivo para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS revela-se insatisfatório ou excessivamente oneroso para o contribuinte. Tal sistema vem sendo utilizado, também, para neutralizar os efeitos deletérios da *guerra fiscal* que – conquanto proibida pela Constituição – tem sido reiteradamente desencadeada pelas Unidades Federativas, ávidas em expandir seus parques comerciais ou industriais, ainda que em detrimento do *princípio federativo*.⁶²

Quanto ao diferimento, a mais perfeita doutrina orienta que se trata de instituto por meio do qual a responsabilidade para recolhimento do respectivo tributo devido é transferida para o contribuinte inserido na fase seguinte das operações de circulação de mercadorias, isto é, uma hipótese de substituição tributária para trás.

Partindo dessa mesma premissa, o Prof. Roque Antonio Carrazza conclui que o diferimento não pode ser explicado como um óbice ao direito ao crédito:

Sobre o diferimento ser uma mera modalidade da “substituição tributária para trás” e não poder se caracterizar como óbice do direito ao crédito:

O diferimento, como já se pode perceber, não passa de modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária *para trás*).^{*} É um tipo e benefício fiscal, que, em matéria de ICMS, deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções etc.

^{*}No julgamento do RE 88.675-SP, o Procurador-Geral de Justiça do Estado de São Paulo, sustentando a distinção jurídica entre a *isenção* e o *diferimento*, assim se manifestou: “Mas não é o que acontece com respeito ao simples diferimento, onde a obrigação tributária surge desde logo, ao realizar-se a operação de circulação de mercadoria, não isenta nem (muito menos) imune.

⁶²CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 418 (destaques originais).

O que não se perfaz de imediato é sua exigibilidade, postergada para o futuro, fato que *implica a substituição do sujeito passivo*”.⁶³

Outro não é o posicionamento do Prof. Kiyoshi Harada sobre o diferimento gerar integral direito ao crédito:

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada entende que o diferimento gera direito ao crédito, pois não se confunde com os institutos da isenção ou não incidência: Do exposto, podemos conceituar o diferimento do ICM, hoje, ICMS, como transferência da obrigação de pagar o imposto devido em determinada operação de saída da mercadoria, para o momento da ocorrência do fato gerador na posterior operação de saída, cujo contribuinte fica também com a obrigação de pagar o imposto devido na operação anterior, por expressa determinação legal.

[...]

O diferimento não se confunde, pois, com a isenção ou a não incidência expressa. No primeiro caso, há incidência do imposto cujo pagamento é postergado para o momento da ocorrência do fato gerador na operação subsequente ou para a última etapa de circulação da mercadoria, conforme dispuser a lei. No segundo caso, não há incidência do imposto, pelo que na saída da mercadoria com isenção ou com a não incidência qualificada não há destaque do imposto que possa ser escriturado como crédito por ocasião de sua entrada no estabelecimento do adquirente.⁶⁴

Por fim, com relação ao crédito por estimativa que, pelos ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, é uma maneira de cálculo do crédito, também é uma hipótese de acarreta a integralidade do direito ao crédito, pois o ICMS incide integralmente quando realizado o fato jurídico tributário. Vejamos as lições do referido autor:

A forma de cálculo do crédito, como pode vir definido em Termos de Acordo de Regime Especial, em nada obstrui a incidência tributária. Acontecido o fato da importação, surge para a empresa contribuinte a obrigação de pagar o ICMS ao Estado onde se encontra estabelecida, nascendo, em contrapartida, o direito ao crédito correspondente. Efetuada a venda de mercadorias no mercado interno, nova incidência se dá sobre essa operação de circulação, incidindo, simultaneamente, a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz do direito ao crédito, fazendo aparecer a obrigação tributária para o vendedor e, para o comprador, o direito de se compensar.⁶⁵

Em conclusão, resta afirmar que todo e qualquer estímulo concedido em sede de ICMS, que não a isenção ou não-incidência, não possuem força suficiente para inibir a propagação integral dos efeitos do princípio da não-cumulatividade, pois as únicas restrições

⁶³CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 437 (destaques originais).

⁶⁴HARADA, Kiyoshi. *ICMS Doutrina e Prática*, 1ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 44.

⁶⁵CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6ª edição, 2015, Ed. Noeses, p. 765.

constitucionalmente prevista são essas (isenção e não-incidência), na medida em que o referido princípio deve ser compreendido e interpretado tão somente com base nos ditames constitucionais, sendo defeso ao legislador infraconstitucional a sua limitação, por qualquer fundamento que seja.

5.4. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

Em que pese toda a forte influência doutrinária arrazoadada nos parágrafos anteriores e a despeito do entendimento jurisprudencial também já ter apontado, no passado, para o mesmo sentido, fato é que atualmente o Supremo Tribunal Federal, após o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP alterou o seu posicionamento, ao admitir que, em razão dos efeitos propagados, a isenção de que trata o artigo 155, §2º, II, da CR/88, também abarcaria o instituto da redução da base de cálculo, a qual poderia ser interpretada como uma espécie de isenção parcial.

Neste sentido, dada a relevância e importância deste precedente, não apenas para o estudo aqui elaborado, mas também para a correta e adequada compreensão da controvérsia, insta transcrever a ementa do referido julgado proferido, *in verbis*:

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 66/88⁶⁶

Esclareça-se que, mesmo após a oposição de embargos de declaração, o posicionamento do STF no referido julgamento foi mantido. Nestes termos:

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

⁶⁶RE 174478, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. 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

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. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República.⁶⁷

Em outras palavras, a nossa Corte Suprema reconheceu que, em razão dos efeitos verificados, a redução da base de cálculo e a isenção parcial podem ser equiparadas, de modo que, aplicando-se o inciso II, do §2º, do artigo 155, da CR/88, o contribuinte adquirente da mercadoria não faria jus à totalidade do crédito de ICMS gerado na operação anterior.

Mais do que isso, o Supremo Tribunal Federal, por meio do referido julgado, admitiu que não ofende o princípio da não-cumulatividade a exigência, por parte do Fisco, da devolução proporcional do crédito que teve a redução da base de cálculo incidida. Ou seja, o crédito de ICMS devido na operação atual deve ser exatamente igual ao débito tributário que foi efetivamente pago na operação anterior.

No entanto, dado o devido respeito, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal não parece ser o mais adequado, pois, além da redução da base de cálculo apresentar-se apenas como uma diminuição do *quantum debeatur* (e não isenção parcial), o fato principal é que a Lei das Leis não exigiu, para que o direito ao crédito fosse efetivo, que o contribuinte originário do ICMS tivesse recolhido o respectivo imposto na operação anterior, tampouco que a isenção parcial (se é que existe) afastaria a incidência integral do princípio da não-cumulatividade.

Corroborando tudo o que já foi exposto nesse estudo, necessário agora expor que existem doutrinadores que defendem que não existe isenção parcial, como é o caso do tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial do imposto a pagar, através de minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de

⁶⁷RE 174478 ED, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008 PUBLIC 30-05-2008 EMENT VOL-02321-02 PP-00243

incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência de dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.⁶⁸

Assim, o instituto da isenção ocorre para que, mesmo que ocorrido o “fato gerador”, os efeitos tributários com a instalação da obrigação tributária não se concretizem, sendo mais adequado afirmar que ou a isenção é total ou não se está perante este instituto.

Além disso, se admitirmos a equiparação da isenção parcial, do diferimento ou de qualquer outro incentivo fiscal, como o fez a Lei Complementar n.º 24/1975 (cujos estudos serão traçados no próximo capítulo), com os institutos da isenção ou da não-incidência, resta imune de dúvidas que o ICMS será transformado em um imposto cumulativo, ao passo que a não-cumulatividade tornar-se-ia apenas uma exceção.

Dito isso, não custa lembrar que institutos jurídicos diversos não podem e não devem ser equiparados pelo simples fato dos seus efeitos práticos visualizados no mundo fenomênico serem parecidos ou até mesmo idênticos, pois, se assim fosse permitido, o princípio da segurança jurídica (CR/88, art. 5º) de nada valeria.

Ora, considerando-se que a prescrição contida no inciso II, do §2º, do artigo 155, da Constituição da República de 1988, é uma exceção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, não se admite qualquer outro tipo de interpretação, que não seja a restritiva, pois, como é sabido, exceções não admitem ampliação, devendo serem compreendidas na sua literalidade, sob pena de se atentar contra uma das principais regras da hermenêutica.

Neste diapasão, merecem destaque as lições do Prof. Kiyoshi Harada sobre a discussão ora em voga:

Se o legislador constituinte utilizou-se dos institutos da isenção e da não incidência expressa, em sua conceituação tradicional, para limitar o direito ao crédito do ICMS, os conceitos desses institutos não podem ser alterados pela legislação infraconstitucional e muito menos pelo aplicador do direito. Nenhuma decisão judicial pode elastecer o conceito tradicional de isenção definido no art. 175 do CTN como forma e extinção do crédito tributário, pois

⁶⁸COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1999, p. 177 (destaques originais).

é sabido que o Judiciário não pode agir como legislador positivo. Ademais, o art. 111 do CTN determina interpretação literal de norma que disponha sobre isenção, daí a impossibilidade de lei isenção parcial onde está escrito redução da base de cálculo. Nem se pode lei redução de alíquota onde está prescrita a redução da base de cálculo.

Aliás, tanto são diferentes a base de cálculo e a alíquota, embora ambas integram o aspecto quantitativo do fato gerador, que o §1º do art. 153 da CF, nos chamados impostos regulatórios (II, IE, IOF e IPI), faculta ao Poder Executivo, atendidos as condições e os limites fixados em lei, alterar as alíquotas. Não pode o Executivo modificar a base de cálculo dos impostos referidos a pretexto de que provoca idêntico efeito da alteração de alíquotas.⁶⁹

Sendo assim, a conclusão mais adequada a que se pode chegar é a de que, *data maxima venia*, o posicionamento e os argumentos lançados pelo Supremo Tribunal Federal não estão acobertados pela costumeira discricionariedade jurídica, pois acabou por afrouxar o que a Constituição da República instituiu integralmente como uma garantia indissolúvel ao contribuinte do ICMS.

6. A Guerra Fiscal envolvendo o ICMS

6.1. Principais causas e consequências da Guerra Fiscal

As mesmas palavras utilizadas pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins na sua obra já citada são de grande utilidade para iniciar o presente capítulo deste estudo: “*O Brasil é formado por uma federação de inimigos*”⁷⁰.

Insta antecipar que, um dos maiores problemas, e talvez incentivadores, da guerra fiscal diz respeito à necessidade de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS serem aprovados por convênio e, após, ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, por meio de decreto legislativo, em razão da autonomia das pessoas políticas.

Pois bem. A despeito da guerra fiscal, como é de notório conhecimento jurídico, demonstrar um nítido antagonismo com a proposta constitucional e com as respectivas previsões nas leis complementares que versam sobre o ICMS, dado o seu indiscutível caráter nacional, há de se reconhecer que, antes de tudo, ela é fruto do próprio interesse que cada Estado e o Distrito Federal possui em aumentar a sua arrecadação, o que apresenta pontos positivos, como o desenvolvimento tecnológico, a criação de empregos, o aperfeiçoamento de vários

⁶⁹HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1a edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 74

⁷⁰MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ob. cit.* p. XIV.

ramos industriais, entre diversos outros fatores que apenas fazem a competitividade do mercado aumentar, não podendo ser encarado apenas como um demérito.

Este, inclusive, tem sido um dos pontos ressaltados pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho em suas obras propostas a sintetizar o assunto, cujas sábias palavras merecem consagração:

Na multiplicidade de aspectos que podem ser levantados pelo desacordo de opiniões entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, dúvidas não há de que se estabeleceu aquilo que chamamos de “guerra fiscal” entre as unidades da Federação. A expressão assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, também no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu. Aliás, diga-se de passagem, a “guerra fiscal” tem seu lado positivo, manifestado no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, bem benefícios significativos para a Administração e para os administrados. Sobremais, como tudo há de pautar-se em consonância com as diretrizes do direito posto, esse confronto de política tributária acaba, muitas vezes, propiciando o aprofundamento cognoscitivo das legislações vigentes, desencadeando reformas que aperfeiçoam instituições e aprimoram os mecanismos de implantação dos tributos.⁷¹

Todavia, não é difícil notar que tais atitudes, mesmo que possuam um lado positivo, acarretam forte descompetitividade de concorrência entre os Estados mais e menos desenvolvidos, o que apenas, excepcionalmente, como leciona Ives Gandra da Silva Martins, poderá ocorrer por conduta da União (fomentar a descompetitividade), a fim de desenvolver as regiões mais pobres do País, sem que haja violação ao artigo 150, II ou o artigo 170, IV, da Constituição da República de 1988, porque esta medida será para atingir aquele bem maior tutelado pelo artigo 3º, III, do Diploma Máximo, senão vejamos:

Em outras palavras, apenas e exclusivamente a União pode fazer políticas que afetem a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do art. 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III, da CF e se coaduna com as regras do artigo 155, §2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior.⁷²

⁷¹CARVALHO, Paulo de Barros. “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS. p. 19.

⁷²MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e na Unanimidade Constitucional, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 16.

Superada essa breve introdução, é inegável que a guerra fiscal traz muito mais pontos negativos do que positivos, até porque, em respeito a tudo o que foi desenvolvido até o momento neste estudo, ela desrespeita e viola inúmeros princípios e regras constitucionais que foram erigidas exatamente para organizar e limitar o poder estatal, tal qual o princípio federativo, a separação de poderes, a supremacia da Constituição, entre outros, cuja repetição não é necessária, pois já explanado oportunamente.

Não custa destacar, todavia, que, além de afrontar diretamente a Constituição da República de 1988, por violar diversas de suas diretrizes e princípios basilares, a denominada “guerra fiscal” afeta e prejudica sobretudo os contribuintes que se beneficiam com estímulos fiscais, ou seja, a guerra fiscal transborda do âmbito jurídico, pelo que invade grosseiramente também a seara econômica, sendo esta a medida que exterioriza para o sujeito passivo toda a insegurança jurídica do sistema.

Esse, evidentemente, é o posicionamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho, que mais uma vez será transcrito, não só para enriquecer o presente trabalho, mas principalmente para esclarecer pontos de extrema importância:

O problema da “guerra fiscal”, seus motivos e consequências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios que dispõem, considerando as deficiências e distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.⁷³

Cumprir registrar que, ao tratar da guerra fiscal em matéria de incentivos fiscais envolvendo o ICMS, o Prof. Ives Gandra da Silva Martins nos relembra que a sua origem não é exclusividade ou “culpa” da atual previsão constitucional do imposto em comento, sendo que

⁷³CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 27.

já sob a égide das Constituições anteriores eram observados litígios similares, mesmo que em menor proporção. Vejamos as lições do referido doutrinador:

Sem me aprofundar nas razões que levaram a esta solução – Gilberto de Ulhôa Canto, um dos pais do atual sistema, contou-me que Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto de CTN, confidenciara-lhe, durante os trabalhos preparatórios, que, com o “ICM”, iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações –, o certo é que o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado, após a CF/88, quando a União, por ter perdido receita de IPI e de Imposto sobre a Renda para Estados e Municípios, deixou de praticar políticas regionais.⁷⁴

Sem prejuízo do quanto já exposto, fato incontroverso é que a guerra fiscal tem como principais causas e fundamentos, além do quanto já exposto nos primeiros parágrafos deste capítulo, que determinadas entidades federativas competentes concedem, em certas oportunidades, isenções, incentivos e benefícios fiscais de maneira unilateral, em desrespeito, principalmente, ao caráter nacional de vincula o ICMS, sob o pretexto de que tais estímulos unilaterais objetivam o desenvolvimento dessas regiões que, por vezes, encontram-se em situação de desigualdade social e econômica com as demais regiões do País.

Ocorre que, por diversas vezes, tais justificativas adotadas pelos entes federados menos favorecidos também são utilizadas pelos Estados mais desenvolvidos, quando agem nesse sentido de conceder unilateralmente estímulos fiscais. O Prof. Kiyoshi Harada assim sintetiza o ponto:

[...] A outorga unilateral de incentivos fiscais regionais, como forma de atrair investimentos em seus Estados, já faz parte da estratégia governamental de desenvolvimento econômico. Cada governante preocupa-se com o seu Estado, pouco importando com os malefícios que venham causar a outros Estados. Zelar pela harmonia dos Estados e combater as desigualdades socioeconômicas das diferentes regiões do País é uma incumbência do poder central (art. 151, I, da CF). Por isso, os governantes estaduais não se importam em aprofundar as diferenças regionais desenvolvendo políticas de concentração de riquezas nos Estados mais desenvolvidos economicamente.⁷⁵

Vale esclarecer que não se está aqui defendendo este ou aquele Estado, simplesmente pelo fato de ser mais ou menos desenvolvido social e economicamente, até porque apenas o que importa para o âmbito jurídico são os efeitos que tais atitudes, se legais ou

⁷⁴MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ob. cit.* p. 4.

⁷⁵HARADA, Kiyoshi. *Ob. cit.*, p. 189

ilegais, acarretam no sistema jurídico como um todo. Neste passo, toda vez que um estímulo fiscal for concedido de maneira unilateral, independentemente do fundamento, entendo que equivocada está tal atitude, vez que, além deste ato fomentar a guerra fiscal, acaba por abalar a segurança que o sistema jurídico deve passar aos seus jurisdicionados.

6.2. Regras para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS

Avançando na discussão, entramos em um tema que é ainda mais grave e violador do sistema jurídico brasileiro, mas que aparece como uma resposta por parte dos Estados que se entendem desfavorecidos quando algum estímulo é concedido unilateralmente e o Estado de destino (normalmente o lesado, ao menos em tese) se vê obrigado a conceder integralmente o direito ao crédito relativo ao valor do imposto que deveria ser tido recolhido, mas não o foi, em razão da existência de estímulo fiscal sem espeque em convênio anterior.

Entretanto, antes de prosseguirmos nesta demanda, mais uma vez algumas asserções básicas precisam ser traçadas, para que a linguagem descritiva do discurso se demonstre completa, fechada, congruente e sem brechas, como se espera que ocorra nas teses e conclusões científicas.

A primeira premissa diz respeito à validade das normas jurídicas. Estas (as normas jurídicas), não são verdadeiras ou falsas, mas sim válidas ou inválidas, em razão de se constituírem por meio de linguagem prescritiva, de modo que incidem sobre a realidade, o que leva à conclusão de que, mesmo que o fato descrito hipoteticamente no seu enunciado não venha a ocorrer, ela ainda permanecerá válida.

Em outras palavras, não é pressuposto de validade da norma jurídica a necessidade das condutas nela previstas serem cumpridas, pois ela valerá mesmo que descumprida.

Sobre o conceito de validade, as ilações do Prof. Paulo de Barros Carvalho mostram-se irretocáveis:

O conceito de “validade” por ser construído a partir da própria definição de direito positivo. Sendo este o conjunto das normas jurídicas válidas, em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, toda proposição normativa integrante do ordenamento jurídico apresentará validade. Ser norma válida,

portanto, quer significar que esta mantém relação de pertencibilidade com um determinado sistema, sendo a validade o vínculo que se estabelece entre a norma jurídica e o sistema do direito posto. A afirmação de que uma norma “N” é válida significa que pertence ao sistema “S”. A validade não é, pois, um atributo que qualifica a norma jurídica, mas a relação de sua pertinência a determinado sistema jurídico.⁷⁶

O renomado doutrinador ainda revela que a validade de uma norma se confunde com a sua existência, pois, afirmar que uma norma é válida insinua reconhecer a sua existência dentro do ordenamento jurídico. A partir disso, pode-se concluir que, ou a norma existe, está inserida em determinado sistema e é válida, ou simplesmente não existe como tal.

Aliás, também se pode concluir que não é necessário para se aferir a validade de uma norma jurídica se ela contraria ou não outra norma jurídica. Seguindo este raciocínio, uma norma jurídica válida só perderá este atributo se for retirada do sistema jurídico que integra, o que, em regra e de maneira sucinta, pode ocorrer de 02 (duas) maneiras: a) pela edição que uma nova norma jurídica, de mesma ou maior hierarquia, que a expulse do sistema; ou b) por meio da procedência de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI) julgada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Frise-se que essas não são as únicas possibilidades de expurgar determinada norma jurídica válida do sistema, mas são as mais comuns e demonstram-se suficientes para alcançar o objeto sob estudo neste trabalho.

Ademais, importa esclarecer que essas exposições sobre a validade das normas jurídicas foram explanadas simplesmente para se demonstrar que um ato legal, ou mesmo infralegal, não têm aptidão para conferir à determinada pessoa política a competência para desconsiderar a validade que atinge todas as normas que estão inseridas em determinado sistema jurídico, em razão de entender que esta ou aquela norma seja inconstitucional.

Com relação à segunda asserção, trata-se dos convênios autorizativos que versarem sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, iniciando-se por qual seria a sua natureza jurídica.

⁷⁶CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, *in Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 77.

Apenas alguns argumentos precisam ser trazidos à baila para se verificar qual a natureza jurídica deste convênio que versará sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS: (i) se se trata de instrumento que insere no ordenamento prescrições sobre estímulos fiscais, regrado a conduta entre os contribuintes e o Fisco; ou (ii) se seria apenas uma fase anterior no processo legislativo, com esboço na Constituição, para dar validade a eventuais concessões de estímulos fiscais pelos entes federados competentes, visto o caráter nacional do ICMS.

Neste particular, importa salientar que o artigo 155, §2º, XII, “g”⁷⁷, da CR/88, determina que a lei complementar deverá regular a forma com que isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, por deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Ocorre que até o momento a referida lei complementar não chegou a ser editada pelo Congresso Nacional, ao passo que, em razão da sua inércia, admitiu-se a recepção, mesmo que não integral, da Lei Complementar n.º 24/1975, a qual será sucintamente abordada adiante.

Fato é que a referida Lei Complementar, sem entrar na sua constitucionalidade ou não, mas com escudo na própria Lei Suprema, exigiu, logo no seu artigo 1º⁷⁸, que estímulos fiscais seriam concedidos e revogados mediante convênios que seriam celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Outrossim, a referida Lei Complementar, agora no seu artigo 2º⁷⁹, acabou por estabelecer que os referidos convênios seriam realizados com a presença de todos os representantes dos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de membro representante do Governo Federal, de modo que, já na primeira reunião celebrou-se o Convênio ICM n.º 08/1975 (DOU 23.04.75), por meio do qual, em sua cláusula 1ª determinou-se que o colegiado presente denominar-se-ia Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

⁷⁷Art. 155. [...] §2º. [...] XII – cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁷⁸Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

⁷⁹Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

De maneira concisa, o CONFAZ é o colegiado competente para a celebração de convênios em matéria de ICMS, para fins de concessão ou revogação de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, integrado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal.

Com efeito, parece claro (e realmente é) concluir que os convênios ora tratados não fazem ingressar no sistema do direito positivo normas relativas à isenções, incentivos e benefícios fiscais, o que o faz são as próprias ratificações que deverão ser realizadas, por meio de decreto legislativo (*lei latu sensu*), por parte dos Estados e do Distrito Federal, ao passo que resta isento de dúvidas que os convênios apresentam-se apenas como um instrumento para viabilizar o exercício da competência legislativa por parte dos entes federados competentes.

Outro, inclusive, não tem sido o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao analisar tais questões, quando lhe submetidas, *in verbis*:

E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSÍVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF. DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento. ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da

Republica, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. **CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS:** A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. **Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.** O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. **MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA:** A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO.⁸⁰

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal. 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. **Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos**

⁸⁰ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020 (grifos meus)

termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.⁸¹

Resta demonstrado, assim, diversos motivos, até mesmo jurisprudenciais, que justificam que isenções, benefícios e incentivos fiscais devam ser precedidos por um convênio autorizativo, cujas matérias apenas ingressarão no ordenamento jurídico após editados os respectivos decretos legislativos por parte dos Estados e do Distrito Federal, ratificando-se o seu conteúdo.

Por outro lado, o que ainda não resta definido, nem mesmo pela melhor doutrina, é a necessidade ou não desse convênio que versar sobre isenção, benefício ou incentivo fiscal em matéria de ICMS, ser aprovado de maneira unânime pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Do lado dos que defendem que a aprovação deva ser unânime, está o Prof. Ives Gandra da Silva Martins, cujas objetivas opiniões devem ser ressaltadas:

Concluo esta parte do estudo, dizendo que o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e do Distrito Federal no tocante à estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e os Distrito Federal, VISTO QUE NÃO ESTABELECEU QUALQUER QUÓRUM MÍNIMO.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com a interpretação que agora darei do artigo 146-A da Lei Suprema.

Reza o art. 146-A da CF:

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

Nada obstante a pouca clareza do texto, aliás apontada por José Afonso da Silva, teve um caráter sinalizador de justa política tributária. Diz José Afonso: "3. PREVENÇÃO DE DESEQUILÍBRIOS DA CONCORRÊNCIA. A Emenda Constitucional 42/2003 criou também o art. 146-A, com a pretensão de prevenir desequilíbrios da concorrência. O texto não é muito claro, porque, para tanto, autoriza (é simples faculdade) à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, sem prejuízo da competência da União, por lei, de estabelecer norma de igual objetivo. Texto confuso, como se vê, porque a lei complementar também é de competência da União. O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema

⁸¹ADI 3312, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 16/11/2006, DJ 09-03-2007 PP-00025 EMENT VOL-02267-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 341, 2007, p. 43-50 RDDT n. 140, 2007, p. 215 (grifos meus)

tributário, não exclui a competência que o art. 173, §42, dá à lei ordinária, já existente, de reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”(*Comentário contextual à Constituição, ob. cit., p. 660*)⁸²

E complementa o referido autor que, se não houver unanimidade de todos os Estados e do Distrito Federal para aprovação de convênio que versar sobre qualquer estímulo fiscal, haverá violação direta à Constituição, por afronta ao pacto federativo:

Ora, é exatamente este tipo de “leilão” que a Suprema Corte atalhou recentemente, exigindo que, para a concessão de estímulos no âmbito do ICMS, haja unanimidade autorizativa dos 26 Estados e do Distrito Federal, em clara sinalização de que, agir de forma contrária, sobre ferir a Constituição, DIRETAMENTE, feriria, também, o sistema federativo do Estado Brasileiro. [...]

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática da não-cumulatividade do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA CONCORDÂNCIA, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farda e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.⁸³

Sendo assim, entende o renomado Prof. Ives Gandra da Silva Martins, com fundamento nos ensinamentos do reconhecidíssimo constitucionalista José Afonso da Silva, que a exigência de aprovação pela unanimidade dos Estados e do Distrito Federal, de convênio que verse sobre isenções, benefícios e incentivos fiscais, não se faz simplesmente por decisão do CONFAZ, mas sim porque a própria Constituição da República determina, ou melhor, não exige um quórum específico mínimo para tanto, a partir da referida interpretação do artigo 146-A, tudo isso a fim de evitar a descompetitividade entre os entes federados.

Este, inclusive, mostrou-se ser o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, ao se ter reconhecido a inconstitucionalidade de tratamento tributário diferenciado em determinado Estado sem que haja consenso entre os demais Estados e o Distrito Federal, conforme a seguinte ementa:

⁸²MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e na Unanimidade Constitucional, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 9 e 10.

⁸³MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ob. cit.*, p. 20-22.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. **Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados.** TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO – “GUERRA FISCAL”. **Consustancia “guerra fiscal” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados.**⁸⁴

Por outro lado, como exposto anteriormente, existem doutrinadores que defendem que a necessidade de aprovação por parte da unanimidade dos Estados e do Distrito Federal possa ser relativizada, como é o caso do Prof. Paulo de Barros Carvalho e, dado o devido respeito e guardadas as devidas proporções, acredito que esse seja o posicionamento mais adequado.

Isso porque, como foi dito em diversas vezes ao longo deste estudo, a linguagem descritiva do hermenêuta deve sempre partir de certas premissas que serão utilizadas a todo o momento para constatar se as conclusões ou juízos demonstram-se congruentes e adequados. Desde o início deste trabalho, tomamos como base que a melhor interpretação para uma adequada compreensão do direito é a sistemática, pois conjuga a considerar todos os ditames, regras e princípios de maneira a se evitar o mínimo de violações e distorções ao Texto Supremo.

Neste particular, deve-se lembrar que a Lei Complementar n.º 24/1975, a qual versa sobre o modo como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos em matéria de ICMS, foi introduzida no nosso ordenamento jurídico ainda quando vigia a Constituição de 1967, ou seja, não só o contexto político era outro, mas principalmente a realidade socioeconômica era diversa da atual. Afirma-se assim porque, se naquela época entendia-se

⁸⁴ADI 3674, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011. (grifos meus)

pela necessidade de que a aprovação de qualquer estímulo fiscal dependia da unanimidade de todos os Estados e do Distrito Federal, hoje em dia a sua interpretação faz jus ser um pouco relativizada, com o fito de minimizar grandes diferenças socioeconômicas entre os Estados e o Distrito Federal, um dos primados da nossa Constituição atual.

Neste contexto, o Prof. Paulo de Barros Carvalho também aplica as suas ponderações, cujos destaques sempre são de grande valia para qualquer estudo, inclusive o presente. Vejamos:

A despeito desses sólidos argumentos, penso que o tema não deva ser tratado com tamanha rigidez. Sendo facultado aos Estados e ao Distrito Federal conceder isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo CONFAZ, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para sua aprovação sempre que estiver em pauta estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o *quorum* de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com consequente redução de desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988.⁸⁵

Complementando este raciocínio e lembrando o que fora explanado no início deste estudo, considerando-se o caráter nacional do ICMS, bem como a sua latente posição extrafiscal, referido imposto pode (e deve) ser utilizado para fomentar o desenvolvimento de determinadas regiões que se encontrem em situações menos favoráveis, oportunidade em que se estará cumprindo efetivamente o Pacto Constitucional, em atenção ao prescrito pelos artigos 3º, inciso III, 151, inciso I e 170, inciso VIII.

Desse modo, em casos excepcionais, apenas para concretizar valores maiores que estão expressamente previstos na Constituição da República de 1988, poder-se-ia admitir a desnecessidade de os convênios, que versam sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais, serem aprovados pela unanimidade dos Estados e do Distrito Federal.

⁸⁵CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014. p. 59 e 60.

Neste íterim, as lições do Prof. Roque Antonio Carrazza, em uma das suas mais clássicas obras, são de grande importância para dar maior sustentação à necessidade de se adotar interpretações sistemáticas em prol de axiomas fixados expressamente pelo constituinte de 1988. Nestes termos:

Estamos confirmando que o princípio influi na interpretação e na boa aplicação até dos mandamentos constitucionais. Repisamos que, se um mandamento constitucional aceitar várias interpretações, há de prevalecer a que estiver em sintonia com o princípio que lhe for mais próximo.⁸⁶

É bom deixar claro que não se esta aqui a advogar no sentido de a unanimidade de aprovação ser inconstitucional, tampouco que violaria qualquer ditame máximo, mas simplesmente que, considerando-se tudo o que fora exposto, em especial que a nossa Carta Magna atual presa, logo no seu início, pela diminuição das desigualdades sociais e regionais, tal exigência apenas criaria um obstáculo quase que intransponível para a consecução de valores defendidos constitucionalmente, ao passo que, apenas nesta hipótese, uma interpretação menos rígida e mais relativizada parece atender melhor à intenção principal da Constituição da República de 1988.

Exaurido o necessário para o presente estudo sobre as duas premissas (validade das normas jurídicas e natureza dos convênios), podemos retomar a discussão que se iniciava há alguns parágrafos: a atitude que o Estado que se considera lesado deve adotar diante da concessão de incentivos fiscais concedidos unilateralmente.

6.3. Inconstitucionalidade das Leis Estaduais que inibirem estímulos fiscais concedidos unilateralmente

Em resumo, sempre que uma norma se encontra inserida em um determinado sistema, será considerada válida, oportunidade em que só perderá esse atributo se excluída através dos meios adequados (procedência de ação direta de inconstitucionalidade ou por outra norma de igual ou maior hierarquia), mesmo que não apresente compatibilidade com outras regras do sistema.

⁸⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª edição, 1999, São Paulo, Ed. Malheiros, p. 36.

Dessa maneira, sempre que um Estado (ou o Distrito Federal) se considerar prejudicado, em razão de ter que conceder integralmente o crédito relativo à operação anterior que tenha sido beneficiada com algum estímulo fiscal financeiro concedido pelo Estado de origem unilateralmente, deverá se socorrer pelo meio adequado para tanto, qual seja, o ajuizamento da competente ação direta de inconstitucionalidade (ADI), para que o Supremo Tribunal Federal analise a compatibilidade do respectivo comando impugnado com as regras constitucionais vigentes.

Julgada procedente a referida ação em sede de controle concentrado de constitucionalidade, os seus efeitos serão capazes de expurgar do mundo jurídico o respectivo comando considerado inconstitucional, chance em que perderá o referido predicado de validade.

No entanto, o que se tem observado em diversos casos é que o Estado que se encontra lesado acaba por editar atos normativos com o fim de desconsiderar, por ato próprio, regras que se encontram válidas no sistema jurídico, mesmo que inseridas de maneira inadequada no sistema, o que, via de consequência, acaba por onerar e responsabilizar indevidamente, por esta ilegalidade, o respectivo contribuinte.

Em outras palavras, diversos Estados e o Distrito Federal têm editados normas no sentido de glosar créditos que foram originados de operações anteriores beneficiadas por estímulos fiscais concedidos unilateralmente, apenas por entenderem que esses seriam inconstitucionais por não terem sido precedidos de convênios autorizativos.

Neste sentido, a glosa de créditos de ICMS, por ato singular do Poder Executivo ou do Poder Legislativo, oriundos de um Estado (ou do Distrito Federal) que concedeu unilateralmente incentivos fiscais, fere indiscutivelmente o princípio da separação dos poderes.

Neste caso, o Estado que se encontra lesado, tendo que compensar a operação atual com os integrais créditos que deveriam ter sido recolhidos na etapa anterior, mas não o foram em razão da concessão de benefícios fiscais sem fundamento em convênio autorizativo e celebrado pelo CONFAZ, ou seja, de maneira unilateral, deve ajuizar, perante o Supremo Tribunal Federal, a competente ação direta de inconstitucionalidade (ADI) em face do Estado de origem, a fim de afastar do ordenamento jurídico a norma que afronta o texto constitucional,

sob pena de, não o fazendo, violar o princípio da separação de poderes, na medida em que, havendo descumprimento de preceito constitucional, é dever e ônus do Poder Judiciário o seu julgamento, nos moldes do artigo 5º, XXXV e XXXVII⁸⁷, da CR/88.

Assim, questões relativas à denominada “guerra fiscal” entre pessoas políticas devem ser solucionadas pelo Poder Judiciário, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal, quando a violação for constitucional.

Em outras palavras, o Estado de destino da operação mercantil nunca deveria (porque não lhe é permitido), por meio de atos do Poder Executivo ou do Poder Legislativo, onerar o destinatário da mercadoria, tampouco o sujeito que a enviou, cobrando-os do pagamento do ICMS remanescente, pois estes não podem ser responsabilizados por atos do Poder Público que se presumem legais e válidos.

Outro não tem sido o posicionamento defendido pelo Prof. Kiyoshi Harada sobre a inconstitucionalidade tanto dos atos normativos do Estado de origem, que concede incentivos fiscais unilateralmente, quanto do Estado de destino, que cobra, com fundamento legal por ele próprio editado, a diferença de ICMS do destinatário da mercadoria, pois inconstitucionalidades não podem se compensar. Vejamos:

[...] Exigir do contribuinte do Estado destinatário o pagamento do ICMS que não foi pago pelo contribuinte do Estado de origem não faz sentido, pois é neste que o imposto é pago. O que o Estado de destino deve fazer em face de um incentivo fiscal que entenda ser inconstitucional é ajuizar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra o Estado de origem. O imposto deve ser exigido do contribuinte do Estado de origem após a declaração de inconstitucionalidade do incentivo fiscal concedido, gerando, *ipso facto*, o direito de crédito em relação ao contribuinte do Estado de destino.⁸⁸

Destarte, não há dúvidas de que ilegalidades não podem ser combatidas com novas ilegalidades, até porque o sistema jurídico prevê meios de enfrentá-las, caso em que, não observadas, o ordenamento se dissolverá a um mero amontoado de prescrições totalmente desordenado.

⁸⁷Art. 5º. [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...] XXXVII – não haverá juízo ou tribunal de exceção.

⁸⁸HARADA, Kiyoshi. *ICMS Doutrina e Prática*. 1ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 76

E o mesmo raciocínio pode ser observado em julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. **As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.** 3. **O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.** 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.⁸⁹

Ainda sobre essa questão, cumpre esclarecer que o Supremo Tribunal Federal, agora em 2011, reconheceu a existência de repercussão geral do tema, em ação que está a discutir a existência ou não de autonomia administrativa e legislativa dos Estados para a glosa de créditos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos unilateralmente, que não foram objeto de decisão judicial, *in verbis*:

Constitucional. Tributário. ICMS. Guerra fiscal. Cumulatividade. Estorno de créditos por iniciativa unilateral de ente federado. Estorno baseado em pretensa concessão de benefício fiscal inválido por outro ente federado. Arts. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, §2º, I, da Constituição Federal. Art. 8º da LC 24/1975. Manifestação pela existência de repercussão geral da matéria.⁹⁰

⁸⁹ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848 (grifos meus)

⁹⁰RE 628.075-RG/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13.10.2011, DJe-228, divulg. 30.11.2011, public. 1º.12.2012.

Por oportuno, se olharmos a questão sobre outro prisma, agora sob à ótica do contribuinte do Estado de origem, o qual se beneficiou do incentivo fiscal concedido unilateralmente, algumas breves considerações também merecem atenção, sem prejuízo das já explanadas no subcapítulo anterior.

Sabe-se que, em 1º de junho de 2011, o Supremo Tribunal Federal julgou conjuntamente 14 (quatorze) ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) de maneira procedente, a fim de se extirpar do ordenamento jurídico diversos incentivos fiscais concedidos unilateralmente por diversos Estados-membros, sem que os efeitos das referidas decisões fossem modulados.

Por oportuno, em razão desse julgamento, constatou-se a iminência do Supremo Tribunal Federal em editar Súmula Vinculante que versasse sobre a inconstitucionalidade de estímulo fiscal em matéria de ICMS que houvesse sido concedido unilateralmente, sem intermediação do CONFAZ. Eis o texto da respectiva proposta:

Proposta de Súmula Vinculante n.º 69

EDITAL DE PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE

Prazo: 20 (vinte) dias.

Proposta do verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou de outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convenio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Interessados: todos que este edital virem ou dele conhecimento tiverem.

Finalidade: conforme Emenda Regimental n. 46/STF, publicada em 8 de julho de 2011 no Diário da Justiça Eletrônico, e nos termos do §2º do art. 3º da Lei n. 11.417/2006, ficam cientes os interessados para, querendo, manifestarem-se no prazo de 5 (cinco) dias, depois de findo o prazo de 20 (vinte) dias acima fixado, que passa a fluir a partir da disponibilização desde edital no Diário da Justiça Eletrônico, na forma da legislação processual vigente.

Secretaria do Supremo Tribunal Federal, em 12 de abril de 2012.

Eu, Valéria Cristina de Catanhêdes Corrêa Alves, Chefa da Seção de Comunicações, extraí o presente. Publique-se no sítio do Tribunal e no Diário da Justiça Eletrônico. Patrícia Pereira de Moura Martins, Secretária Judiciária/STF.

Ato contínuo, o Senado Federal pediu a paralisação desse procedimento de edição da Súmula Vinculante, afirmando que, desde 2012, já existia proposta legislativa para reformular a Lei Complementar n.º 24/1975, a qual não já foi declarada prejudicada e arquivada, desde 2015.⁹¹

⁹¹MARTINS, Ives Gandra da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*, 2ª edição, Ed. Noeses, São Paulo, 2014, p. XVI.

No entanto, ante a probabilidade da edição da referida Súmula, o Senado Federal pediu que o referido procedimento fosse suspenso, haja vista que, desde o ano de 2012, estava sendo discutida a “Reforma do Pacto Federativo” (ANEXO I) que, entre os temas, havia proposta para reformular a Lei Complementar n.º 24/1975, conforme é possível se verificar pelo “Anexo V” da referida Reforma Constitucional.

Ocorre que a referida proposta de “Reforma do Pacto Federativo” não avançou e, em 2015, os trabalhos foram encerrados, com o seu consequente arquivamento, por ter sido prejudicada. Em suma, nem a Súmula Vinculante foi editada, tampouco o referida Reforma Constitucional que, entre os pontos que seriam modificados, alteraria a maneira como isenções, incentivos e benefícios fiscais financeiros de ICMS seriam concedidos e revogados, de modo que o tratamento se manteve o mesmo e a guerra fiscal apenas se alastrou mais.

Entre os pontos mais importantes e relevantes para o presente estudo que estavam disciplinados pela referida proposta de lei complementar e que objetivavam principalmente afastar a denominada “guerra fiscal”, estão: a) a definição dos institutos da isenção, incentivos e benefícios fiscais; b) a aprovação dos convênios autorizativos, em regra, dependeria da unanimidade dos Estados e do Distrito Federal; c) as isenções, incentivos e benefícios fiscais poderiam ser revogados por convênio ou por lei estadual específica, mesmo que sem previsão em convênio, mas em ambos os casos necessária a observância ao princípios da anterioridade anual e nonagesimal; d) a concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal em desacordo com a lei implica nulidade do ato concessivo e ineficácia da lei, sujeitando-se o contribuinte beneficiário ao pagamento da diferença do imposto devido mais os acréscimos legais, além de responsabilidade da entidade federativa e do próprio agente público responsável pela concessão; e) alteração da denominação do CONFAZ para Conselho Nacional do ICMS – CONACI, bem como a descrição das suas respectivas funções legais; e f) a necessidade dos respectivos convênios serem ratificados por meio de lei estadual específica, para fins de plena e válida eficácia das isenções, incentivos e benefícios fiscais autorizados.

De qualquer maneira, considerando-se o julgamento das 14 (quatorze) ações diretas de inconstitucionalidade, bem como que, em regra, as decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade possuem efeito *ex tunc*, diversos problemas financeiros atingiram os eventuais contribuintes que se beneficiaram dos respectivos incentivos fiscais, os quais agora se viriam obrigados a entregar aos cofres públicos a quantia correspondente ao

incentivo fiscal que lhe beneficiou, mais os devidos acréscimos legais, mesmo que indevidamente.

Diante de tais questões, o Prof. Roque Antonio Carrazza, defende que o contribuinte de boa-fé que se beneficiou do incentivo fiscal não poderia ser lesado a ponto de ter que devolver ou entregar o valor referente ao incentivo concedido unilateralmente, mesmo que já exista sentença reconhecendo a inconstitucionalidade da referida lei. Vejamos:

As vantagens no campo do ICMS, obtidas enquanto a legislação estadual não for declarada inconstitucional, devem ser preservadas. Afinal, as empresas não podem ser punidas, justamente por haverem se norteado na bússola da legislação da própria entidade tributante. Nunca é demais insistir que o Estado deve inspirar confiança nas pessoas e, portanto, não pode punir os que, munidos de boa-fé, agem em consonância com o que a lei estabelece. Ainda que lei venha a ser declarada inconstitucional.⁹²

Destarte, o referido raciocínio demonstra-se irretocável, porque, se tudo indicava ao contribuinte beneficiado que os incentivos fiscais eram válidos, legais e tais leis que o veiculavam eram adequadas, a sua boa-fé estaria mais do que caracterizada e, como uma pessoa que agiu com tal espírito poderia ser prejudicada por um ato que não havia como compreender ser ilegal?

É bom que se diga que, de qualquer modo, mesmo se o contribuinte que se beneficiou do respectivo incentivo fiscal quisesse efetuar o pagamento do ICMS de maneira integral (sem o respectivo “desconto”), tal possibilidade não lhe seria conferida, porque a norma que prescreve o respectivo benefício incide ao mesmo tempo em que a norma jurídica tributária, ou seja, o Estado de origem não aceitaria quaisquer valores que ultrapassem o “montante devido” naquele momento.

E se para gozar dos incentivos fiscais o contribuinte de origem tivesse que cumprir condições impostas pela respectiva legislação estadual? A questão aqui ainda parece mais problemática, pois o referido sujeito passivo teve que se ajustar aos requisitos e exigências fixados pela legislação estadual para usufruir do referido benefício.

⁹²CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 401.

Dessa maneira, como defende o Prof. Roque Antonio Carrazza, também entendo que, caso não seja comprovada qualquer má-fé por parte do contribuinte que se beneficiou do incentivo concedido unilateralmente ou que, para tanto, este teve que cumprir certos requisitos legais, não lhe poderá ser cobrada qualquer quantia relativa ao que deveria ter sido pago outrora, enquanto o incentivo fiscal ainda não havia sido declarado inconstitucional.

Ademais, importante transcrever trecho da obra do Prof. Kiyoshi Harada, referente a uma sugestão que ele apresenta como sendo adequada para combater a atual “guerra fiscal” que só se alastra no território brasileiro, dada a natureza nacional do ICMS e o seu grande poder arrecadatório:

A única maneira de colocar um ponto final nessas guerras fiscais consiste na reformulação da LC 24/75, inserindo, de um lado, um dispositivo prescrevendo a nulidade das isenções, incentivos ou benefícios fiscais concedidos em desacordo com a lei complementar, sujeitando o beneficiário ao pagamento do imposto não pago com os acréscimos legais, e, de outro lado, prescrever em relação: (a) à entidade federativa responsável pela concessão a aplicação do impedimento previsto no inciso I do §3º do art. 25 (proibição de receber transferências voluntárias, isto é, recursos financeiros transferidos a título de cooperação) da Lei Complementar 101, de 04.05.2000 (LRF), pelo prazo de quatro anos; (b) aos agentes públicos responsáveis pela concessão do incentivo fiscal a aplicação da pena de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido, mediante aditamentos aos arts. 10 e 12 da Lei 8.429/92, que define os atos de improbidade administrativa. Assim, ofertamos por intermédio do Conselho Superior de Direito da Fecomercio um substitutivo ao PLC em estudo no Congresso Nacional introduzindo o art. 4º, versando sobre a nulidade do incentivo fiscal concedido em desacordo com a Lei Complementar e impondo sanções ao contribuinte, à entidade política e ao agente público responsável, e o art. 5º introduzindo alterações na Lei 8.429/92, que define os atos de improbidade, nos seguintes termos:

Art. 4º. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em desacordo com esta Lei Complementar implica, cumulativamente, ineficácia da lei e nulidade do ato concessivo, sujeitando:

I – o contribuinte beneficiário ao pagamento do imposto não pago e acréscimos legais;

II – a entidade federativa responsável pela concessão ao impedimento previsto no inciso I, do §3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pelo prazo de 4 (quatro) anos;

III – os agentes públicos responsáveis pela concessão às penas previstas no inciso IV, do art. 12 da Lei nº 8.429/92, de 02 de junho de 1992 e demais cominações legais aplicáveis.

Art. 5º. A Lei nº 8.429/92, passa a vigor acrescida:

(a) da Seção II-A e do art. 10-A:

“Seção II-A – Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão no sentido de conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõe a Lei Complementar que regula o disposto na alínea g, do inciso II, do §2º, do art. 155 da Constituição.”

(b) do inciso IV do art. 12:

Art. 12. [...]

IV – na hipótese do art. 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.⁹³

Por fim, em razão de toda essa celeuma instaurada e decorrente principalmente da guerra fiscal desencadeada pela inconstitucional atitude dos Estados e do Distrito Federal em atuarem como “guardiões da Constituição” quando isoladamente reconhecem a inconstitucionalidade de isenção, benefício ou incentivo fiscal, que lhe seja prejudicial, concedido em desacordo com o artigo 155, §2º, XII, “g”, da CR/88, no dia 07 de agosto de 2017, foi editada a Lei Complementar n.º 160, que delibera sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, originados de estímulos fiscais unilaterais, além de tratar da possibilidade da sua respectiva reinstituição.

Pelo seu artigo 1º⁹⁴, combinado com o artigo 2º⁹⁵, é possível verificar que, em favor da tese desenvolvida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho (apenas quanto à desnecessidade da unanimidade dos Estados e do Distrito Federal aprovarem convênios em matéria de ICMS), os convênios do CONFAZ poderão versar sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, em razão de isenções, incentivos e benefícios fiscais fixados sem fundamento no artigo 155, §2º, XII, “g”, da CR/88, bem como que estes poderão ser reinstituídos, caso ainda se encontrem em vigor, exigindo-se apenas aprovação de 2/3 (dois terços) das unidades federadas

⁹³HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1a edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 79 e 80.

⁹⁴Art. 1º. Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

⁹⁵Art. 2º. O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

e 1/3 (um terço) das devidas pessoas políticas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do Brasil.

Ocorre que, uma vez mais, o legislador complementar extrapolou a competência constitucional que lhe foi conferida, pois versou sobre matéria que não dizia respeito à sua aptidão legislativa (versar sobre remissão ou reinstituição de estímulo fiscal concedido unilateralmente). Isso sem falar na patente tentativa de se tornar legítima uma norma infraconstitucional (que concedeu estímulos fiscais unilateralmente) que afronta a Constituição da República de 1988. Basta repisar o que já foi dito em outras oportunidades: ilegalidades não podem ser combatidas com ilegalidades, muito menos inconstitucionalidades.

6.4. Análise da Lei Complementar n.º 24/1975 sob a ótica da Constituição da República de 1988

O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República de 1988, determina que cabe à lei complementar *“regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”*.

Acontece que, até o momento, a referida lei complementar não foi editada, mas, por seu turno, a Lei Complementar n.º 24/1975 versa exatamente sobre o referido assunto, isto é, apesar de inserida no ordenamento jurídico sob à égide da Constituição de 1967, consiste em estabelecer a maneira como isenções, incentivos e benefícios fiscais financeiros deverão ser concedidos em matéria de ICMS. Dessa maneira, tem-se admitido, sem muitas divergências, a sua recepção na nova ordem constitucional.

Sobre o tema da inércia do Congresso Nacional e recepção da Lei Complementar n.º 24/1975, merecem realce as considerações do Prof. Ives Gandra da Silva Martins:

Por esta razão, com sede na Constituição – e exclusivamente na Constituição – é que entendo que a unanimidade dos Estados para autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributário, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar n. 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de Estados

e do Distrito Federal a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservação da Federação.⁹⁶

Em que pese, como exposto nos parágrafos anteriores, diversos autores e até mesmo os Tribunais Superiores do País reconhecerem que a Lei Complementar n.º 24/1975 foi recepcionada pela nova ordem jurídica instaurada com o advento da Constituição da República de 1988, fato é que alguns artigos são fortemente criticados pela mais reconhecida doutrina, por violarem, não apenas regras ou princípios constitucionais, mas principalmente vetores axiológicos que sustentam todo o sistema jurídico vinculado à tributação do ICMS, sem os quais o direito posto não passaria de uma amontoado de normas jurídicas sem qualquer estrutura lógica e hierárquica.

Neste ínterim, as maiores críticas são voltadas ao artigo 8º⁹⁷, da comentada Lei Complementar n.º 24/1975, dos quais algumas fazem jus a destaque. Vejamos as opiniões do Prof. Roque Antonio Carrazza:

Tal “glosa de créditos” ou, em termos mais técnicos, “anulação dos créditos relativo às operações mercantis anteriormente realizadas”, absolutamente não se sustenta, ao lume do princípio da não cumulatividade do ICMS. Também não encontra amparo no art. 8º da Lei Complementar 24/1975, que, por ir além dos ditamos do art. 155, §2º, XII, “g”, da Carta de 1988, não passou pelo fenômeno da *recepção*.

Lei Complementar 24/1975: “Art. 8º. A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.⁹⁸

Corroborando o referido entendimento, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, também defende a inconstitucionalidade (por não recepção) do referido artigo 8º, da Lei Complementar n.º 24/1975, por entender que extrapola os limites constitucionalmente previstos para os casos

⁹⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ob. cit.*, p. 17 (destaques originais).

⁹⁷Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 393.

de anulação dos créditos oriundos de operações anteriores quando houver incidência do instituto da isenção ou da não-incidência, senão vejamos:

Ademais, cumpre observar que, considerado o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não-cumulatividade desse imposto, a anulação dos efeitos da norma jurídica concessiva de benefício fiscal teria como efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, como pretendeu o legislador complementar, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto dispensado pelo Estado de destino.⁹⁹

Ainda no mesmo sentido, pondera José Souto Maior Borges:

Não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS destacada em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, §2º, 'g', da CF. (...) Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia, contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro.¹⁰⁰

Se tudo isso já não fosse suficiente para se demonstrar a não recepção do comentado artigo 8º, ainda há de se verificar que a Magna Carta, ao ter conferido à lei complementar capacidade para versar sobre a maneira com que isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, em momento algum lhe autorizou a tratar de sanções (anulação de créditos), caso as suas prescrições não fossem atendidas. Ao fazer e agir dessa maneira, o legislador complementar viola, além do próprio (i) princípio da não-cumulatividade, (ii) a separação de poderes, pois ingressa em tema de competência do Poder Judiciário, (iii) o pacto federativo, pois autoriza que Estados e o Distrito Federal anulem créditos por atos singulares próprios, sem contar no axioma da (iv) supremacia da Carta Constitucional; (v) favorece o enriquecimento ilícito do Estado de destino por cobrar imposto relativo a operação ocorrida fora do seu território; (vi) imputa ao contribuinte de destino o ônus decorrente da “guerra

⁹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *“GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS*. p. 18.

¹⁰⁰BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro, in *Grandes questões atuais do direito tributário*, 4º volume, São Paulo, Ed. Dialética, 2000, p. 124.

fiscal”; e (vii) autoriza seja afastada singularmente a validade da norma que concedeu o benefício fiscal.

Outros pontos que merecem destaque no presente trabalho são novamente considerados pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, conforme a seguinte transcrição:

Como pode perceber-se do acima exposto, no terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo a análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito, e bem assim do consequente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexos sancionatório. Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributário vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem seu critério material (uma conduta infringente do dever jurídico), um critério espacial (determinado lugar em que deve ocorrer a conduta) e um critério temporal (instante em que se considera acontecido o ilícito). Na consequência, deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo, investido do direito subjetivo de exigir a multa, e sujeito passivo, obrigado a pagá-la) e um critério quantitativo (base de cálculo da sanção pecuniária e percentagem sobre ela aplicada).

[...]

Com efeito, pensemos na premissa de que em muitas oportunidades a multa exerce função de punir o sujeito a ela submetido, tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa infratora que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar conduta determinada e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei. Esse é, aliás, o comando inscrito no inciso XLVI do art. 5º da Constituição da República. As sanções, portanto, possuem caráter pessoal, pois como assevera Temístocles Brandão Cavalcanti, “*podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação. Mesmo a multa de mora pode ser assim considerada, para coagir o contribuinte a pagar com pontualidade o seu débito*”.¹⁰¹

Dessa maneira, resta terminar que à norma sancionadora também pode ser aplicada a regra-matriz de incidência, ao passo que no antecedente deverá estar descrito um fato ilícito que será certo em determinado momento e local, cuja consequência deverá estabelecer uma penalidade pecuniária à pessoa infratora que será cobrada pelo Poder Administrativo.

Em razão dessas ponderações, não é demais concluir que, além de inconstitucional, o artigo 8º, da Lei Complementar 24/1975, também vai contra a essencialidade da norma sancionadora, pois acaba por desconsiderar o caráter pessoal que possui, ao estabelecer que o crédito gerado para o contribuinte destinatário será anulado e a diferença do imposto será

¹⁰¹CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014, p. 89 e 90 (destaques originais).

exigida, isso sem falar no fato de que, ao cumprir uma lei válida, à uma pessoa não pode ser imputada a realização de ato ilícito.

Destarte, por mais esses fundamentos, podemos considerar que o artigo 8º, da Lei Complementar n.º 24/1975 realmente não foi recepcionado pela atual ordem Constitucional, pois, além das normas sancionadoras preverem no seu antecedente um fato ilícito hipoteticamente descrito, a penalidade aplicada (consequência) só pode ser suportada por quem realmente teria cometido o ilícito, sendo inclusive o prescrito pelo inciso XLVI¹⁰², do artigo 5º, da CR/88.

6.5. As prescrições dos artigos 20 e 23, da Lei Complementar n.º 87/1996 sob o prisma Constitucional

Na mesma toada da descrição sob enfoque no subcapítulo anterior, mais 02 (dois) enunciados prescritivos de grande importância para o presente estudo merecem ser analisados, mesmo que não inseridos na Lei Complementar n.º 24/1975.

Como se sabe, a Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir), regula o ICMS e foi criada especialmente para incentivar o desenvolvimento do comércio exterior no País, prevendo diversas hipóteses de compensação dos Estados pela desoneração nas exportações que sofrerem incidência do referido imposto estadual e distrital.

Sem prejuízo disso, a referida Lei Complementar também trata, em algumas particularidades, do direito ao crédito, como é o caso dos seus artigos 20¹⁰³ e 23¹⁰⁴, os quais apresentam maior relevância para o presente estudo.

¹⁰²Art. 5º. [...]XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos;

¹⁰³Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

¹⁰⁴Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Neste ponto, sobre a norma jurídica vinculada no artigo 20, da Lei Kandir, é possível aferir que, a aquisição de mercadoria, real ou simbólica, destinada para o uso, o consumo ou o ativo permanente da empresa contribuinte, gera integralmente direito ao crédito, com a respectiva possibilidade de compensação.

Neste particular, o Prof. Roque Antonio Carrazza leciona exatamente sobre a questão dos bens/mercadorias quando adquiridos com destinação ao uso, consumo ou ativo permanente gerarem integralmente o direito ao crédito:

Chegamos a essa conclusão efetuando uma interpretação *a contrario* do art. 155, §2º, II, “a” e “b”, da CF. Relembrando: se a *isenção* ou a *não incidência* (a menos que a legislação disponha de modo diverso) “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo à operações anteriores”, temos que nas demais hipóteses – como as agora contempladas –, haverá crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e, portanto, *não poderá ocorrer* a anulação, ainda que parcial, do crédito relativo às operações anteriores.¹⁰⁵

Sendo assim, demonstrando-se a coerência necessária à linguagem descritiva, o artigo 20, da Lei Kandir apresenta-se de acordo com a Constituição da República de 1988, pois, como visto, a destinação da mercadoria não pode ser uma barreira para a efetivação do direito ao crédito, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Por outro lado, a mesma felicidade não teve o artigo 23, da Lei Kandir, ao exigir formalidades relativas à documentação, para fins de efetivar a fruição do direito ao crédito do ICMS. Neste sentido, trazer à baila as lições dos tributaristas Geraldo Ataliba e Cléber Giardino é a medida devida:

Importa observar irrelevante o fato do tributo ter sido ou não *lançado* na operação anterior. E isso, entendendo-se a expressão *lançamento* seja no sentido técnico do art. 142 do CTN, isto é, de ato administrativo; seja no sentido amplo (*v.g., lançamento do imposto na nota fiscal, nos livros fiscais etc.*), seja ainda no sentido de significar a atividade de antecipação de cálculo e pagamento, que desenvolve o contribuinte, na forma do art. 150 do CTN. Em qualquer caso, com ou sem esses *lançamentos*, o abatimento constitucional está garantido.¹⁰⁶

¹⁰⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 445 (destaques originais).

¹⁰⁶ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. “Diferimento – Estudo teórico-prático”, *Estudos e Pareceres* 1/21-22, Resenha Tributária, 1981 (destaques originais)

Outro não tem se demonstrado ser o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, conforme julgamento proferido em sede de recursos repetitivos, no qual se admitiu que, mesmo que o documento fiscal seja declarado inidôneo, o contribuinte destinatário pode se creditar do montante devido na operação anterior, desde que comprove, por meio lícitos que a respectiva operação efetivamente se realizou, conforme ementa e seguir transcrita:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. **O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada**, porquanto o ato declaratório da inidoneidade

somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. **A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas**

após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, **legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS**.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.¹⁰⁷

Assim, a violação à Carta Magna por parte do artigo 23, da Lei Kandir, é patente ao ter condicionado a integral fruição do direito ao crédito a uma exigência formal concernente à documentação no sentido substancial e não probatório.

7. O ICMS incidente sobre carnes e correlatos no Estado de São Paulo e o Direito ao Crédito

7.1. Regras gerais sobre Direito ao Crédito de ICMS no Estado de São Paulo

Conforme explorado nos capítulos anteriores, existem doutrinadores que defendem que o artigo 8º, da Lei Complementar n.º 24/1975, não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, pois foi além do quanto previsto nas alíneas “a” e “b”, do inciso II e no inciso XII, do §2º, do artigo 155, da Constituição República de 1988.

Entretanto, apesar deste entendimento, a referida norma jurídica veiculada pelo artigo 8º apresentaria sinais de validade, pois não teria sido extirpada formalmente do nosso sistema jurídico, o que faz com que algumas entidades federadas ainda se valham dela, como ocorreu quando Fisco Paulista decidiu exigir o estorno dos créditos e o pagamento do ICMS em relação às mercadorias oriundas de outros Estados que tenham concedido incentivos fiscais de maneira unilateral.

Neste ínterim, apenas a título de registro, insta consignar que, em regra, sempre que entra em vigor uma nova ordem constitucional, a melhor doutrina orienta que o mais adequado é se utilizar as expressões “recepção” ou “não-recepção”. Ocorre que, havendo a não-recepção de uma norma que vigia sob a égide da Constituição revogada, automaticamente os preceitos que afrontam o atual Texto Magno também são “revogados”, mesmo que tacitamente,

¹⁰⁷REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010 (grifos meus).

decorrendo a desnecessidade da propositura de uma ação em controle concentrado de constitucionalidade para retirá-la do sistema. Até porque a constitucionalidade de uma lei só pode ser aferida com relação à Constituição que lhe era contemporânea.

Sem prejuízo, o que tem causado maiores problemas e talvez até fomentado a denominada “guerra fiscal” reside na circunstância de que, considerando-se que a Lei Complementar n.º 24/1975 foi recepcionada, algumas pessoas políticas se utilizam desse subterfúgio para aplicar o seu artigo 8º, o qual, ao que tudo indica, não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, estando tacitamente revogado.

Neste sentido, o Fisco Paulista, por meio do Comunicado CAT n.º 36/2004, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, determinou que mercadorias procedentes de 11 (onze) Estados da Federação não gerariam direito ao crédito ao destinatário localizado no seu território, os quais ainda deveriam efetuar o pagamento do respectivo imposto que deveria ter sido recolhido no Estado de origem.

Se isso já não bastasse, em 2009, a mesma Secretaria do Estado de São Paulo, mas agora por meio do Comunicado CAT 14, disciplinou regras para o mesmo sentido, com relação ao incentivo fiscal denominado “Pró-Emprego” concedido pelo Estado de Santa Catarina. Nada mais absurdo e inconstitucional!

Sobre a inconstitucionalidade das leis que alargam as específicas e limitadas regras constitucionais que não têm o condão de gerar direito ao crédito nas operações seguintes, mais uma vez importa trazer à tona o posicionamento defendido por Kiyoshi Harada, para que não parem dúvidas quanto à *quaestio*:

Entendemos que apenas os incentivos fiscais consistentes na isenção e na não incidência expressa podem dar ensejo à vedação da compensação com o montante devido nas operações subsequentes, bem como acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores, nos exatos termos do art. 155, §2º, II, da CF. Aliás, esse dispositivo é uma transposição do que estava prescrito na Emenda Passos Posto, EC 23/83, que veio à luz para derrubar três teses do STF. Uma delas dizia respeito ao direito de crédito na importação de bens de capital. Salientamos que a Lei Complementar 24/75 é anterior à EC 23/83, cujos exatos textos foram incorporados na Constituição de 1988 no que diz respeito à flexibilização do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.
[...]

Logo, os inúmeros incentivos fiscais previstos na LC 24/75, como redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivo financeiro ou quaisquer outros incentivos que resultem na redução ou eliminação direta ou indireta do encargo tributário, não foram recepcionados pela Constituição de 1988, aliás, nem pela EC 23/83. Portanto, esses incentivos não podem implicar estorno de crédito do ICMS.¹⁰⁸

Este, inclusive, demonstrou-se, por um período, ser o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, conforme podemos depreender pelas seguintes ementas:

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”.¹⁰⁹

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Lei estadual. Redução da base de cálculo. Benefício fiscal. Crédito. Vedação. Princípio da não cumulatividade. Observância.

Lei estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.¹¹⁰

Constitucional. Tributário. ICM. Lei estadual: redução da base de cálculo: benefício fiscal. Crédito: princípio da não cumulatividade. CF, art. 155, §2º, I. Vedação do crédito pela lei estadual: impossibilidade. Precedentes do STF. Agravo não provido.¹¹¹

No entanto, tamanho é o desrespeito e falta de cooperação de um ente federado para com o outro que as normas estaduais e distrital relacionadas ao ICMS são, na maioria das vezes, editadas exclusivamente para beneficiar única e exclusivamente o próprio ente federativo que a editou, nunca para se atingir o caráter nacional do referido tributo, sendo que as limitações que regem todos os impostos e as garantias constitucionalmente previstas para o ICMS de nada valem, pois são desrespeitadas a todo momento, mesmo que jurisprudência e doutrina exaustivamente posicionem-se no sentido oposto.

¹⁰⁸HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 1a edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017, p. 73

¹⁰⁹RE 161.031/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 06.06.1997

¹¹⁰RE 240.395/RS, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 02.08.2002.

¹¹¹RE 367.504/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 26.03.2004.

Prova disso é que o Estado de São Paulo, por meio do artigo 36, §3º¹¹², da Lei n.º 6.374/1989, combinado com o disposto no artigo 59, §2º¹¹³, do RICMS/SP, disciplina que não gerará direito ao crédito o montante devido na operação anterior, mesmo que esteja destacado em documento fiscal, que tenha sido objeto de estímulo fiscal financeiro concedido por outro Estado ou pelo Distrito Federal sem prévio convênio autorizativo, em desacordo com o artigo 155, §2º, XII, “g”, da CR/88.

Analisando os referidos dispositivos, o Prof. Roque Antonio Carrazza advoga a favor da tese sobre a inconstitucionalidade de ambos, pois, nos termos da Constituição da República de 1988, as únicas hipóteses de que poderão bloquear o efetivo creditamento nas etapas seguintes do ciclo de circulação das mercadorias são a isenção e a não-incidência:

Embora não se negue que isenções, incentivos e outros benefícios, em matéria de ICMS, devam ser conveniados, em ordem a impedir conflito entre as Unidades Federadas, o fato é que benesses, ainda que concedidas irregularmente, gozam de presunção de legitimidade, não tendo, pois, o condão de prejudicar os contribuintes que adquirem mercadorias (ou contratam serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação), impedindo-os de fruir, por inteiro, do direito ao crédito advindo do já estudado princípio da não cumulatividade.

Tendo ocorrido um episódio suscetível de ser tributado por meio de ICMS, é inafastável, na operação subsequente, o direito ao crédito. Ademais, não raro, a efetiva cobrança do tributo escapa ao conhecimento do adquirente da mercadoria. Assim, até para que não se instale a insegurança jurídica, basta tenha havido uma anterior operação mercantil (ou prestação de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), para que o princípio da não cumulatividade do ICMS prevaleça.

O STF há muito pacificou o correto entendimento de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênios interestaduais, fere de morte o disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CF. Cf., nesse sentido, as decisões proferidas pelo Tribunal Pleno na ADI/MC 3.936-PR, na ADI 3.809-ES e na ADI 3.312-MT.

As normas que concedem benefícios fiscais, inclusive em matéria de ICMS, só perdem eficácia, após definitivamente declaradas inconstitucionais pelo STF e a suspensão de sua execução, pelo Senado Federal (art. 52, X, da CF).¹¹⁴

¹¹² Artigo 36 – [...] § 3º - Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.

¹¹³ Artigo 59 – [...] § 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011, p. 386 e 387.

Desse modo, a conclusão acerca da inconstitucionalidade dos referidos diplomas estaduais veiculados pelo Estado de São Paulo é de fácil constatação, pois restringem ao contribuinte de boa-fé, que não pode ser utilizado como controlador de estímulos fiscais financeiros concedidos por outros Estados e pelo Distrito Federal, o direito à totalidade do crédito gerado pelas operações de circulação de mercadorias anteriores.

Por fim, frise-se mais uma vez, ao princípio da não-cumulatividade não foi inserida, pela Lei das Leis, qualquer restrição ou exigência no sentido de que o direito ao crédito e a sua consequente compensação nas operações seguintes pudessem ser usufruídos em sua totalidade e de maneira integral, pouco importando se o imposto foi realmente recolhido na operação anterior, se o documento fiscal foi declarado inidôneo posteriormente ou ainda a destinação da mercadoria adquirida.

7.2. O Direito ao Crédito do ICMS-carne em razão das recentes alterações ocorridas no Estado de São Paulo

No Estado de São Paulo, o ICMS incide adequadamente sobre as saídas internas e interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, cuja denominação adotada para fins deste trabalho será apenas “ICMS-carne”.

Ocorre que, a partir do dia 1º de setembro de 2009, o ICMS-carne, com base no Convênio ICMS-89/05 devidamente ratificado pelo Decreto Legislativo n.º 54.643/2009, passou a gozar o instituto da isenção total, quando da saída interna da respectiva mercadoria. É o que pode se depreender pela combinação do prescrito no artigo 8º, e do revogado artigo 144, do Anexo I, ambos do RICMS/SP, *in verbis*:

Artigo 8º - Ficam isentas do imposto as operações e as prestações indicadas no Anexo I.

Parágrafo único - As isenções previstas no Anexo I aplicam-se, também, às operações e prestações realizadas por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 56.338, de 27-10-2010; DOE 28-10-2010; produzindo efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-11-2010)

Artigo 144 (CARNE) - A saída interna de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno (Convênio ICMS-89/05, cláusula segunda e artigo 112 da Lei 6.374/89). (Artigo acrescentado pelo Decreto 54.643, de 05-08-2009; DOE 06-08-2009; Efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2009)

§ 1º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto correspondente à entrada de gado bovino ou suíno em pé, relacionada à isenção prevista neste artigo. (Parágrafo único passou a ser denominado § 1º pelo Decreto 57.143, de 18-07-2011; DOE 19-07-2011)

§ 2º - O disposto neste artigo também se aplica à saída interna de “jerked beef”. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 57.143, de 18-07-2011; DOE 19-07-2011)

Além disso, é possível se verificar que, nos moldes do §2º, do artigo 144, do Anexo I, do RICMS/SP, os créditos oriundos das entradas do gado bovino ou suíno em pé não seriam estornados, podendo ser utilizados posteriormente pelos respectivos adquirentes das mercadorias, comprovando-se um tratamento muito benéfico ao contribuinte paulista.

Por outro lado, com relação ao ICMS-carnes, cujas saídas tivessem como destino outros Estados da Federação, o tratamento não era tão brando, pois, nos termos do artigo 45¹¹⁵, do Anexo II, do RICMS/SP, o contribuinte se utilizava o benefício fiscal da redução da base de cálculo, a fim de que a carga tributária suportada atingisse o percentual de 7% do montante das saídas interestaduais.

Assim, apesar de não existir ainda qualquer ilegalidade, é possível verificar que o Estado de São Paulo, por meio do ICMS-carnes, optou por incentivar o crescimento deste ramo industrial no seu território interno.

Acontece que, no dia 30 de dezembro de 2016, foi publicado no Diário Oficial de Justiça do Executivo Paulista, com propagação dos seus efeitos a partir de 1º de abril de 2017, o Decreto Legislativo n.º 62.401/2016, em que o referido artigo 144, do Anexo I, do RICMS/SP, era revogado e estava sendo inserido no seu lugar o artigo 74, no Anexo II, do RICMS/SP, o

¹¹⁵Artigo 45 (CARNE) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na saída interestadual de carne e demais produtos comestíveis frescos resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-89/05, cláusula primeira). (Acrescentado ao anexo II o artigo 45 pelo inciso I do artigo 2º do Decreto nº 50.456, de 29 de dezembro de 2005, DOE 30/12/2006; Efeitos para os fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2006).

Parágrafo único - O disposto no caput também se aplica à saída interestadual de “jerked beef”. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 57.143, de 18-07-2011; DOE 19-07-2011)

qual passou a determinar que, às saídas internas que resultassem incidência do ICMS-carne, a base de cálculo seria reduzida, a fim de que o contribuinte arcasse com a carga tributária de: (i) 11% quando destinada a consumidor final e (ii) 7% nas demais, *in verbis*:

Artigo 74 (CARNE) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, de forma que a carga tributária resulte no percentual de: (Convênio ICMS-89/05, cláusula segunda) (Artigo acrescentado pelo Decreto 62.401, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016; Efeitos a partir de 1º de abril de 2017)

I - 11% (onze por cento), quando a saída interna for destinada a consumidor final;

II - 7% (sete por cento), nas demais saídas internas.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica à saída interna de “jerked beef”.

No entanto, o verdadeiro problema começa a surgir quando se passa a analisar o direito dos contribuintes de ICMS ao creditamento relativo ao montante devido nas operações anteriores, para posterior compensação nas atuais, pois passam a incidir os mencionados artigos 36, §3º, da Lei n.º 6.374/1989, e 59, §2º, do RICMS/SP, cujas inconstitucionalidades são incontroversas, por impor limitações indevidas ao princípio da não-cumulatividade, como já visto.

Neste contexto, o Estado de São Paulo, com o intuito de minimizar eventuais discussões que possam surgir, passa a conceder aos contribuintes do ICMS-carne, seja nas saídas internas ou interestaduais, um benefício fiscal denominado “crédito outorgado”, que nada mais é do que o “crédito presumido” tratado no Subcapítulo 5.3.

Esses benefícios fiscais vêm disciplinados nos artigos 27 e 40, ambos do Anexo III, do RICMS/SP, respectivamente sobre as saídas interestaduais e as internas, por meio dos quais se confirma que o estabelecimento contribuinte poderá se creditar do percentual de 7% sobre o valor da saída, em substituição à utilização de qualquer outro crédito, *in verbis*:

Artigo 27 (AVES/PRODUTOS DO ABATE EM FRIGORÍFICO PAULISTA) - Na saída interestadual de carne e demais produtos comestíveis resultantes do abate de aves, frescos, resfriados, congelados, salgados, secos, temperados ou defumados para conservação, desde que não enlatados ou cozidos, promovida por estabelecimento abatedor que efetue o abate neste Estado, este estabelecimento poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 7% (sete por cento) sobre o valor da saída

interestadual, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos. (Lei 6.374/89, artigo 112). (Artigo acrescentado pelo Decreto 54.897, de 09-10-2009; DOE 10-10-2009; Efeitos para os fatos geradores que ocorreram a partir de 1º de setembro de 2009)

§ 1º - O disposto neste artigo:

1 - é opcional, devendo:

a) alcançar todos os estabelecimentos abatedores do contribuinte localizados neste Estado;

b) ser declarada a opção em termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo;

2 - condiciona-se a que a saída seja tributada ou não o sendo haja expressa autorização legal para que o crédito seja mantido.

§ 2º - Não se compreende na operação de saída referida no “caput” aquela cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

Artigo 40 (CARNE - SAÍDA INTERNA) - O estabelecimento abatedor e o estabelecimento industrial frigorífico poderão creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 7%(sete por cento) sobre o valor da saída interna de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno. (Artigo acrescentado pelo Decreto 62.401, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016; Efeitos a partir de 1º de abril de 2017)

§ 1º - O benefício previsto neste artigo condiciona-se a que a saída dos mencionados produtos seja tributada.

§ 2º - O crédito, nos termos deste artigo, deverá ser lançado no campo “Outros Créditos” do Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, com a expressão “Crédito Outorgado - artigo 40 do Anexo III do RICMS”.

§ 3º - Não se compreende na operação de saída referida no “caput” aquela cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

§ 4º - O crédito de que trata o “caput” substitui o aproveitamento de quaisquer outros créditos, exceto aquele relativo à entrada de gado bovino ou suíno em pé e aqueles relativos aos artigos 27 e 35 do Anexo III deste Regulamento.

§ 5º - O disposto neste artigo também se aplica à saída interna de “jerked beef”.

Neste diapasão, como visto anteriormente, o crédito outorgado (ou presumido) não pode amesquinhar a efetividade do princípio da não-cumulatividade, devendo ser compreendido como um *plus* à garantia constitucional que o contribuinte de ICMS possui de se creditar, para posterior compensação, do montante devido à título de imposto na operação de circulação de mercadorias antecedente.

Entretanto, não é o que se verifica no Estado de São Paulo, especialmente com relação à efetividade do direito ao crédito, pois, além dos diversos enunciados prescritivos já

explanados serem inconstitucionais, pois minimizam indevidamente o princípio da não-cumulatividade, tem se verificado que em outras oportunidades ainda são emitidos Comunicados e Portarias da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, como é o caso do Comunicado CAT n.º 37/2009, da Portaria CAT-SP n.º 55/2017 e do Comunicado CAT n.º 36/2004, que, além de reforçarem todas as inconstitucionalidades que envolvem a maneira como os créditos outorgados são concedidos no território, também só autorizam a fruição do direito ao crédito com relação ao ICMS efetivamente recolhido na etapa antecedente do ciclo de circulação das mercadorias, desconsiderando-se, se no respectivo documento fiscal, o valor destacado para este fim é maior ou não.

Finalmente, diante de todo o explanado, insta consignar que atitudes como estas, principalmente por entes tão poderosos, como é o caso do Estado de São Paulo, não podem ser admitidas e continuar a acontecerem sem que qualquer medida, seja por meio Poder Judiciário, no sentido de repelir e punir disciplinarmente os infratores, seja no Poder Legislativo, no sentido de editar novas normas e regras para tentar sufragar a indevida e indesejada “guerra fiscal” que apenas cresce e atinge cada vez mais setores empresariais em todo o País.

Conclusão

Como visto, para tentar afastar a insegurança jurídica ocasionada pela guerra fiscal em matéria de ICMS, a Constituição da República de 1988 traz diversas regras e princípios que objetivam principalmente a organização do Estado, os quais devem ser peremptoriamente respeitados. Desse modo, observadas quaisquer características de conflitos entre os entes federados que possam prejudicar contribuintes de boa-fé, qualquer tentativa de superá-la deve, em primeiro lugar, buscar força e fundamento na própria Carga Magna, sob pena de, além de se adotar medidas ilegais, agir de maneira inconstitucional e simplesmente alargar a insegurança jurídica já perpetuada.

Em outras palavras, o princípio da hierarquia (para alguns autores, como visto, um axioma), decorrência lógica da supremacia da Constituição e da sua rigidez, deve ser observado com o máximo rigor, igualmente com o que ocorre com o princípio da legalidade, segundo o qual as proposições deônticas devem ser inseridas no sistema por meio do adequado veículo normativo para tanto eleito, ao passo que, qualquer violação a uma dessas premissas fundantes, o sistema se dissolverá, transformando-se em um simples acumulado de enunciados prescritivos sem qualquer orientação e limitação.

Diante disso, não pode uma lei complementar, mesmo que tivesse competência para tratar sobre sanções (o que não é o caso, na medida em que a Carta do Constituinte conferiu-lhe competência apenas para tratar a maneira como isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados – CR/88, art. 155, §2º, XII, g), simplesmente incluir um comando no ordenamento jurídico que preveja uma penalidade em caso de descumprimento das regras ali estatuídas, e pior, que pessoa, que não tem vínculo com a primeira operação que presume ser inconstitucional, acabar sendo a prejudicada por tal ato unilateral de um ente federado.

Isso porque a prescrição sancionadora deve, em primeiro lugar, cominar no seu antecedente uma conduta ilícita por parte do contribuinte e no consequente prever uma penalidade que esteja vinculada àquela pessoa que realizou o fato ilícito descrito na hipótese de incidência, em razão do caráter pessoal que a pena carrega (CR/88, art. 5º, XLVI).

Ocorre que, como explanado alhures, o contribuinte de boa-fé, ao cumprir um preceito legal que tenha lhe concedido isenção, incentivo ou benefício fiscal em matéria de ICMS, mesmo que sem prévia celebração de convênio do CONFAZ, não cometeu qualquer ato ilícito, de modo que não pode ser penalizado por ter realizado um fato que não é considerado ilícito. Deveras, quem agiu contra a Constituição foi o Estado (ou o Distrito Federal) que não observou as regras procedimentais para emissão de estímulos fiscais.

Importa ressaltar que o contribuinte só responderá pelo cometimento de infrações quando com elas concorrer por ato próprio, o que definitivamente não se enquadra à presunção dada pela Lei Complementar n.º 24/1975, em seu artigo 8º.

Neste ponto, a entidade federada que se encontrar prejudicada pela concessão de um benefício que não observou a regra legislativa constitucionalmente estabelecida, deverá, ao invés de agir por si próprio, incluindo maiores violações no sistema jurídico, adotar o mecanismo adequado, qual seja, o ajuizamento da competente ação direta de inconstitucionalidade, a fim de expurgar do ordenamento jurídico a respectiva norma que afronta a Magna Carta.

Isso porque, de uma vez por todas, o contribuinte que adquiriu mercadorias tem o direito constitucional de aproveitar integralmente do crédito de ICMS decorrente de operação anterior, mesmo que esta tenha sido alvo de incentivos fiscais, independentemente de ter havido ou não efetivo recolhimento do tributo na operação anterior, vez que o contribuinte de boa-fé não pode ser transformado em controlador de regularidade dos créditos de ICMS.

Além disso, também não se pode condicionar a totalidade do direito ao crédito a requisitos que não foram erigidos pela Constituição da República de 1988, como destinação da mercadoria, idoneidade do documento fiscal quando comprovada a regularidade da operação, etc., pois as únicas limitações à integral fruição do direito ao crédito dizem respeito aos casos em que incidam o instituto da isenção e da não-incidência, o que poderá ser afastado por lei infraconstitucional.

Todavia, mesmo diante desse imenso quadro jurídico que só propaga a “guerra fiscal”, não se verifica qualquer atitude de ao menos um ente federativo no sentido de alterar tal cenário, muito menos por parte do Poder Legislativo, a quem foi autorizado o poder de

modificar o ordenamento jurídico, de modo que, quando alguma medida se inicia, o seu prosseguimento não tem eficácia e o processo é arquivado, como vimos em algumas oportunidades. Mas não é só, porque ao Poder Judiciário também haveria a possibilidade de iniciar um processo de mitigação da denominada “guerra fiscal”, quando da edição de uma Súmula Vinculante para maximizar os efeitos das inúmeras decisões que já a repelem.

Por fim, cumpre concluir o presente trabalho com a seguinte reflexão: o problema da “guerra fiscal” é muito mais social do que propriamente jurídico, pois cada ente federado importa-se exclusivamente com o seu crescimento interno e não com o desenvolvimento do País, ao passo que a tendência lógica é a de que os seus efeitos (da guerra fiscal) apenas continuem a se alastrar a todos os setores empresariais, como recentemente ocorreu com o ICMS incidente sobre carnes e correlatos no Estado de São Paulo, quando, na verdade, o objetivo final deveria ser outro. É o que a nação quer e precisa!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 3ª edição, São Paulo, Ed. RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. “Diferimento – Estudo teórico-prático”, *Estudos e Pareceres* 1/21-22, São Paulo, Resenha Tributária, 1981.

BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*, 1ª edição, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 4º volume, São Paulo, Ed. Dialética, 2000.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª edição, São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, (3ª ed., 3ª tir., com o título *Teoria Geral da Isenção Tributária*, São Paulo, Malheiros Editores, 2011).

BRASIL. Constituição (1967), promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL. Constituição (1988), promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 01, promulgada em 17 de outubro de 1969, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 20/03/2018.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 18, promulgada em 1º de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL. Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20/03/2018.

BRASIL. Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 22/03/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF, disponível em: www.stf.jus.br

ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755

RE 174478, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. 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

RE 174478 ED, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008 PUBLIC 30-05-2008 EMENT VOL-02321-02 PP-00243

ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848

RE 628.075-RG/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13.10.2011, DJe-228, divulg. 30.11.2011, public. 1º.12.2012.

ADI 3674, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011.

RE 161.031/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 06.06.1997

RE 240.395/RS, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 02.08.2002.

RE 367.504/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 26.03.2004.

ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020

ADI 3312, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 16/11/2006, DJ 09-03-2007 PP-00025 EMENT VOL-02267-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 341, 2007, p. 43-50 RDDT n. 140, 2007, p. 215

Súmula 557: Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.

Súmula Vinculante 48: Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço.

RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014.

Súmula 615, STF: O princípio constitucional da anualidade (§29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Proposta de Súmula Vinculante n.º 69

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, disponível em: www.stj.jus.br

Súmula 166: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*, 2ª edição, São Paulo, Ed. Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6ª edição, Ed. Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *“GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS*.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª edição, 2ª tiragem, São Paulo, Ed. Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. Zonari, Anna Paola. ICMS – Materialidade e princípios constitucionais, in *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, volume 2, Belém, ed. CEJUC, 1993.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS Doutrina e Prática*. 1ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e na Unanimidade Constitucional, in *Guerra Fiscal Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, Teoria e Prática*. 7ª edição, São Paulo, Ed. Dialética, 2002.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Título II, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1991.

SÃO PAULO. Lei Estadual de São Paulo n.º 6.374, de 1º de março de 1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 21/03/2018

SÃO PAULO. REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/normas/?ano=2017&tipoNorma=3>. Acesso em: 21/03/2018.

SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34^a edição, São Paulo, Ed. Malheiros, 2011.

ANEXO I

*Senado Federal
Secretaria Geral da Mesa
Secretaria de Comissões
Subsecretaria de Apoio às Comissões Especiais e Parlamentares de Inquérito*

RELATÓRIO PARCIAL

“Comissão Especial Externa do Senado Federal criada pelo RQS nº 25, de 2012, com a finalidade de analisar e propor soluções para questões relacionadas ao Sistema Federativo.”

Nelson Jobim (Presidente)
Everardo Maciel (Relator)
Bernard Appy
Bolívar Lamounier
Fernando Rezende
Ives Gandra da Silva Martins
João Paulo dos Reis Velloso
Luís Roberto Barroso
Manoel Felipe do Rêgo Brandão
Marco Aurélio Marrafon
Michal Gartenkraut Paulo
de Barros Carvalho
Sérgio Roberto Rios do Prado

Outubro/2012



SENADO FEDERAL

Ofício n.º 025/2012– CEAQF

Brasília, 22 de outubro de 2012.

Excelentíssimo Senhor Senador José Sarney
Digníssimo Presidente do Senado Federal

Estamos encaminhando, para elevada apreciação de Vossa Excelência, relatório parcial dos trabalhos da Comissão, instituída pelo Ato nº 11, de 2012, do Presidente do Senado Federal, com a finalidade de analisar e propor soluções para questões relacionadas ao sistema federativo.

Referida Comissão é integrada por Bernard Appy, Fernando Rezende, Ives Gandra Martins da Silva, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marrafon, Michal Gartenkraut, Paulo de Barros Carvalho, Sérgio Prado e por Nelson Jobim e Everardo Maciel, na condição, respectivamente, de Presidente e Relator.

Considerando o amplo espectro da temática federativa, a Comissão decidiu centrar sua atenção no federalismo fiscal brasileiro, dispensando especial atenção às questões mais relevantes e urgentes.

Desse modo, optou-se por uma pauta prioritária, integrada pelos seguintes temas:

- a) guerra fiscal do ICMS;
- b) critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE);

- c) definição da parcela das receitas decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos a ser entregue, em virtude do disposto no art. 20, § 1º, da Constituição, ou transferida, por força de lei, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os respectivos critérios de rateio entre as entidades beneficiárias e o disciplinamento da aplicação dos recursos;
- d) revisão das regras para amortização da dívida contratada pelos Estados e Municípios com a União.

A Comissão decidiu, também, que as proposições deveriam ser:

- a) apreciadas em conjunto, permitindo, assim, que eventuais perdas de uma entidade federativa, relativamente a uma determinada questão, possam ser mitigadas, mediante compensações cruzadas, com ganhos em outras;
- b) acompanhadas, sempre que possível, dos correspondentes instrumentos normativos;
- c) implementadas, quando necessário, por meio de regimes de transição entre a situação vigente e a decorrente de um novo modelo, evitando a ocorrência de repercussões abruptas nas finanças das entidades federativas;
- d) informadas por critérios voltados para a desconcentração das receitas públicas, em favor das entidades federativas com menor capacidade fiscal;
- e) orientadas para prevenir litígios fiscais entre as entidades federativas, notadamente os decorrentes de competição fiscal nociva.

A pauta prioritária foi objeto de debates presenciais, devidamente registrados, e pela internet, contando sempre com a valiosa assistência da Consultoria Legislativa do Senado Federal, sob a coordenação *ad hoc* do Consultor Marcos José Mendes.

No curso dos debates, a Comissão decidiu acrescentar, à pauta original, outras matérias que, sem prejuízo do prazo fixado para os trabalhos, irão robustecer o conjunto das proposições.

As proposições e respectivas justificações são apresentadas em Anexos, em conformidade com a seguinte estrutura:

a) Propostas de Emenda Constitucional:

- i. Elevação da parcela do IPI transferida para os Estados e Municípios exportadores e alteração nos respectivos critérios de rateio (art. 159, II, e parágrafo único, da Constituição): Anexo I;
- ii. Vedação ao estabelecimento de normas, de âmbito nacional, que repercutam sobre a remuneração de servidores estaduais e municipais (art. 37, XXIII, da Constituição): Anexo II;
- iii. Alteração nos critérios de rateio da cota-parte municipal do ICMS (art. 158, parágrafo único, da Constituição): Anexo III.

b) Projetos de Lei Complementar:

- i. Estabelecimento, em caráter excepcional em relação ao disposto no art. 35 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 4 de maio de 2000), de condições para refinanciamento de dívidas contratadas com a União pelos Estados, Distrito Federal e Municípios: Anexo IV;
- ii. Regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do ICMS, serão concedidos e revogados, em conformidade com o disposto na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição: Anexo V;
- iii. Alteração da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, para dispor sobre os critérios de

rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): Anexo VI;

- iv. Alteração do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), para instituir cadastro único dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas: Anexo VII.

c) Outras proposições:

- i. Instituição, no Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940), do tipo penal relacionado com práticas da guerra fiscal por agentes públicos, no âmbito dos crimes contra as finanças públicas: Anexo VIII;
- ii. Redução gradual, mediante Resolução do Senado Federal, das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais: Anexo IX.

Duas outras questões, de grande relevância, assumiram conotação especial: a repartição, critérios de rateio e destinação das receitas decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, e a tributação pelo ICMS das operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final e realizadas de forma não presencial.

Em ambos os casos, as matérias já foram apreciadas pelo Senado Federal na atual sessão legislativa. Não haveria, pois, como submeter anteprojetos de normas a essa Casa Legislativa.

Tendo em vista o propósito de aperfeiçoar os projetos, ainda em tramitação no Congresso Nacional, a Comissão optou por sugerir a apresentação de emendas àquelas proposições, a serem encaminhadas, caso venham a ser acolhidas, da forma regimentalmente adequada.

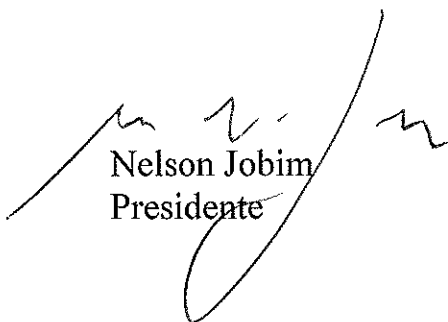
Essas emendas constituem os Anexos X e XI, correspondendo, respectivamente, às proposições relativas às receitas decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, e ao comércio interestadual não presencial tributado pelo ICMS.

No tocante à alteração do Código Penal, a Comissão propõe que o anteprojeto apresentado seja encaminhado à Comissão Especial que examina o projeto do novo Código Penal.

De ressaltar que a apresentação deste relatório parcial é facultar, a juízo de Vossa Excelência, o encaminhamento conjunto de matérias que demandam urgente apreciação legislativa.

Ficamos à disposição de Vossa Excelência para, se necessário, prestar quaisquer esclarecimentos adicionais.

Respeitosamente,



Nelson Jobim
Presidente



Everardo Maciel
Relator



SENADO FEDERAL

ANEXO I

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Altera a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados a ser entregue pela União aos Estados e ao Distrito Federal, bem como os respectivos critérios de rateio entre as entidades beneficiárias, de que tratam o inciso II e o § 2º do art. 159 da Constituição.

Art. 1º O inciso II e o § 2º do art. 159 da Constituição passam a ter a seguinte redação:

“Art. 159.....

.....

II – do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, doze por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor de suas respectivas exportações de produtos.

.....

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a dez por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.”

Art. 2º Fica revogado o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor no exercício financeiro subsequente ao da data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

No âmbito da repartição das receitas tributárias, a Constituição de 1988 destinou, aos Estados e ao Distrito Federal, na forma do inciso II do art. 159, 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com a pretensão, implicitamente, de mitigar os impactos na arrecadação daquelas entidades decorrentes da não incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas exportações de produtos industrializados, conforme estabelecido na redação original da alínea *a* do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição.

Daquele montante, os Estados entregam 25% (vinte e cinco por cento) aos respectivos Municípios, nos termos do § 3º do art. 155 da Constituição, obedecido, na partilha, o critério aplicável à cota-parte municipal do ICMS, de que trata o parágrafo único do art. 158.

Os recursos entregues aos Estados e ao Distrito Federal são distribuídos proporcionalmente à participação da entidade federativa na exportação de produtos industrializados, observado limite superior de participação individual de 20% (vinte por cento), conforme previsto no § 2º do mencionado art. 155.

O inciso I do art. 32 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ampliou a não incidência (também tida, na doutrina, como imunidade) do ICMS nas exportações, para alcançar, além dos industrializados, os produtos primários e os semielaborados.

Como contrapartida a essa desoneração, a União assegurou, até o exercício financeiro de 2006, transferências de recursos para os Estados e o Distrito Federal, na forma do disposto nos arts. 31 e 32, inciso III, no Anexo e nas alterações posteriores da referida Lei Complementar nº 87, de 1996.

A despeito da limitação temporal, a verdade é que as leis orçamentárias dos exercícios subsequentes a 2006 têm admitido, invariavelmente, recursos com aquela finalidade, sempre no contexto de polêmicas e atritos federativos.

Registre-se, a propósito, que o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias admitia a edição de lei complementar que iria especificar montante a ser entregue aos Estados e ao Distrito Federal e, por meio daquelas entidades, aos Municípios, tendo por base “as exportações para o Exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, *a*”.

Independentemente da incongruência daquela norma, que pretendia fixar critérios, prazos e condições para a entrega de recursos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios - de forma presumidamente incondicional, conforme aceção fartamente utilizada no texto constitucional -, a verdade é que a mencionada lei complementar jamais foi editada, dentre outras razões, por ser extremamente complexa do ponto de vista técnico e de discutível fundamentação.

A não incidência do ICMS tratada no inciso I do art. 32 da Lei Complementar nº 87, de 1996, ganhou *status* constitucional com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que deu nova redação à alínea *a* do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição, desonerando do ICMS todas as exportações.

À luz dessas alterações, gerou-se uma franca contradição: de um lado, foi estabelecida a não incidência do ICMS em relação a todos os produtos exportados (art. 155, § 2º, inciso X, *a*); de outro, o critério, em tese, concebido para mitigar a desoneração do ICMS, nas exportações, permaneceu vinculado tão somente à exportação de produtos industrializados (art. 159, inciso II, *in fine*).

Esta Proposta de Emenda Constitucional pretende elidir essas inconsistências e prevenir litígios federativos em torno da matéria, mediante:

- a) alteração do critério de rateio, previsto na parte final do inciso II do art. 159, para abranger todos os produtos exportados, tornando-o compatível com o disposto na alínea *a* do inciso X do § 2º do art. 155;
- b) elevação de 10 para 12% da parcela do IPI a ser entregue aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 159, inciso II, e § 3º), visando tornar compulsórias as

transferências orçamentárias concebidas com o propósito de mitigar os efeitos nas finanças daquelas entidades, em virtude da não incidência do ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados;

- c) redução de 20 para 10% no limite individual máximo de participação nos recursos entregues aos Estados e Distrito Federal (art. 159, § 2º), com o propósito de promover uma maior desconcentração de receitas entre as entidades beneficiárias;
- d) revogação do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tendo em vista a elevação da parcela do IPI, na forma do inciso II do art. 159, com a redação dada por esta Emenda Constitucional.



SENADO FEDERAL

ANEXO II

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Veda a instituição de normas de âmbito nacional, que repercutam sobre a remuneração dos servidores estaduais e municipais, com as ressalvas que especifica.

Art. 1º É acrescentado ao art. 37 da Constituição o inciso XXIII, com a seguinte redação:

“Art. 37.....

.....

XXIII – Sem prejuízo da observância dos limites de remuneração fixados nesta Constituição, é vedado o estabelecimento de normas de âmbito nacional, que repercutam sobre a remuneração dos servidores públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ressalvada a fixação do salário-mínimo.”

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

As desigualdades regionais de renda constituem persistente traço da realidade brasileira, reconhecido por uma miríade de estudos e políticas públicas.

A Constituição de 1988 não apenas admite essa realidade (art. 3º, inciso III), como também prescreve a adoção de medidas para reduzir as desigualdades, especialmente por meio de incentivos, isenções, tratamento diferenciado de juros, tarifas, seguros e fretes, programas específicos de desenvolvimento regional, regionalização do gasto público, transferências intergovernamentais (art. 43 e seus §§ 1º a 3º; art. 151, inciso I, *in fine*; art. 161, inciso II, *in fine*; art. 165, § 1º; art. 170, inciso VII).

Não é outra a razão pela qual as vinculações de gastos, como na educação (art. 212 da Constituição), ou os limites de despesas, como as relativas a pessoal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal), tomam em conta a capacidade fiscal da entidade federativa.

De outra parte, a Constituição, no art. 18, conferiu, observados os limites nela fixados, autonomia a todas as entidades federativas, inclusive os Municípios, o que torna a federação brasileira uma construção singular no plano internacional.

Tendo em vista a diversidade nos níveis de desenvolvimento e a autonomia das entidades federativas, como assinalado, esta Proposta de Emenda Constitucional pretende acrescentar o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição, que dispõe sobre os princípios e regras aplicáveis à administração pública, vedando a possibilidade de edição de normas de âmbito nacional que repercutam sobre a remuneração dos servidores estaduais e municipais, em absoluta consonância com padrões universalmente adotados nas federações. Essa vedação não alcança, todavia, os limites constitucionais de remuneração e a fixação do salário-mínimo.



SENADO FEDERAL

ANEXO III

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Altera os critérios de rateio da cota-parte municipal do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de que trata o parágrafo único do art. 158 da Constituição.

Art. 1º O parágrafo único do art. 158 da Constituição passa a vigor com a seguinte redação:

“Art. 158.....

Parágrafo único. As parcelas de receitas pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão entregues conforme os seguintes critérios:

I – 50% (cinquenta por cento), proporcionalmente ao valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviço, realizadas em seus territórios;

II – 25% (vinte e cinco por cento), proporcionalmente à sua participação relativa na população do Estado;

III – 25% (vinte e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”

Art. 2º Para fins do disposto no inciso II do parágrafo único do art. 158, com a redação dada por esta Emenda Constitucional, a fração relativa ao vigente inciso I do parágrafo único do art. 158 da Constituição será reduzida para 50% (cinquenta por cento), no prazo de quatro anos, contado a partir do exercício financeiro subsequente ao da data da publicação desta Emenda Constitucional, à razão de 6,25 (seis inteiros e vinte e cinco décimos) pontos percentuais ao ano.

Art. 3º A aplicação dos critérios de rateio de que trata o parágrafo único do art. 158, com a redação dada por esta Emenda Constitucional, não elide a obrigação de destinar, ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, observado para esse efeito os critérios e o prazo nele estabelecidos, 20% (vinte por cento) do valor total a ser transferido para os Municípios.

Art. 4º Esta Emenda Constitucional entra em vigor no exercício financeiro subsequente ao da data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A reforma tributária de 1965 é o divisor d'águas do federalismo fiscal brasileiro, especialmente porque levou à Constituição de 1967 (CF/1967) um bem estruturado sistema de transferências intergovernamentais: o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o já extinto Fundo Especial (FE), que consistiam em transferências federais para esses entes federativos, com base no produto da arrecadação do imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados (art. 26); o compartilhamento do produto da arrecadação dos impostos únicos com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art.28); a destinação aos Municípios de 20% do produto da arrecadação do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), de competência estadual (art. 24, § 7º).

Até a edição do Decreto-Lei nº 1.216, de 9 de maio de 1972, não existiam critérios bem definidos para rateio da cota-parte municipal do ICM, sendo usual, contudo, a partilha em conformidade com participação relativa da entidade na arrecadação estadual do imposto. Tal fato conferia ao repasse caráter estritamente devolutivo, especialmente quando se tem em conta que a arrecadação do imposto era fortemente concentrada na origem.

Referido Decreto-Lei elegeu como critério de rateio o valor adicionado das operações de circulação de mercadorias, tributadas ou isentas, realizadas no território do Município, o que ao menos serviu para uniformizar os critérios de partilha, prevenindo arbitrariedades.

O reconhecimento das operações isentas, no critério de rateio, partia da hipótese de que o poder de isentar era do Estado, não cabendo, pois, ao Município ser onerado por tal deliberação, o que ocorreria caso a partilha fosse informada pelo valor arrecadado.

O art. 11 do Decreto-Lei nº 1.216, de 1972, admitia que os Municípios, por decisão tomada à unanimidade, poderiam, por prazo certo, optar por um critério distinto do valor adicionado. Essa hipótese, como é óbvio, era de difícil consecução, porquanto se tratava de um jogo de soma zero, onde os ganhos de entidades corriam a expensas das perdas de outras.

Já na década de 1970, existia um mal-estar oriundo da concentração de repasses nos Municípios que abrigavam grandes parques industriais, em contraste, sobretudo, com a relativa escassez nas denominadas cidades-dormitório, que, entretanto, ficavam oneradas com a responsabilidade pela prestação de serviços sociais básicos aos trabalhadores dos parques industriais.

Nesse contexto foi promulgada a Emenda Constitucional nº 17, de 2 de dezembro de 1980, que acrescentou o § 9º ao art. 23 do texto constitucional de 1967, estabelecendo critérios para o rateio da cota-parte municipal do ICM: 3/4 (três quartos), no mínimo, com base no valor adicionado e 1/4 (um quarto), no máximo, conforme dispuser a lei estadual. Por conseguinte, a regra, antes fixada em lei ordinária, ganhou *status* constitucional.

Havia uma convicção de que o rateio deveria considerar, também, as necessidades fiscais dos Municípios, afastando-se, embora comedidamente, dos critérios devolutivos, dos quais resultava uma forte concentração horizontal nos repasses do ICMS àquelas entidades.

A Constituição de 1988, no parágrafo único do art. 158, manteve em relação à cota-parte municipal do ICM (agora, ICMS) o regramento introduzido pela Emenda Constitucional nº 17, de 1980.

Esses critérios foram parcialmente alterados com a Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996, que deu nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), ao criar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF) e, dentre outras providências, destinar 15% (quinze por cento)

da cota-parte municipal do ICMS para seu financiamento. Esse fundo vigorou pelo prazo de dez anos, contado da promulgação da Emenda.

À luz da mudança estabelecida pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996, os critérios de rateio da cota-parte municipal do ICMS assumiram a seguinte estrutura: 63,75% proporcionalmente ao valor adicionado; 21,25%, na forma que dispuser a lei estadual; e os 15% restantes destinados ao FUNDEF e distribuídos aos Municípios com base no número de alunos matriculados nas redes de ensino fundamental.

Posteriormente, o art. 60 do ADCT, em virtude da promulgação da Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006, sofreu nova alteração de redação para instituir o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e fixar em 20% parcela da cota-parte municipal do ICMS destinada a seu financiamento, correspondendo a uma elevação de percentual em relação ao que antes era destinado ao FUNDEF.

Com a instituição do FUNDEB, os critérios de rateio da cota-parte municipal do ICMS passaram a ser: 60% proporcionalmente ao valor adicionado; 20%, na forma que dispuser a lei estadual; e os restantes 20% destinados ao FUNDEB, sendo rateados entre os Municípios com base no número de alunos matriculados, de forma presencial, nas redes de educação básica.

O FUNDEB, nos termos do art. 60 do ADCT, terá vigência pelo prazo de 14 anos, contado da promulgação da Emenda Constitucional nº 53, de 2006.

As mudanças nos critérios de rateio da cota-parte municipal do ICMS, introduzidas pelas Emendas Constitucionais nº 17, de 1980, nº 14, de 1996, e nº 53, de 2006, se alinham acertadamente em direção à valorização das necessidades fiscais dos Municípios, em desfavor do caráter devolutivo do imposto. Por via de consequência, prestigiam a desconcentração horizontal dos repasses.

Esta Proposta de Emenda à Constituição reforça a tendência de ampliação do peso das necessidades fiscais na construção dos critérios de rateio da cota-parte municipal do ICMS. Desse modo, objetiva incluir a população dentre os critérios que informam o rateio, que passaria a assumir a seguinte estrutura: 50% proporcionalmente ao valor agregado; 25 % proporcionalmente à população e 25% na forma que dispuser a lei estadual.

Essa mudança se processará gradualmente, a partir do exercício subsequente ao da promulgação da Emenda, com base em redução da parcela hoje vinculada ao valor adicionado, à razão de 6,25 pontos percentuais anuais, para, no prazo de quatro anos, alcançar os limites propostos.

Impende ressaltar que, conforme prevê o art. 3º desta Emenda, a adoção dos novos critérios ocorrerá sem prejuízo da observância do disposto no art. 60 do ADCT, que trata do FUNDEB.

Assim, enquanto o FUNDEB estiver em vigor, os critérios de rateio da parcela do ICMS a ser repassada aos Municípios serão: 40% proporcionalmente ao valor agregado; 20% proporcionalmente à população; 20% na forma da lei estadual; e os restantes 20% destinados ao FUNDEB. Não é despiciendo assinalar que essa estrutura será consolidada, gradualmente, ao final do prazo de quatro anos, contado da data da promulgação desta Emenda.



SENADO FEDERAL

ANEXO IV

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2012 – Complementar

Estabelece, em caráter excepcional em relação ao disposto no art. 35 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, condições para refinanciamento das dívidas que especifica, contratadas com a União pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Fica a União autorizada, em caráter excepcional em relação ao disposto no art. 35 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a aplicar as seguintes disposições aos saldos devedores, existentes na data da publicação desta Lei Complementar, relativos aos contratos celebrados com os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei nº 9.496, de 11 de setembro 1997, e com os Municípios, nos termos da Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001:

I – atualização monetária: calculada e debitada mensalmente com base na variação do Índice Nacional de Preço ao Consumidor Amplo - IPCA ou outro índice que vier a substituí-lo;

II – juros: calculados e debitados, mensalmente, à taxa de 4% (quatro por cento) ao ano, sobre o saldo devedor;

III – comprometimento com o atendimento das obrigações correspondentes ao serviço da dívida refinanciada de, no máximo, 11% (onze por cento) da Receita Líquida Real, conforme definida no parágrafo único do art. 2º da Lei 9.496, de 1997, observado que a disponibilidade de recursos decorrente desse novo limite, em relação ao vigente em 31 de agosto de 2012, deverá, nos termos da lei orçamentária anual, ser destinada exclusivamente a investimentos.

Parágrafo único. O prazo para pagamento do saldo devedor será aquele necessário à sua quitação integral.

Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que optarem pelas condições previstas no art. 1º, deverão, observada prévia autorização legislativa, manifestar-se, formalmente, em caráter irretratável e irrevogável, perante a Secretaria do Tesouro Nacional, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A vigência das condições estabelecidas por esta Lei Complementar dar-se-á a partir da data em que o Estado, o Distrito Federal ou o Município fizer a opção, nos termos do *caput*.

§ 2º Na aplicação do disposto na lei Complementar, fica dispensada a celebração de novos contratos ou aditivos.

Art. 3º Ficam mantidas todas as condições e regras estabelecidas na Lei nº 9.496, de 1997, na Medida Provisória nº 2.185-35, de 2001 e nos contratos de refinanciamento delas decorrentes que não conflitem com o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 4º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

O passivo dos Estados e dos Municípios é, em geral, elevado. Por conseguinte, parte relevante de suas receitas é destinada ao pagamento de juros e amortizações, restringindo sua utilização, por exemplo, em investimentos, em desfavor da infraestrutura e dos serviços sociais básicos de sua competência.

Tendo em vista que a União é credora de grande parte da dívida dos Estados e Municípios, qualquer solução para o problema demanda uma renegociação da dívida contratada com aquela entidade, notadamente os passivos negociados a partir do final da década de noventa, por meio da Lei nº 9.496, de 1997, e da Medida Provisória nº 2.185-35, de 2001, respectivamente, com os Estados e com os Municípios.

Tome-se, por exemplo, o caso dos Estados. Ao final de junho de 2012, o passivo desses entes junto à União era de aproximadamente de R\$ 400 bilhões, dos quais R\$ 380 milhões correspondiam à dívida vinculada à Lei nº 9.496, de 1997. Em 20 Estados, essa parcela da dívida corresponde a mais de 80% do respectivo passivo junto à União. Em alguns deles, atinge quase 100%.

Os termos básicos constantes nos contratos celebrados ao amparo daquelas normas são: pagamento em 360 prestações; taxa de juros predominantemente de 6% ao ano (7,5% em três Estados e 9% no Município de São Paulo); correção pelo IGP-DI; e limite de comprometimento de 11% a 15,5% da receita líquida real, conceituada nos termos da legislação aplicável.

Ao final do prazo de amortização, são concedidos mais dez anos para o pagamento do resíduo, que consiste na parcela dos encargos da dívida, acumulados por conta do limite de comprometimento da receita.

O que se observa, ao longo dos aproximadamente quinze anos de vigência desses contratos, é que o saldo da dívida dos Estados junto à União vem caindo muito lentamente, a despeito dos elevados desembolsos realizados.

De acordo com dados divulgados pelo Banco Central, a dívida dos Estados relativa à Lei nº 9.496, de 1997, caiu de 11,8% do PIB, em dezembro de 2001, para 8,9% do PIB, em dezembro de 2011. É, como se vê, uma queda muita pequena *vis-à-vis* o longo período de amortização.

Tal fato se deve principalmente aos termos da negociação feita, notadamente a correção pelo IGP-DI e a taxa de juros de 6% a 7,5% ao ano, resultando, ao final, em um custo de dívida muito elevado, por vezes acima da taxa Selic.

É certo que a Lei nº 9.496, de 1997, e a Medida Provisória nº 2.185-35, de 2001, tiveram um importante papel para resgatar o equilíbrio das contas públicas e garantir a sustentabilidade do Plano Real. Hoje, entretanto, a realidade é outra.

A alteração dos termos que regem os passivos dos Estados e Municípios junto à União, de outra parte, não representa risco para a estabilidade macroeconômica, mas possibilitará uma importante disponibilidade de recursos para que esses entes possam atender às suas demandas de investimentos.

Os termos propostos, no presente projeto de lei complementar, visam justamente garantir o atendimento da demanda dos Estados e Municípios, sem comprometer as finanças da União, ressaltado que as alterações não têm efeito retroativo.

Propõe-se, destarte, a substituição do IGP-DI pelo IPCA como índice de correção do passivo, porquanto que aquele indexador é sensível à taxa de câmbio, o que não tem adequada correspondência com o desempenho das receitas estaduais e municipais.

Já a taxa de juros de 6% a 9% ao ano é muito elevada, sobretudo quando se considera a trajetória declinante da Selic, daí porque se propõe uma taxa de juros de 4% ao ano, o que é bastante razoável do ponto de vista do credor.

Vale notar que em muitos países desenvolvidos a taxa nominal de juros encontra-se próxima de zero. De mais a mais, a taxa proposta não se afasta do retorno dos demais ativos relevantes da União. Em verdade, com a recente queda na taxa Selic, a taxa de juros real da economia situa-se entre 2% e 3% ao ano. Os Estados, portanto, estão tendo de pagar à União juros reais mais elevados do que os praticados no mercado.

Quanto à redução do limite de comprometimento da receita para 11%, a sua inclusão na proposta tem por objetivo promover uma maior disponibilidade financeira nos Estados e Municípios, mormente quando se sabe que esses entes respondem pela parte mais expressiva dos investimentos públicos. Não é ocioso assinalar que o tamanho do resíduo da dívida junto à União resulta em desembolsos elevados, mesmo com as alterações propostas na taxa de juros e no índice de correção do passivo.

Por fim, este projeto pretende que, ao término das 360 prestações, o prazo de quitação do resíduo não seja preestabelecido, mas o necessário para a quitação integral da dívida, observados os limites de comprometimento da receita.

Nos termos contratuais vigentes, a prestação devida pelos Estados e Municípios aumentaria abruptamente na fase de quitação do resíduo, dado o provavelmente elevado tamanho desse resíduo. O conjunto dos termos aqui propostos se anteciparia a esse problema, garantido a sustentabilidade dos compromissos firmados.



SENADO FEDERAL

ANEXO V

**PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2012 –
Complementar**

Regulamenta a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em conformidade com o disposto na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Esta Lei Complementar regula a forma como, mediante deliberação dos Estados, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, relativamente ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Parágrafo único. Para os fins desta Lei Complementar:

I – isenções correspondem à dispensa total do pagamento do imposto, concedida:

a) por prazo certo ou indeterminado;

- b) em caráter objetivo ou subjetivo;
- c) com ou sem exigências para fruição;
- d) exclusivamente nas saídas de bens ou prestações de serviços para consumidores finais, contribuintes ou não do imposto, assegurada a manutenção dos créditos relativos às operações e prestações anteriores;

II – incentivos fiscais correspondem à dispensa parcial do pagamento do imposto, concedida:

- a) exclusivamente mediante dedução do valor do imposto a pagar, sem prejuízo de aproveitamentos ou transferências de créditos;
- b) por prazo certo;
- c) por meio de contrato, com exigência de contrapartidas por parte do beneficiário;

III – benefícios fiscais serão concedidos mediante:

- a) remissão;
- b) anistia;
- c) redução da base de cálculo;
- d) crédito presumido ou outorgado;
- e) subsídio com fundamento no ICMS apurado;
- f) fixação de alíquota interna inferior à maior alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual;
- g) instrumentos de natureza financeiro-fiscal, inclusive financiamento do valor do imposto por meio de órgão, entidade ou fundo da administração pública;
- h) moratória;
- i) parcelamento de débitos por prazo superior a 60 (sessenta) meses;
- j) fixação de data de vencimento da obrigação tributária por prazo superior a 60 (sessenta) dias, contado da ocorrência do fato gerador;
- k) quaisquer outros benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte postergação, redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

Art. 2º A autorização para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata o art. 1º dar-se-á por meio de Convênio, aprovado em reunião para a qual tenham sido convocados representantes de todos Estados, sob a presidência de representante do Ministério da Fazenda.

§ 1º A aprovação do convênio de que trata o caput dependerá de decisão tomada pela unanimidade dos Estados, salvo no caso de incentivos fiscais que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos, hipótese na qual será observado o quórum de que trata o art. 8º:

I – localização do empreendimento incentivado em Estado, cuja média do Valor Adicionado Bruto da Indústria de Transformação *per capita*, nos últimos 10 (dez) anos, seja, por ocasião do ato concessivo, inferior à nacional, no mesmo período;

II – abrangência limitada à saída de produtos industrializados, efetuada pelo próprio estabelecimento fabricante;

III - redução de base de cálculo nas operações interestaduais, da qual resulte carga tributária efetiva equivalente à da aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), desde que não superior à alíquota interestadual aplicável, em virtude de Resolução do Senado Federal;

IV - prazo para fruição do incentivo não superior a 8 (oito) anos;

V – publicação, no Diário Oficial da União, por meio do órgão de que trata o art. 7º, do ato concessivo de cada empreendimento incentivado, especificando as condições da concessão.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I do § 1º, deverão ser utilizados os valores censitários ou as estimativas mais recentes da população e do valor adicionado bruto da indústria de transformação, publicados pela entidade federal competente.

§ 3º A exigência estabelecida no inciso I do § 1º não se aplica a empreendimentos localizados na Zona Franca de Manaus.

§ 4º Os convênios poderão dispor que a aplicação de quaisquer de suas cláusulas seja limitada a um ou a alguns Estados.

§ 5º Independem da autorização de que trata o *caput*:

I – parcelamento de débitos por prazo igual ou inferior a 60 (sessenta) meses;

II – fixação da data de vencimento da obrigação tributária em prazo igual ou inferior a 60 (sessenta) dias, contado da data de ocorrência do fato gerador;

III – dilação da data de pagamento da obrigação tributária, em casos de calamidade pública;

IV – anistias ou remissões de pequeno valor, definido em convênio;

V – transação;

VI - isenções, incentivos ou benefícios fiscais previstos em acordo ou tratado internacional.

Art. 3º As isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata o art. 1º poderão ser revogados total ou parcialmente, em virtude de:

I – convênio; ou

II – lei estadual específica, independentemente de previsão em convênio.

Parágrafo único. A revogação de que trata este artigo não produzirá efeitos antes do:

I – exercício seguinte ao da publicação da lei ou convênio;

II – decurso do prazo de 90 (noventa) dias da publicação da lei ou convênio;

III – decurso do prazo previsto no ato da concessão, quando a isenção, o incentivo ou o benefício fiscal for concedido por prazo certo e em função de determinadas condições.

Art. 4º É vedado aos Municípios conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, relativamente à sua cota-parte no ICMS de que trata o inciso IV do art.158 da Constituição.

Art. 5º A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em desacordo com esta Lei Complementar implica, cumulativamente, ineficácia da lei e nulidade do ato concessivo, sujeitando:

I - o contribuinte beneficiário ao pagamento do imposto não pago e acréscimos legais;

II - a entidade federativa responsável pela concessão aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pelo prazo de 4 (quatro) anos;

III – os agentes públicos responsáveis pela concessão às penas previstas no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 e demais cominações legais aplicáveis.

§ 1º A aplicação do disposto no inciso II fica condicionada ao acolhimento, pelo Ministro de Estado da Fazenda, de representação apresentada por:

I – Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

II – Governador do Estado ou do Distrito Federal;

III – Procurador-Geral dos Ministérios Públicos dos Estados;

IV – Procurador-Geral do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;

V – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VI – partido político com representação no Congresso Nacional;

VII – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

§ 2º Compete ao Tribunal de Contas da União verificar a aplicação pela União, quando for o caso, das sanções previstas no inciso II.

Art. 6º Em relação a sujeitos passivos para os quais tenham sido concedidos, até 31 de agosto de 2012, isenções, incentivos e benefícios fiscais sem amparo em convênio regularmente aprovado, nos termos da Lei

Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, excepcionalmente, poderá ser celebrado convênio com o objetivo de autorizar os Estados a concederem:

I - remissão do imposto e acréscimos legais, relativos a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2012, não pagos em virtude das concessões de que trata o *caput*, vedada a restituição de imposto e acréscimos legais já pagos;

II – incentivos fiscais a empreendimentos que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) atendimento ao disposto nos incisos II, III e V do § 1º do art. 2º;

b) prazo para fruição do incentivo em conformidade com o estabelecido na concessão original, desde que não ultrapasse 31 de dezembro de 2023.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II, a carga tributária equivalente à da aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), de que trata o inciso III do § 1º do art. 2º, deverá ser alcançada no prazo de 8 (oito anos), contado de 2014, mediante gradual redução da carga tributária efetiva à razão de:

I – 1 (um) ponto percentual por ano, quando aplicável a alíquota interestadual de 12% (doze por cento);

II - 0,375 (trezentos e setenta e cinco milésimos) de ponto percentual por ano, quando aplicável a alíquota interestadual de 7% (sete por cento).

Art. 7º O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituído por Convênio, celebrado com fundamento na Lei Complementar nº 24, de 1975, passa a denominar-se Conselho Nacional do ICMS (CONACI), sendo o fórum das reuniões de representantes dos Estados, com competência para deliberar sobre convênios que:

I – autorizem a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata esta Lei Complementar ou a revoguem;

II – estabeleçam as regras de que trata o § 5º do art. 155 da Constituição;

III - instituem obrigações acessórias que aproveitem à administração do ICMS.

§ 1º O CONACI reger-se-á pelo vigente Regimento do CONFAZ.

§ 2º O Ministério da Fazenda assegurará ao CONACI o mesmo apoio administrativo dado ao CONFAZ.

§ 3º As reuniões do CONACI se realizarão com a presença de representantes da maioria dos Estados.

§ 4º Os convênios, aprovados no CONACI, serão publicados no Diário Oficial da União, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da deliberação.

Art. 8º Será exigido o quórum de 2/3 (dois terços) dos Estados para aprovação de convênios que disponham sobre as matérias de que tratam:

I – o § 1º do art. 2º, *in fine*;

II – o inciso IV do § 5º do art. 2º;

III – o inciso I do art. 3º;

IV – o art. 6º;

V – o inciso II do art. 7º.

Parágrafo único. Alterações no Regimento do CONACI e a instituição de obrigações acessórias, de que trata o inciso III do art. 7º, ficam condicionadas à aprovação de Convênio pela maioria absoluta dos Estados.

Art. 9º As isenções, os incentivos e os benefícios fiscais de que tratam os arts. 2º e 6º somente terão eficácia, no âmbito de cada Estado, após a ratificação do respectivo convênio autorizativo por lei estadual específica, que trate exclusivamente da matéria.

Parágrafo único. Os demais convênios aprovados, no CONACI, têm caráter impositivo, independentemente de ratificação por lei estadual específica.

Art. 10. Fica mantida a redação dada pelo art. 13 da Lei Complementar nº 24, de 1975, ao art. 178 do Código Tributário Nacional.

Art. 11. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 34-A:

“**Art. 34-A.** Sairão com suspensão do imposto:

I – as mercadorias remetidas pelo estabelecimento do produtor para estabelecimento da Cooperativa de que faça parte, situada no mesmo Estado;

II – as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de Cooperativa de Produtores para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria Cooperativa, da Cooperativa Central ou de Federação de Cooperativas de que a Cooperativa remetente faça parte.

Parágrafo único. O imposto devido pelas saídas, mencionadas nos incisos I e II, será recolhido pelo destinatário quando da saída subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo.” (NR)

Art. 12. As referências feitas a Estados, nesta Lei Complementar, incluem o Distrito Federal.

Art. 13. Esta Lei Complementar entra em vigor noventa dias após a data de sua publicação.

Art. 14. Fica revogada a Lei Complementar nº 24, de 1975.

JUSTIFICAÇÃO

A Reforma Tributária de 1965, ao instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), pretendeu, dentre outros objetivos, eliminar os antagonismos entre os Estados, em decorrência da guerra fiscal praticada no âmbito do extinto Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Essa pretensão logrou ingressar no campo normativo pela edição da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que condicionou a

concessão de favores fiscais, relativamente ao ICM, à aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal.

A inobservância das regras estabelecidas na Lei Complementar nº 24, de 1975, implicaria a nulidade do ato concessivo e a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, e a ineficácia da lei ou ato que concedeu remissão.

A essas sanções poderiam ser acrescidas a presunção de irregularidade nas contas governamentais, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão das transferências federais constitucionais.

A combinação da nulidade do ato com a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor sempre foi objeto de grandes controvérsias doutrinárias e judiciais, ante a possibilidade de ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto. É inequívoco, contudo, que as sanções associadas à presunção de irregularidade nas contas e à suspensão das transferências federais perderam completamente a eficácia, em virtude de alterações constitucionais posteriores.

Até o final da década de 1980, não havia evidências claras quanto à existência da guerra fiscal do ICM (ICMS, após a Constituição de 1988).

A partir da década subsequente, entretanto, a questão foi gradativamente assumindo grandes proporções, por várias razões:

- (i) a incorporação de bases com elevado potencial arrecadatório (combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações) e a possibilidade de fixação de alíquotas do imposto sem quaisquer limites abriram espaço para concessões na tributação das atividades industriais;
- (ii) a União demitiu de si a responsabilidade pela coordenação do imposto, com a extinção da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério da Fazenda;
- (iii) as sanções, como já salientado, aplicáveis às entidades concedentes e aos agentes públicos, se tornaram ineficazes;

- (iv) por fim, difundiu-se uma espécie de dissimulação legislativa, em virtude da qual os Estados passaram a editar normas com efeitos equivalentes àquelas declaradas inconstitucionais pela Corte Suprema.

Na última década, a guerra fiscal do ICMS alastrou-se por todo o País, assumindo contornos jamais imaginados, ao alcançar, até mesmo, as importações e o comércio atacadista. Praticamente, nada ficou imune à competição fiscal nociva.

No caso das importações – a chamada “guerra dos portos” -, a prática nociva passou a ser atentatória à produção nacional, ao conceder um tratamento privilegiado aos produtos importados. Fez-se o que se denomina discriminação territorial inversa.

Em 1º de junho de 2011, todavia, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar 14 Ações Indiretas de Inconstitucionalidade, alcançando 23 normas editadas por sete Unidades Federadas, decidiu, à unanimidade em todas elas, pela inconstitucionalidade dos favores fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 1975, recepcionada expressamente pela Constituição de 1988, no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Essas decisões - que, aliás, tão somente reproduzem jurisprudência daquela Corte - ensejaram a proposição de Súmula Vinculante no STF, que, caso prospere, converterá em Reclamação, a ser apreciada monocraticamente, qualquer demanda relacionada com a guerra fiscal do ICMS.

Nesse contexto, cabem algumas observações:

- (i) a guerra fiscal é inadmissível, por ser ilegal, afetar a livre concorrência das empresas, impor o financiamento da concessão de um Estado a outro, além de patrocinar a ineficiência econômica;
- (ii) não se pode desconhecer a importância, especialmente para os Estados menos desenvolvidos, dos investimentos feitos por empresas com base em leis estaduais, ainda que em desacordo com a mencionada Lei Complementar nº 24;

- (iii) a política de desenvolvimento regional, de responsabilidade da União, há muito se encontra debilitada, sem que se vislumbrem perspectivas reais de reabilitação, ao menos no curto ou médio prazo;
- (iv) qualquer medida voltada para a cobrança de impostos não pagos, por força de atos concessivos fundados em leis estaduais, como já assinalado, revela-se irrealista e, em boa medida, desleal com os que presumiram a certeza da concessão;
- (v) a Lei Complementar nº 24, de 1975, está obsoleta, inclusive em virtude de sua ineficácia punitiva.

Isto posto, este projeto de lei complementar pretende sanar os problemas apontados, mediante a construção de um novo modelo para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do ICMS, a teor do que estabelece o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição.

Um pressuposto central deste projeto é que a unanimidade é o quórum mais adequado para decisões que envolvam isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, tanto pelas repercussões financeiras interestaduais das concessões, quanto pela conveniência da adoção de soluções harmonizadas, em um imposto de vocação nacional.

A unanimidade, entretanto, deve admitir exceções, porquanto não se trata de uma regra absoluta, tanto que a própria Lei Complementar nº 24 previa quóruns distintos para revogação de favores ou para a convalidação dos que foram concedidos anteriormente à sua vigência.

No campo das exceções, o projeto prevê um quórum de 2/3, nas seguintes hipóteses:

- (i) remissão do imposto devido por contribuintes, em virtude de concessões praticadas no contexto da guerra fiscal;
- (ii) concessão de incentivos fiscais, mediante redução no imposto devido, desde que limitados às saídas de produtos industrializados no País, por prazo certo, com exigências de contrapartidas por parte do beneficiário, nas Unidades

da Federação com menor desenvolvimento industrial (ressalvada a Zona Franca de Manaus) e carga tributária efetiva de 4% nas operações interestaduais, observado que, no caso de concessões realizadas sob a égide da guerra fiscal, não haveria o requisito locacional e a carga tributária de 4% nas operações interestaduais seria alcançada, gradualmente, no prazo de oito anos, contado de 2014;

- (iii) revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais;
- (iv) fixação das regras relativas ao regime especial do ICMS aplicável a combustíveis e lubrificantes, derivados do petróleo, e a gás natural e seus derivados, de que trata o art. 155, § 5º, da Constituição;
- (v) estabelecimento do valor máximo para concessão de anistias e remissões, sem prévia autorização dos representantes dos Estados e do Distrito Federal.

Cabe ressaltar que, para fins desta lei complementar, procedeu-se à conceituação de isenções e incentivos fiscais, e, residualmente, a identificação em lista positiva dos benefícios fiscais, na estrita conformidade com as diferentes hipóteses de favores fiscais, elencados no referido art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição.

Em virtude do disposto no art. 150, § 6º, da Constituição, este projeto de lei prevê caráter autorizativo para as concessões, que, dessa forma, ficam condicionadas à ratificação por lei estadual específica, que trate exclusivamente da matéria.

As sanções pelo descumprimento das regras estabelecidas, neste projeto de lei complementar, se dirigem: aos contribuintes beneficiários, que se obrigam ao recolhimento do imposto não pago, com acréscimos; às entidades federativas, que, pelo prazo de quatro anos, ficarão impedidas de receber transferências voluntárias, obter garantias e contratar operações de crédito; e aos agentes públicos, que se sujeitam ao enquadramento na Lei de Improbidade Administrativa e outras cominações legais.

No plano institucional, o projeto pretende oferecer um respaldo juridicamente mais sólido ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituído por meio do Convênio nº 08/75, de 15 de abril de 1975, celebrado pelos Secretários de Fazenda e Finanças dos Estados e do Distrito Federal, em reunião realizada ao amparo da Lei Complementar nº 24, de 1975. Assim, o órgão passa ter previsão legal em lugar de fundamentação em norma infralegal. Ao mesmo tempo, o projeto cuida de alterar a denominação do CONFAZ para Conselho Nacional do ICMS (CONACI), para torná-la mais consentânea com a competência do órgão, em lugar da abrangente denominação atual.



SENADO FEDERAL

ANEXO VI

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2012 – Complementar

Altera a Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º O art. 2º da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º Os recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE, observado o disposto no art. 4º, serão entregues, em cada decêndio, da seguinte forma:

I – cada entidade beneficiária receberá valor igual ao que foi distribuído no correspondente decêndio do exercício de 2012, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA ou outro que vier a substituí-lo;

II – a parcela que superar a soma dos valores entregues, em conformidade com o inciso I, será distribuída proporcionalmente a coeficientes individuais de participação, obtidos a partir da combinação de fatores representativos da população e do inverso do Produto Interno Bruto – PIB per capita da entidade beneficiária, assim definidos:

a) o fator representativo da população corresponderá à participação relativa da população da entidade beneficiária na população do País, observado limite superior de 0,07 (sete centésimos);

b) o fator representativo do inverso do PIB *per capita* corresponderá à participação relativa do inverso do PIB *per capita* da entidade beneficiária na soma dos inversos do PIB *per capita* de todas as entidades.

§ 1º Em relação à parcela de que trata o inciso II, serão observados os seguintes procedimentos:

I – a soma dos fatores representativos da população e a dos fatores representativos do inverso do PIB *per capita* deverão ser ambas iguais a 0,5 (cinco décimos), ajustando-se proporcionalmente, para esse efeito, os fatores das entidades beneficiárias;

II – o coeficiente individual de participação será a soma dos fatores representativos da população e do inverso do PIB *per capita* da entidade beneficiária, observados os ajustes previstos nos incisos III e IV;

III – os coeficientes individuais de participação das entidades beneficiárias, cujos PIB *per capita* excederem valor de referência correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do PIB *per capita* nacional, serão reduzidos proporcionalmente à razão entre o excesso do PIB *per capita* da entidade beneficiária e o valor de referência, observado que nenhuma entidade beneficiária poderá ter coeficiente individual de participação inferior a 0,005 (cinco milésimos);

IV – em virtude da aplicação do disposto no inciso III, os coeficientes individuais de participação de todas as entidades beneficiárias deverão ser ajustados proporcionalmente, de modo que resulte em soma igual a 1 (um).

§ 2º Caso a soma dos valores a serem distribuídos, nos termos do inciso I do *caput*, seja igual ou superior ao montante a ser distribuído, a partilha dos recursos será feita exclusivamente de acordo com o referido inciso, ajustando-se proporcionalmente os valores.

§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, serão considerados os valores censitários ou as estimativas mais recentes da população e do PIB *per capita*, publicados pela entidade federal competente.” (NR)

Art. 2º No cálculo de transferências da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que tenham por base os critérios de rateio do FPE, observar-se-á tão somente o estabelecido no inciso II do *caput* do art. 2º da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, com a redação dada por esta Lei Complementar, sem considerar em relação a esse mesmo artigo:

I – o limite superior a que se refere a alínea *a* do inciso II do *caput*; e

II – os ajustes de que tratam os incisos III e IV do § 1º.

Art. 3º A partir do exercício de 2018, os recursos do FPE serão entregues em conformidade com critérios de equalização da capacidade fiscal *per capita* das entidades beneficiárias, observado, para esse efeito, lei complementar específica, que disponha sobre:

I – a definição e a forma de apuração e validação das receitas que serão consideradas com vistas à equalização da capacidade fiscal;

II – a metodologia de equalização.

Art. 4º Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013.

Art. 5º Ficam expressamente revogados os arts. 86 a 89 e 93 a 95 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

JUSTIFICAÇÃO

A Constituição de 1967, no inciso I do art. 26, instituiu o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), no contexto da Reforma Tributária de 1965, que tinha, entre seus objetivos, a estruturação de um sistema de transferências intergovernamentais em bases constitucionais.

O rateio dos recursos do FPE foi disciplinado nos arts. 88 a 90 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), tendo como critérios a população, o inverso da renda *per capita* e, com menor peso relativo, a área territorial da entidade beneficiária.

Essa regra de partilha se manteve até a edição da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, que, pretensamente em caráter provisório, estabeleceu coeficientes fixos de rateio, de forma discricionária, embora favorecesse *grosso modo* as entidades mais pobres. A norma tida como provisória perdura até hoje, passados 22 anos de sua vigência.

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade, decidiu, à unanimidade, que os critérios fixos

de rateio estabelecidos na Lei Complementar nº 62, de 1989, eram inconstitucionais, por ofensa à parte final do art. 161, inciso II, da Constituição. Com efeito, essa norma determina que o rateio, no caso do FPE, tem como objetivo “promover o equilíbrio socioeconômico entre os Estados”, o que, qualquer que seja o critério adotado, tem natureza inequivocamente dinâmica, em contraste com modelos estruturados com coeficientes fixos.

O STF modulou os efeitos de sua decisão até 31 de dezembro de 2012, para que o Congresso Nacional pudesse construir, em prazo hábil, novas regras de rateio, sem os vícios de inconstitucionalidade que maculam a vigente legislação.

A decisão estabeleceu ainda que, caso não venha a ser aprovada nova legislação, em conformidade com a regra constitucional, serão suspensas as transferências à conta do FPE, o que, sem lugar a dúvidas, resultaria em transtornos de grande magnitude para a maioria dos Estados.

É nesse contexto que este projeto de lei complementar se inscreve, com a pretensão de oferecer soluções de curto e longo prazos.

Transferências intergovernamentais de caráter não setorial, como o FPE, em diferentes federações do mundo, seguem dois modelos básicos: o paramétrico, que se funda em distribuição com base em variáveis macroeconômicas, como população, PIB *per capita*, área territorial, indicadores de pobreza, IDH, etc.; e o de equalização, que consiste proceder a uma distribuição que logre igualar ou aproximar, tanto quanto possível, as receitas *per capita* das entidades beneficiárias.

Na América Latina, na Índia e em países africanos organizados como federações, são adotados modelos paramétricos; já na Alemanha, Canadá e Austrália, exemplos de federalismo fiscal mais elaborado, e até mesmo na Suécia e Dinamarca, países unitários, a opção foi por modelos de equalização, ainda que cada um deles seja informado pelas peculiaridades históricas, políticas e constitucionais do país.

Este projeto optou pela adoção, no curto prazo, de um modelo paramétrico, análogo ao que fora adotado no Código Tributário Nacional na década de 1960, com as seguintes características:

- (i) parcela dos recursos a serem entregues, à conta do FPE, deve reproduzir, em termos reais, o que foi repassado às entidades beneficiárias, no exercício de 2012, visando assegurar uma transição suave, haja vista a importância crucial dessas transferências para as finanças da maioria dos Estados;
- (ii) o montante que exceder àquela parcela, decorrente do crescimento real da arrecadação do imposto sobre a renda e do imposto sobre os produtos industrializados, será entregue às entidades beneficiárias, da seguinte forma: uma metade, proporcionalmente à sua participação relativa na população do País; e a outra, inversamente proporcional ao seu PIB *per capita vis-à-vis* o nacional;
- (iii) com o objetivo de promover uma maior desconcentração horizontal dos repasses, na esteira do que preconiza a norma constitucional que disciplina o rateio, foram estabelecidos alguns ajustes nos critérios: o fator representativo da população da entidade beneficiária não poderá ser superior a 7%; as entidades cujo PIB *per capita* seja superior a um valor de referência igual a 75% do PIB *per capita* nacional terão uma redução no coeficiente individual de participação, correspondente à razão entre o excesso verificado e o valor de referência;
- (iv) no rateio dos recursos, também se propõe que nenhuma entidade poderá ter participação inferior a 0,5% (cinco décimos por cento).

A recomendação do modelo paramétrico tomou em conta a simplicidade da solução, o que permite aplicação imediata sem demandar sistemas estatísticos mais elaborados, especialmente à vista da urgência na aprovação de uma nova legislação que discipline os critérios de rateio do FPE. Ademais disso e despeito da transição suave proposta, o modelo se alinha com o citado comando constitucional, na exata medida que busca reduzir as desigualdades na capacidade fiscal das entidades beneficiárias.

As Tabelas 1 a 3, produzidas pela Consultoria Legislativa do Senado Federal, apresentam simulações dos coeficientes das entidades beneficiárias, no período 2013 a 2017, tendo por fulcro o modelo proposto

neste projeto de lei complementar e as seguintes hipóteses: PIB *per capita* de 2009, população de 2011 e taxas de crescimento real anual do imposto sobre a renda e do imposto sobre os produtos industrializados de 7,4% (Tabela 1), o que corresponde ao crescimento real anual médio do FPE, observado no período 2004-2011, de 3,7% (Tabela 2) e de 1,85% (Tabela 3). Como se pode constatar nas tabelas, a transição seria bastante suave, especialmente em cenários de baixo crescimento real da base do FPE.

É importante salientar que a opção pelo modelo paramétrico não elide o propósito de, em médio prazo, transitar para um modelo de equalização, consabidamente mais eficiente no propósito de mitigar diretamente desigualdades na capacidade fiscal das entidades beneficiárias, à medida que cria um processo solidário de distribuição dos recursos, no qual os Estados que enfrentam dificuldades recebem mais transferências.

Por esse motivo, o projeto propõe a adoção daquele modelo, a partir de 2018, embora condicionado a uma edição de uma lei complementar específica, que disponha sobre a definição, a forma de apuração e a validação das receitas a serem equalizadas, e a metodologia de equalização.

Por último, cabe assinalar que o art. 2º deste projeto estabelece que, caso os critérios de rateio do FPE venham a ser utilizados no cálculo de qualquer outra transferência federal para as demais entidades federativas, não deverão ser utilizados os limites e ajustes nos fatores representativos da população e do inverso do PIB *per capita*, porque foram concebidos exclusivamente para uma solução *ad hoc*, que levou em consideração o propósito de promover uma transição suave em relação aos repasses do FPE efetivados no exercício de 2012.

TABELA 1
EVOLUÇÃO DOS COEFICIENTES DO FPE COM A = 7,4% A.A.

UF	COEFICIENTE	ATUAL	2013	2014	2015	2016	2017
AC	0,0280	0,0342	0,0338	0,0334	0,0330	0,0327	0,0324
AL	0,0525	0,0416	0,0424	0,0431	0,0437	0,0443	0,0449
AM	0,0277	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279	0,0278	0,0278
AP	0,0254	0,0341	0,0335	0,0330	0,0324	0,0320	0,0315
BA	0,0832	0,0940	0,0932	0,0925	0,0919	0,0913	0,0907
CE	0,0694	0,0734	0,0731	0,0728	0,0726	0,0724	0,0722
DF	0,0063	0,0069	0,0069	0,0068	0,0068	0,0067	0,0067
ES	0,0139	0,0150	0,0149	0,0149	0,0148	0,0147	0,0147
GO	0,0372	0,0284	0,0290	0,0296	0,0301	0,0306	0,0311
MA	0,0697	0,0722	0,0720	0,0718	0,0717	0,0716	0,0714
MG	0,0638	0,0445	0,0459	0,0471	0,0483	0,0493	0,0503
MS	0,0215	0,0133	0,0139	0,0144	0,0149	0,0154	0,0158
MT	0,0131	0,0231	0,0224	0,0218	0,0212	0,0206	0,0201
PA	0,0652	0,0611	0,0614	0,0617	0,0619	0,0621	0,0623
PB	0,0505	0,0479	0,0481	0,0482	0,0484	0,0485	0,0487
PE	0,0660	0,0690	0,0688	0,0686	0,0684	0,0683	0,0681
PI	0,0569	0,0432	0,0442	0,0450	0,0459	0,0466	0,0473
PR	0,0345	0,0288	0,0292	0,0296	0,0299	0,0302	0,0305
RJ	0,0172	0,0153	0,0154	0,0155	0,0157	0,0158	0,0159
RN	0,0430	0,0418	0,0419	0,0419	0,0420	0,0421	0,0422
RO	0,0247	0,0282	0,0279	0,0277	0,0275	0,0273	0,0271
RR	0,0210	0,0248	0,0245	0,0243	0,0241	0,0239	0,0237
RS	0,0252	0,0235	0,0237	0,0238	0,0239	0,0240	0,0240
SC	0,0125	0,0128	0,0128	0,0128	0,0127	0,0127	0,0127
SE	0,0358	0,0416	0,0412	0,0408	0,0404	0,0401	0,0398
SP	0,0063	0,0100	0,0097	0,0095	0,0093	0,0091	0,0089
TO	0,0294	0,0434	0,0424	0,0415	0,0407	0,0399	0,0392
TOTAL	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
CORRELAÇÃO (COEFICIENTE x ANO)			0,9471	0,9541	0,9602	0,9655	0,9701

Fonte: Consultoria Legislativa do Senado Federal

TABELA 2
EVOLUÇÃO DOS COEFICIENTES DO FPE COM A = 3,7% A.A.

UF	COEFICIENTE	ATUAL	2013	2014	2015	2016	2017
AC	0,0280	0,0342	0,0340	0,0338	0,0336	0,0334	0,0332
AL	0,0525	0,0416	0,0420	0,0424	0,0427	0,0431	0,0434
AM	0,0277	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279
AP	0,0254	0,0341	0,0338	0,0335	0,0332	0,0329	0,0327
BA	0,0832	0,0940	0,0936	0,0932	0,0928	0,0925	0,0922
CE	0,0694	0,0734	0,0732	0,0731	0,0730	0,0728	0,0727
DF	0,0063	0,0069	0,0069	0,0069	0,0068	0,0068	0,0068
ES	0,0139	0,0150	0,0150	0,0149	0,0149	0,0149	0,0148
GO	0,0372	0,0284	0,0287	0,0290	0,0293	0,0296	0,0299
MA	0,0697	0,0722	0,0721	0,0720	0,0719	0,0718	0,0718
MG	0,0638	0,0445	0,0452	0,0459	0,0465	0,0472	0,0477
MS	0,0215	0,0133	0,0136	0,0139	0,0142	0,0144	0,0147
MT	0,0131	0,0231	0,0227	0,0224	0,0221	0,0217	0,0214
PA	0,0652	0,0611	0,0613	0,0614	0,0615	0,0617	0,0618
PB	0,0505	0,0479	0,0480	0,0481	0,0482	0,0482	0,0483
PE	0,0660	0,0690	0,0689	0,0688	0,0687	0,0686	0,0685
PI	0,0569	0,0432	0,0437	0,0442	0,0446	0,0451	0,0455
PR	0,0345	0,0288	0,0290	0,0292	0,0294	0,0296	0,0298
RJ	0,0172	0,0153	0,0153	0,0154	0,0155	0,0155	0,0156
RN	0,0430	0,0418	0,0418	0,0419	0,0419	0,0419	0,0420
RO	0,0247	0,0282	0,0280	0,0279	0,0278	0,0277	0,0276
RR	0,0210	0,0248	0,0247	0,0245	0,0244	0,0243	0,0242
RS	0,0252	0,0235	0,0236	0,0237	0,0237	0,0238	0,0238
SC	0,0125	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128
SE	0,0358	0,0416	0,0413	0,0411	0,0410	0,0408	0,0406
SP	0,0063	0,0100	0,0099	0,0097	0,0096	0,0095	0,0094
TO	0,0294	0,0434	0,0429	0,0424	0,0420	0,0415	0,0411
TOTAL	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
CORRELAÇÃO (COEFICIENTE x ANO)			0,9433	0,9472	0,9509	0,9543	0,9575

Fonte: Consultoria Legislativa do Senado Federal

TABELA 3
EVOLUÇÃO DOS COEFICIENTES DO FPE COM A = 1,85% A.A.

UF	COEFICIENTE	ATUAL	2013	2014	2015	2016	2017
AC	0,0280	0,0342	0,0341	0,0340	0,0339	0,0338	0,0337
AL	0,0525	0,0416	0,0418	0,0420	0,0422	0,0424	0,0426
AM	0,0277	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279	0,0279
AP	0,0254	0,0341	0,0340	0,0338	0,0337	0,0335	0,0334
BA	0,0832	0,0940	0,0938	0,0936	0,0934	0,0932	0,0930
CE	0,0694	0,0734	0,0733	0,0732	0,0732	0,0731	0,0730
DF	0,0063	0,0069	0,0069	0,0069	0,0069	0,0069	0,0068
ES	0,0139	0,0150	0,0150	0,0150	0,0149	0,0149	0,0149
GO	0,0372	0,0284	0,0286	0,0287	0,0289	0,0291	0,0292
MA	0,0697	0,0722	0,0721	0,0721	0,0720	0,0720	0,0720
MG	0,0638	0,0445	0,0449	0,0452	0,0456	0,0459	0,0462
MS	0,0215	0,0133	0,0135	0,0136	0,0138	0,0139	0,0140
MT	0,0131	0,0231	0,0229	0,0227	0,0225	0,0224	0,0222
PA	0,0652	0,0611	0,0612	0,0613	0,0613	0,0614	0,0615
PB	0,0505	0,0479	0,0479	0,0480	0,0480	0,0481	0,0481
PE	0,0660	0,0690	0,0689	0,0689	0,0688	0,0688	0,0687
PI	0,0569	0,0432	0,0435	0,0437	0,0439	0,0442	0,0444
PR	0,0345	0,0288	0,0289	0,0290	0,0291	0,0292	0,0293
RJ	0,0172	0,0153	0,0153	0,0153	0,0154	0,0154	0,0154
RN	0,0430	0,0418	0,0418	0,0418	0,0418	0,0419	0,0419
RO	0,0247	0,0282	0,0281	0,0280	0,0280	0,0279	0,0279
RR	0,0210	0,0248	0,0247	0,0247	0,0246	0,0245	0,0245
RS	0,0252	0,0235	0,0236	0,0236	0,0236	0,0237	0,0237
SC	0,0125	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128	0,0128
SE	0,0358	0,0416	0,0414	0,0413	0,0412	0,0411	0,0410
SP	0,0063	0,0100	0,0099	0,0099	0,0098	0,0097	0,0097
TO	0,0294	0,0434	0,0431	0,0429	0,0427	0,0424	0,0422
TOTAL	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
CORRELAÇÃO (COEFICIENTE x ANO)			0,9413	0,9433	0,9454	0,9473	0,9492

Fonte: Consultoria Legislativa do Senado Federal



SENADO FEDERAL

ANEXO VII

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2012 – Complementar

Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para instituir cadastro único dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, e dá outras providências.

Art. 1º O art. 213 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 213. O Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), de que trata o inciso II do art. 37 da Lei federal nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, é o cadastro único das pessoas jurídicas e de outros contribuintes a elas equiparados, sendo vedada a exigência de inscrição, para fins fiscais, em qualquer outro cadastro.

§ 1º Para fins do disposto no *caput*, lei federal disporá sobre:

I – as entidades obrigadas à inscrição no CNPJ;

II - a administração do cadastro, especialmente a composição e competência do Comitê Gestor Intergovernamental;

III – o compartilhamento de informações cadastrais entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IV – as exigências para inscrição e para suspensão ou cancelamento da inscrição.

§ 2º O cadastro de que trata o *caput* observará as seguintes regras:

I - qualquer pedido de cancelamento da inscrição será obrigatoriamente deferido, sem prejuízo da responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias remanescentes;

II - é vedada a exigência de documento ou de formalidade restritiva ou condicionante que exceda os requisitos indispensáveis à inscrição ou ao cancelamento, como autorizações ou registros em órgãos estranhos à administração tributária;

III - a inscrição não afasta outras exigências, estabelecidas em lei, necessárias ao funcionamento da atividade econômica a ser explorada.

§ 3º Nos cadastros de contribuintes, pessoas físicas, o número de inscrição será o do Cadastro das Pessoas Físicas (CPF), instituído pelo Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, cuja gestão é de responsabilidade da administração tributária federal.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica a cadastros fiscais de bens móveis e imóveis.” (NR)

Art. 2º Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação produzindo efeitos no exercício subsequente ao da sua aprovação, observado prazo não inferior a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias.

JUSTIFICAÇÃO

O Brasil é, hoje, seguramente, o último país do mundo a manter distintos cadastros fiscais pelas entidades federativas, impondo um ônus desnecessário ao contribuinte, de natureza estritamente burocrática, ademais de dificultar as atividades de cooperação entre as administrações tributárias.

Essa peculiar situação contrasta com o avançado estágio de desenvolvimento da administração fiscal brasileira, fato reconhecido mundialmente, em virtude especialmente da intensa utilização das novas tecnologias de informação e comunicação. Não existe, portanto, razão para justificar os múltiplos cadastros incidentes sobre um mesmo contribuinte.

Inúmeras soluções já foram tentadas para enfrentar o mencionado problema, a exemplo de reunião das entidades cadastradoras em um mesmo ambiente físico e os chamados cadastros sincronizados. Todas elas são, entretanto, soluções paliativas, que não afastam a insólita circunstância dos cadastros múltiplos. A inscrição de um contribuinte corresponde a uma inútil peregrinação burocrática.

Ao dar nova redação ao art. 213, que integra as Disposições Finais e Transitórias do Código Tributário Nacional (CTN), este projeto de lei complementar pretende, no contexto da modernização da administração tributária brasileira, prover uma solução definitiva para o assunto, ao estabelecer um cadastro único para as pessoas jurídicas e contribuintes a elas equiparadas.

Impende ressaltar que o inciso IV do parágrafo único do art. 146 da Constituição já prescrevia um “cadastro nacional único dos contribuintes”, na hipótese de instituição de um regime tributário, de âmbito nacional, para as microempresas e empresas de pequeno porte.

O art. 4º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Simples Nacional, não desfruta de suficiente densidade normativa para dar concretude àquela norma constitucional, de sorte que, até mesmo para as microempresas e as empresas de pequeno porte, inexistente cadastro único, malgrado a prescrição constitucional.

Não se pode, de resto, cogitar de um cadastro único para as microempresas e para as empresas de pequeno porte e de cadastros diversos para os contribuintes de maior porte, mormente porque um contribuinte pode migrar de uma condição para outra. Desse modo, não é desarrazoado entender que a instituição de um regime nacional para os contribuintes de menor porte e, por consequência, de um cadastro único, na forma do assinalado parágrafo único do art. 146 da Constituição, implicaria sua extensão para os demais contribuintes, sob pena de gerar inconsistência de natureza operacional.

No tocante às pessoas físicas, embora seja algo já sancionado pela prática, o projeto de lei complementar prevê que o número de inscrição no CPF deverá ser a chave para todos os cadastros, acrescentando ainda que as normas não se aplicam aos cadastros fiscais de bens móveis e imóveis.

Este projeto de lei complementar pretende, também, por meio da nova redação que se oferece para o § 2º do art. 213 do CTN, simplificar os procedimentos de inscrição e baixa dos contribuintes no CNPJ.

De fato, o tempo necessário para a abertura e o fechamento de empresas são itens fundamentais para a aferição das características do ambiente de negócio em um país. A *Doing Business* 2011 - pesquisa anualmente realizada pelo Banco Mundial, no âmbito de 183 países, com o objetivo de avaliar a facilidade para fazer negócios - posiciona o Brasil em

127º lugar contra o 124º, em 2010, na avaliação geral que envolve nove áreas: a) abertura de empresas; b) permissão para construir; c) registro de propriedade; d) obtenção de crédito; e) proteção a investidores; f) pagamento de tributos; g) comércio exterior; h) cumprimento dos contratos; e i) fechamento de empresas.

Infelizmente, conforme a mencionada pesquisa, no item relativo à facilidade para a abertura de empresas o Brasil ocupa o 128º lugar e o 132º, no que concerne ao fechamento. São ambos, portanto, resultados medíocres.

Por fim, visando a permitir ajustes de sistemas e definição, em lei federal, das regras de negócio apropriadas para o efetivo funcionamento do CNPJ por toda administração tributária brasileira, é que se propõe que a eficácia da norma seja postergada por prazo não inferior a 365 dias.



SENADO FEDERAL

ANEXO VIII

PROJETO DE LEI Nº , DO SENADO

Altera o Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940), para tipificar como crime a concessão, em desacordo com a legislação de regência, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Art. 1º O Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) passa a vigorar com o acréscimo do seguinte art. 359-I:

“Art. 359 – I. Conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, no âmbito do Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sem a observância do que dispõe a lei complementar de que trata a alínea g, do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição.

Pena – reclusão de 1(um) a 4 (quatro) anos.

Parágrafo único. Incide na mesma pena quem, no âmbito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, sem a observância do que dispõe a lei complementar de que trata o inciso III do § 3º do art. 156 da Constituição.”

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), em harmonia com a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992), criou ilícitos administrativos, que se articulam com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – bases sobre as quais se assentam a administração pública, na forma do art. 37 da Constituição.

Vários desses ilícitos, porquanto graves, foram tipificados como crime, a exemplo da contratação de operações de crédito sem prévia autorização legislativa, a inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar, a assunção de obrigações ou aumento de gastos com pessoal em final de mandato ou legislatura, a ordenação de despesas não autorizadas por lei, a prestação de garantia graciosa, o não cancelamento de restos a pagar quando a lei assim exigir e a oferta pública ou colocação de títulos em mercado sem previsão legal.

Esse rol de situações se inscreve no Capítulo IV do Código Penal, que trata dos crimes contra as finanças públicas. Sua extensão revela os cuidados que o legislador penal conferiu à boa gestão da coisa pública, pela importância que ela tem para consecução dos direitos sociais, preconizados no texto constitucional.

Evidentemente que a previsão normativa penal presume condutas intencionais ou dolosas, excluindo desse âmbito normativo as modalidades culposas.

A guerra fiscal, consistindo na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em desacordo com a legislação de regência, não bastasse ser uma ilegalidade, o que desde logo é causa para punição dos agentes públicos por ela responsáveis, também responde por conflitos federativos, por desequilíbrios concorrenciais e - não menos importante - por danos ao erário da entidade concedente. Em tudo, portanto, se compadece com os crimes tipificados no mencionado Capítulo IV do Código Penal.

No tocante ao ICMS, a guerra fiscal remete ao disciplinamento estabelecido na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Ocorre, todavia, que as sanções aplicáveis às entidades concedentes e aos agentes públicos responsáveis, previstas no parágrafo único do art. 8º da mencionada

lei complementar (presunção de irregularidade na prestação de contas, a juízo do Tribunal de Contas da União, e suspensão das transferências federais constitucionais), sucumbiram em virtude de alterações constitucionais posteriores. Tem-se, destarte, uma norma efetivamente sem sanção, o que favorece sua inobservância.

É certo que a assinalada Lei Complementar nº 24, de 1975, malgrado recepcionada expressamente pela Constituição de 1988, se encontra obsoleta, cabendo a construção de um novo arcabouço normativo para disciplinar a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, como previsto na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição.

No campo das sanções aplicáveis aos agentes públicos pela prática da guerra fiscal, não se pode afastar sua tipificação como crime, a exemplo do que se fez em relação a situações análogas inspiradas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sem prejuízo do enquadramento da conduta dolosa na Lei de Improbidade Administrativa e das sanções aplicáveis às entidades concedentes e aos contribuintes beneficiados pela guerra fiscal.

É o que pretende este projeto de lei, ao qualificar como crime, sujeito à reclusão de um a quatro anos, a concessão daqueles favores fiscais em desacordo com a legislação de regência. O tipo proposto abrange tanto o ICMS, quanto o ISS.



SENADO FEDERAL

ANEXO IX

PROJETO DE RESOLUÇÃO Nº , DO SENADO

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais.

O SENADO FEDERAL resolve:

Art. 1º As alíquotas do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, nas operações e prestações interestaduais, estabelecidas no art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989, convergirão para 4% (quatro por cento), mediante redução gradual, à razão de:

I – 1 (um) ponto percentual ao ano, quando aplicável a alíquota de 12% (doze por cento);

II – 0,375 (trezentos e setenta e cinco milésimos) de ponto percentual ao ano, quando aplicável a alíquota de 7% (sete por cento).

Art. 2º Fica revogado o art. 2º da Resolução nº 22 do Senado Federal, de 1989.

Art. 3º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014.

JUSTIFICAÇÃO

A atribuição aos Estados da competência para instituir um imposto sobre o valor adicionado na circulação de mercadorias, promovida pela reforma tributária de 1965, foi um ato de grande ousadia.

Essa iniciativa foi objeto de críticas dos que entendiam que um imposto de tal natureza deveria ter aplicação uniforme em todo território nacional e, por isso mesmo, deveria ser incluído na competência da União.

A opção pela titularidade estadual se amparava em dois argumentos: o fortalecimento dos Estados, pela ampliação de sua competência tributária, e o enfrentamento da competição fiscal nociva, praticada mediante manipulação das alíquotas do extinto Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), da qual resultavam conflitos entre os Estados.

A proposta técnica original postulava alíquotas uniformes aplicáveis às operações internas e interestaduais, mas as autoridades responsáveis pelo encaminhamento do projeto de reforma reconheceram que as disparidades regionais impunham a adoção de uma alíquota menor nas vendas interestaduais, tendo em vista a concentração da atividade industrial na porção meridional do território brasileiro. Dessa forma, os Estados não industrializados poderiam captar uma parcela maior das receitas derivadas do consumo local de produtos oriundos de outras regiões.

À luz desse entendimento, foram fixadas, no âmbito do imposto criado, alíquotas de 18% e 15%, respectivamente, para as saídas internas e interestaduais.

Desde o final da década de 1970, a crise econômica repercutiu fortemente na arrecadação estadual, provocando uma nova rodada de reivindicações dos Estados menos desenvolvidos, com o objetivo de ampliar sua participação no imposto cobrado nas operações interestaduais.

A resposta a essa demanda resultou no estabelecimento de alíquotas mais baixas nas saídas de mercadorias das regiões Sul e Sudeste

(exclusive Espírito Santo) para os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, as quais passavam, assim, a arrecadar uma fatia maior de imposto nos produtos industriais importados do resto do país.

A redução de alíquotas ganhou concretude com a Resolução nº 7, de 22 de abril de 1980, do Senado Federal, que fixou as alíquotas de 9%, na mencionada hipótese, e de 11%, nas demais operações interestaduais.

A reforma de 1988 propiciou a incorporação de novas bases tributárias ao imposto estadual, diminuindo em muito a dependência dos Estados menos desenvolvidos do imposto cobrado sobre a venda de produtos industriais, em virtude do elevado potencial arrecadatório das novas bases (combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações).

A despeito disso, a Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, do Senado Federal, ampliou o diferencial de alíquotas interestaduais, de modo que a alíquota de 9% foi reduzida para 7% e a alíquota de 11% foi aumentada para 12%.

No contexto das mudanças adotadas em 1988, da abertura da economia e da incorporação de tecnologias modernas ao processo produtivo, a preservação do diferencial nas alíquotas interestaduais findou concorrendo para recrudescer antagonismos gerados pela competição fiscal, que a adoção do ICM, na década de 1960, pretendia enfrentar.

O acirramento desses conflitos federativos ofuscou a construção de uma visão comum de interesses coletivos dos Estados na Federação, contribuindo para a perda de posição relativa na repartição dos recursos fiscais.

Com efeito, apesar da forte ampliação da base do imposto de sua competência, o total hoje arrecadado pelos Estados, como proporção do PIB brasileiro, está no mesmo nível do que se observava no início da década de 1970.

Por diferentes motivos, agravados pelo clima de antagonismos reinante, um importante componente da base tributária do ICMS – a atividade industrial – vem sendo corroída.

É certo que a redução da arrecadação sobre a produção doméstica pode ser substituída, no curto prazo, pelo imposto arrecadado nas importações, mas, no médio e longo prazos, essa situação não se sustenta.

Ademais, alíquotas proibitivas aplicadas a insumos básicos, somadas com novas tecnologias aplicadas à prestação de serviços de comunicações, também ameaçam a preservação da receita extraída das novas bases incorporadas ao ICMS em 1988.

Nesse quadro, a manutenção do diferencial de alíquotas interestaduais compromete o futuro do ICMS.

Este Projeto de Resolução propõe a redução gradual das alíquotas interestaduais e sua convergência, no prazo de oito anos, para um percentual uniforme de 4%. Pretende, assim, recuperar a eficiência arrecadatória do imposto e, ao mitigar os antagonismos federativos – notadamente os que se associam à competição fiscal nociva -, robustecer os interesses comuns dos Estados.

Cuida ainda este Projeto de revogar o art. 2º da Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal, que fixa em 13% a alíquota do ICMS nas operações de exportação, tendo em vista que a alínea a do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, estabelece que não há incidência daquele imposto “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior”.



SENADO FEDERAL

ANEXO X

**SUGESTÃO DE EMENDAS À PEC Nº 197/2012 DA
CÂMARA, ORIGINALMENTE PEC Nº 103/2011, DO
SENADO**

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

Art. 1º O inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 155.....

.....

§ 2º.....

.....

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços, por via não presencial, a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, aplicar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

.....”

JUSTIFICAÇÃO

A aprovação, no Senado Federal, da Proposta de Emenda Constitucional nº 103/2011 representou um ajustamento na sistemática do ICMS, que na sua formulação original não considerou a crescente relevância das operações interestaduais não presenciais, notadamente aquelas que se operam por meio do comércio eletrônico.

Nessa modalidade de operação interestadual, as vendas efetivadas a não contribuintes são consideradas como se fossem operações internas, implicando, portanto, uma concentração de receitas nos Estados onde se localizam os grandes centros atacadistas de comércio não presencial.

As perdas atingem, sobretudo, os Estados com menor capacidade fiscal, na direção oposta, por conseguinte, à pretensão constitucional de mitigar as disparidades inter-regionais de renda.

O texto aprovado no Senado Federal contém, infelizmente, uma impropriedade técnica, consistindo em distinguir duas situações: nas operações entre contribuintes, caberia ao Estado destinatário a diferença entre a alíquota interna desse Estado e a alíquota interestadual; ao passo que, nas operações com não contribuintes, essa diferença dar-se-ia entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado remetente.

Tal construção é totalmente estranha à sistemática do ICMS ou de qualquer outro imposto sobre valor adicionado. Significaria dizer a carga tributária do não contribuinte seria definida pelo Estado remetente.

De mais a mais, estabeleceria uma diferenciação marcante entre a tributação do comércio presencial e a do não presencial, em relação a uma mercadoria ou serviço: no primeiro caso, a carga tributária seria definida pelo Estado de localização do não contribuinte; no outro, pelo Estado remetente.

Esse dualismo tributário leva, em tese, à preferência por uma modalidade de comércio, contrariando o princípio da neutralidade que deve fundamentar a política fiscal e ensejando, quiçá, uma nova e peculiar modalidade de guerra fiscal. A propósito, não é outra a dicção do art. 146-A

da Constituição que, justamente em linha oposta, preconiza a adoção de critérios especiais de tributação para prevenir desvios tributário-concorrenciais.

Em favor da diferenciação prevista no texto aprovado não se alegue a dificuldade de conhecer a alíquota do Estado de destino. Essa situação em nada se diferencia da prática largamente difundida da substituição tributária incidente nas operações interestaduais, sem que se conheçam dificuldades para o fisco ou para os contribuintes.

De outra parte, não é razoável pretender que se conceda tratamento de operação interestadual às vendas, por via presencial, a não contribuinte que resida em outro Estado, por ser completamente inviável do ponto de vista operacional.

Com efeito, essa regra, nas operações de vendas a varejo, implicaria: consulta sobre o Estado de residência do consumidor final (não é desarrazoado imaginar, considerada a vetusta tradição burocrática, que se peça comprovante de residência); escolha de uma localização, se o consumidor tiver residências em mais de um Estado; insólita adoção, em todos os estabelecimentos varejistas, de um regime análogo à substituição tributária.

Esta emenda pretende, pelas razões expostas, aperfeiçoar o texto aprovado pelo Senado, pela eliminação do tratamento diferenciado entre contribuintes e não contribuintes, nas operações interestaduais não presenciais tributadas pelo ICMS.



SENADO FEDERAL

ANEXO XI

SUGESTÕES DE EMENDAS AO SUBSTITUTIVO DO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 448, de 2011

Art. 1º

Parágrafo único. Os *royalties* e a participação especial, decorrentes de contratos de concessão, partilha de produção ou qualquer outra modalidade de outorga de exploração, entregues aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios na condição de produtores, confrontantes ou afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido correspondem à participação no resultado da exploração de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, de que trata o § 1º do art. 20 da Constituição.

Art. 2º A Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, passa a vigorar com a seguinte nova redação para o art. 42, acrescida dos seguintes novos arts. 42-A e 42-B:

"Art. 42......

.....

§ 1º A alíquota dos *royalties* será de 15% (quinze por cento) do valor da produção, sendo vedada, em qualquer hipótese, sua inclusão no cálculo do custo em óleo.

§ 2º

§ 3º Os *royalties*, no regime de que trata esta Lei, entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na condição de produtores, confrontantes ou afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido correspondem à participação no resultado da exploração de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos de que trata o § 1º do art. 20 da Constituição.

"Art. 42-A ”.

"Art. 42-B Os *royalties* decorrentes da exploração de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, sob o regime de partilha de produção, serão distribuídos da seguinte forma:

I – quando a produção ocorrer em terra, rios, lagos, ilhas lacustres ou fluviais:

a) 20% (vinte por cento) serão entregues aos Estados produtores ou ao Distrito Federal, se for produtor;

b) 10% (dez por cento) serão entregues aos Municípios produtores;

c) 5% (cinco por cento) serão entregues aos Municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural e outro hidrocarboneto fluido, na forma e critérios estabelecidos pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP);

d) 65% (sessenta e cinco por cento) para a União, observados os seguintes percentuais sobre o montante a ser distribuído a que se refere o *caput*:

1. 50% (cinquenta por cento) para o Fundo Especial, de natureza contábil, a ser distribuído aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

2. 15% (quinze por cento) para o Fundo Social, instituído por esta Lei, deduzidas as parcelas destinadas a órgãos da Administração Direta da União, nos termos do Regulamento.

II – quando a produção ocorrer na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva:

a) 22% (vinte e dois por cento) serão entregues aos Estados confrontantes;

b) 4% (quatro por cento) serão entregues aos Municípios confrontantes;

c) 2% (dois por cento) serão entregues aos Municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido, na forma e critérios estabelecidos pela ANP;

d) 72% (setenta e dois por cento) para a União, observados os seguintes percentuais sobre o montante a ser distribuído a que se refere o *caput*:

1. 50% (cinquenta por cento) para o Fundo Especial, de natureza contábil, a ser distribuído aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

2. 22% (vinte e dois por cento) para o Fundo Social, instituído por esta Lei, deduzidas as parcelas destinadas a órgãos da Administração Direta da União, nos termos do Regulamento.”

Art. 3º Os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, passam a vigorar com as seguintes redações:

"Art. 48. Os *royalties* decorrentes da exploração de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, nos contratos de que tratam esta Lei e a Lei nº 12.276, de 30 de junho de 2010, terão a seguinte distribuição:

I - quando a lavra ocorrer em terra ou em lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres:

61,25% (sessenta e um inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) serão entregues aos Estados produtores;

17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) serão entregues aos Municípios produtores;

8,75% (oito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) serão entregues aos Municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido, na forma e critérios estabelecidos pela ANP;

d) 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) para a União, a ser destinado ao Fundo Social, instituído pela Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, deduzidas as parcelas destinadas aos órgãos da Administração Direta da União, nos termos do Regulamento;

II – quando a lavra ocorrer na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva observar-se-á a distribuição aplicável aos contratos sob regime de partilha, de que trata o art. 42-B da Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010.” (NR)

Art. 49-A suprimido.

Art. 49-B suprimido.

Art. 49-C suprimido.

"Art. 50

.....

§ 2º Os recursos da participação especial serão distribuídos da seguinte forma:

I – 23% (vinte por cento) para os Estados produtores ou confrontantes;

II – 5% (cinco por cento) para os Municípios produtores ou confrontantes;

III – 72% (setenta e dois por cento) para a União, observados os seguintes percentuais sobre o montante a ser distribuído a que se refere o caput:

a) 30% (trinta por cento) para o Fundo Especial, de natureza contábil, a ser distribuído com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

b) 42% (quarenta e dois por cento) para o Fundo Social, instituído pela Lei nº 12.351, de 2010, deduzidas as parcelas destinadas a órgãos da Administração Direta Federal, nos termos do Regulamento.” (NR)

Art. 50-A suprimido

Art. 50-B suprimido

Art. 50-C suprimido

Art. 50-D suprimido.

Art. 50-E suprimido.

Art. 50-F suprimido.

Art. 4º (com renumeração dos atuais arts. 4º e 5º do Substitutivo) Os recursos destinados ao Fundo Especial, de que tratam a alínea *a* do inciso III do § 2º do art. 50 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, bem como o item 1 da alínea *d* do inciso I e o item 1 da alínea *d* do inciso II, ambos do art. 42-B da Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, serão repartidos da seguinte forma:

I – 50% (cinquenta por cento) para os Estados e o Distrito Federal;

II – 50% (cinquenta por cento) para os Municípios.

§ 1º Os recursos transferidos à conta do Fundo Especial serão aplicados exclusivamente em:

I – investimentos em saneamento básico e ambiental;

II – investimentos em transporte público;

III - investimentos em infraestrutura de transportes.

§ 2º Os investimentos a que se refere o § 1º serão realizados, preferencialmente, no âmbito de programas de cooperação intergovernamental, a que se refere o parágrafo único do art. 23 da Constituição.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica aos recursos entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em decorrência de participação no resultado da exploração de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, de que trata o § 1º do art. 20 da Constituição.

§ 4º Observada a repartição estabelecida nos incisos I e II do *caput*, as transferências à conta do Fundo Especial serão realizadas da seguinte forma:

I – parcela dos recursos será destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios produtores, confrontantes ou afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido, com o objetivo, se for o caso, de complementar, em cada mês, o valor entregue à entidade beneficiária, no correspondente mês do exercício financeiro de 2012, corrigido pela variação acumulada, nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores, do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou outro índice que vier a sucedê-lo;

II – o montante que exceder os recursos transferidos em conformidade com o inciso I será transferido para as demais entidades federativas.

§ 5º Os valores a serem transferidos, na hipótese do inciso I do § 4º:

I - não poderão ser inferiores ao que a entidade beneficiária receberia, se aplicado o disposto no inciso II do § 4º;

II – observarão o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 6º Os critérios de rateio dos recursos transferidos na forma do inciso II do § 4º serão os aplicáveis ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), conforme se trate de transferências à conta, respectivamente, do inciso I e do inciso II do *caput*.

§ 7º A partir do exercício de 2018, os critérios de rateio a que se refere o § 6º serão substituídos por critério específico, estabelecido em lei, que tenha por base, em relação à entidade beneficiária, a capacidade fiscal e as carências nas áreas a que se refere o § 1º.

Art. 5º Ficam revogados:

I – o art. 49 e os §§ 3º e 4º do art. 50, todos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997;

II – o inciso IV e o § 1º do art. 49 da Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010.

Art. 6º (repete o conteúdo do art. 5º do Substitutivo)

JUSTIFICAÇÃO

Estas sugestões de emendas têm por propósito aperfeiçoar a redação do Substitutivo ao Projeto de Lei nº 448, de 2011, já aprovado no Senado Federal e em apreciação na Câmara dos Deputados, especificamente nos seguintes aspectos:

a) proceder, com clareza, à distinção entre os recursos, oriundos de *royalties* ou participações especiais vinculados à exploração de petróleo, gás natural ou outro hidrocarboneto fluido, entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em virtude de sua condição de produtores, confrontantes ou afetados por operações de embarque e desembarque daqueles produtos, por força do § 1º do art. 20º da Constituição, daqueles que são transferidos àquelas entidades em virtude de norma infraconstitucional;

b) simplificar as regras e procedimentos associados às mencionadas transferências;

c) reduzir a grande heterogeneidade dos critérios de distribuição das receitas de *royalties* e participações especiais associadas à exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

d) promover uma transição gradual para os novos critérios, à medida que se asseguram transferências para as entidades beneficiárias, que sejam produtoras, confrontantes ou afetadas por operações de embarque e desembarque, recursos que, somados aos entregues no próprio exercício, sejam iguais, em termos reais, aos que foram entregues no exercício de 2012;

e) vincular as transferências a investimentos em saneamento básico e ambiental, transportes públicos e infraestrutura de transportes – áreas sabidamente carentes de recursos, para consecução de níveis mínimos de qualidade compatíveis com o padrão de desenvolvimento brasileiro, ademais de evitar que recursos sujeitos à grande incerteza sejam canalizados para gastos de custeio que usualmente se tornam incompressíveis;

f) esclarecer que os recursos entregues, por força do art. 20, § 1º, da Constituição não se sujeitam a vinculações de despesa, em conformidade com entendimento já firmado no âmbito do Supremo Tribunal Federal (Mandado de Segurança nº 24.132-1 – Distrito Federal);

g) estabelecer que, a partir de 2018, o rateio das transferências, que não observem o critério de complementaridade da entrega efetivada em 2012, em lugar dos critérios aplicáveis ao FPE e ao FPM, deverá obedecer a critério específico, estabelecido em lei, que tenha por base, em relação à entidade beneficiária, a capacidade fiscal e as carências em relação às áreas de aplicação vinculada.

A anexa tabela estabelece apresenta os coeficientes de distribuição das receitas provenientes da exploração de petróleo, gás natural e outros carbonetos fluidos, confrontando-se a situação atual, a constante no substitutivo do Projeto de Lei do Senado nº 448, de 2011, e a que decorreria em virtude do acolhimento dessas emendas. De ressaltar que a distribuição não dispensa a observância da transição gradual, assinalada no item d dessa Justificação.

Tabela

DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS PROVENIENTES DA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO, GÁS E OUTROS HIDROCARBONETOS FLUIDOS (em %)

Regime de Concessão	Situação Atual (Lei nº 9.478, de 1997) Concessão			PLS 448/2011 (Pl 2.565, de 2011) Concessão			Proposta da Comissão		
	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Participação Especial	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Participação Especial	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Participação Especial
Estados Produtores	61,25	26,25	40,00	61,25	20,00	20,00	61,25	22,00	23,00
Municípios Produtores	17,50	26,25	10,00	17,50	4,00	4,00	17,50	4,00	5,00
Municípios afetados	8,75	8,75		8,75	2,00	0,00	8,75	2,00	0,00
União	12,50	30,00	50,00	12,50	20,00	46,00	12,50	22,00	42,00
Fundo Especial		8,75			54,00	30,00		50,00	30,00
Estados		1,75			27,00	15,00		25,00	15,00
Municípios		7,00			27,00	15,00		25,00	15,00

Regime de Partilha	Situação Atual (Lei nº 12.351, de 2011) Partilha			PLS 448/2011 (Pl 2.565, de 2011) Partilha			Proposta da Comissão		
	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Óleo excedente	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Óleo excedente	<i>Royalties</i> Terra	<i>Royalties</i> Mar	Óleo excedente
Estados Produtores				20,00	22,00		20,00	22,00	
Municípios Produtores				10,00	5,00		10,00	4,00	
Municípios afetados				5,00	2,00		5,00	2,00	
União	Não dispõe sobre a distribuição de royalties			15,00	20,00	100,00	15,00	22,00	
Fundo Especial			100,00	50,00	51,00		50,00	50,00	
Estados				25,00	25,50		25,00	25,00	
Municípios				25,00	25,50		25,00	25,00	

Obs: i) As distribuições do PLS 448/2011 referem-se às alíquotas que irão prevalecer após o período de transição.

ii) No regime de partilha não existe Participação Especial, e sim a Parcela do Óleo Excedente, que a União destina ao Fundo Social.