

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

JOSÉ GALBIO DE OLIVEIRA JÚNIOR

**ICMS E GUERRA FISCAL: A glosa unilateral de crédito de ICMS à luz da
teoria geral do direito**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2023

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

JOSÉ GALBIO DE OLIVEIRA JÚNIOR

**ICMS E GUERRA FISCAL: A glosa unilateral de crédito de ICMS à luz da
teoria geral do direito**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Prof^ª. Dr^ª. Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO

2023

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado pro processo de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____.

Data: _____.

e-mail: _____.

JOSÉ GALBIO DE OLIVEIRA JÚNIOR

**ICMS E GUERRA FISCAL: A glosa unilateral de crédito de ICMS à luz da
teoria geral do direito**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Fabiana Del Padre Tomé.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Ao João.

À Lia, exemplo de pessoa, de mãe e de avó.

AGRADECIMENTO

Registro inicialmente meus agradecimentos à Procuradoria Geral do Estado de São Paulo pelo incentivo, fornecendo os meios necessários para realização deste estudo.

Agradeço meu filho, João, por representar toda a motivação para o aperfeiçoamento pessoal, profissional e acadêmico, a quem dedico este trabalho.

Por fim, todo o esforço de agradecimento deve ser feito em reconhecimento da importância de todas as oportunidades da vida, sejam as portas que momentaneamente se abrem, sejam as adversidades que nos motivam a novas conquistas.

RESUMO

Esta pesquisa tem por objeto a glosa de créditos de ICMS realizada unilateralmente pelos entes federados estaduais ante o apontamento de inconstitucionalidade no benefício tributário no estado de origem, concedidos sem prévio convênio autorizativo. Busca-se compreender o seu enquadramento à luz da teoria geral do direito e sua fundamentação no ordenamento jurídico, passando-se em revista a produção científica sobre o tema.

Palavras-chave: Glosa de créditos de ICMS; Guerra fiscal; Controle de constitucionalidade; Teoria da nulidade;

ABSTRACT

This research analyzes the disallowance of ICMS credits carried out unilaterally by state federated entities in view of the indication of unconstitutionality in the tax benefit in the state of origin, granted without prior authorization agreement. We seek to understand its framework in the general theory of law and its compatibility with the legal system, reviewing the scientific production on the subject.

Keywords: Annulment of ICMS credits; tax war; Control of constitutionality; Theory of nullity;t

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO 1 – PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS	17
1. Sobre método e objeto	17
2. O constructivismo lógico-semântico enquanto método de estudo do direito	18
3. Giro-linguístico, construtivismo e linguagem do direito	19
4. Sobre a teoria da incidência	22
5. Interpretação e o percurso gerador de sentido	24
6. Direito positivo e sistema jurídico	25
7. Estrutura e função do direito	31
8. Função do direito, expectativas normativas e legalidade	34
9. Conclusões parciais	38
CAPÍTULO 2 – O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	39
1. Considerações iniciais acerca da competência tributária dos entes federados estaduais no Estado Fiscal Federado.....	39
2. Panorama do ICMS. Dos conceitos gerais constitucionais e legais à competência legislativa	41
3. A regra-matriz de incidência do ICMS	46
4. A não cumulatividade e a sua natureza jurídica segundo a doutrina majoritária	51
CAPÍTULO 3 – A GUERRA FISCAL ENTRE ENTES FEDERATIVOS INSTRUMENTALIZADA A PARTIR DO ICMS	55
1. ICMS e guerra fiscal. Características, implicações, jurisprudência e história	55
2. Das críticas às reações dos entes federados na guerra fiscal do ICMS	58
2.1. Da não recepção da lei complementar 24/75.....	58
2.2. Da extensão dos termos “isenções, incentivos e benefícios fiscais” do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal.....	62
2.2.1. Benefícios fiscais e benefícios financeiros	64
2.2.2. Não recepção da Lei Complementar n. 24/75 quanto aos benefícios financeiros	66
2.3. Da violação da não cumulatividade	67
2.4. Sobre o monopólio do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade das normas. 70	
2.4.1. Sobre a validade	72
2.4.2. Sobre a legitimidade no controle de constitucionalidade	73
2.5. Da glosa como sanção	78
2.5.1. A sanção na teoria geral da norma jurídica.....	79
2.5.2. A sanção na teoria geral do direito sancionatório	86
2.6. Conclusões parciais	91

3. Consequências adversas da guerra fiscal do ICMS.....	93
3.1. Consequências da guerra fiscal a partir da judicialização	94
3.2. Uma perspectiva da guerra fiscal a partir da segurança jurídica	97
CAPÍTULO 4 – Compreensão da glosa de créditos de ICMS a luz da teoria geral do direito	101
1. Considerações iniciais	101
2. Da não cumulatividade do ICMS	102
2.1. Os princípios e a teoria do direito	103
2.2. A feição da não cumulatividade e o direito ao creditamento a partir do Tema 346 da Repercussão Geral do STF	109
3. A teoria da nulidade	115
3.1. Da norma de competência e o ICMS na guerra fiscal.	119
3.2. Aportes acerca da validade, vigência e eficácia da norma jurídica. Efeitos materiais da norma sancionatória da competência.	124
3.3. Da norma secundária de estrutura no âmbito da guerra fiscal.	131
3.4. A regra matriz do crédito de ICMS e a fenomenologia da glosa.....	134
3.5. Síntese parcial	141
4. Sobre o controle de constitucionalidade administrativo e a glosa unilateral de créditos de ICMS	143
4.1. Notas fundamentais identificadoras da manifestação do controle de constitucionalidade	144
4.2. Constituição da norma individual e concreta e a variedade na manifestação do controle de constitucionalidade	148
4.3. A legitimidade do controle de constitucionalidade	150
4.4. O STF e a glosa unilateral de créditos de ICMS	159
CONCLUSÃO	166
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	169

INTRODUÇÃO

A Ciência do Direito há muito identifica na tributação, para além da função puramente arrecadatória, a capacidade desta incidência induzir determinados comportamentos no indivíduo, dando a este uso e efeito o nome de extrafiscalidade. Assim, toda incidência tributária em alguma medida conterà em si tanto o efeito fiscal, a partir da constatação dos recursos vertidos ao ente tributante, quanto o efeito extrafiscal, em alguma medida.

Assim é que a forma como se dá a tributação pode tornar determinadas atividades empresariais e o consumo de certos produtos e serviços, mais ou menos atrativos em locais diferentes, sendo um fator determinante nas escolhas políticas do ente tributante, estabelecendo-se uma concorrência entre atores políticos na atração ou afastamento da atividade econômica, pelas mais diversas razões.

No contexto da tributação em um estado fiscal, ou seja, cuja forma de financiamento de suas despesas se dê principalmente a partir da tributação, e organizado internamente como uma federação, em que se reconhece a autonomia de entes estaduais e municipais, essa concorrência pode ocorrer entre estes dentro de um mesmo país. Isto pois um tratamento tributário favorecido pode determinar a escolha de direcionamento para aquele território da atividade empresarial, carregando não apenas a arrecadação tributária ao fisco local, como também outras vantagens de interesse absolutamente republicano e legítimo.

Em outras situações, esta natural concorrência entre entes políticos a partir da tributação pode extravasar os limites legais dispostos no estatuto jurídico ao qual se submetem, conferindo a esta concorrência a qualidade de predatória, tornando os instrumentos de indução do comportamento ilegais ou inconstitucionais. A esse cenário a doutrina denomina de guerra fiscal.

Nesse contexto, o presente estudo se volta para a guerra fiscal estabelecida entre estados membro no Brasil, a partir da instrumentalização do ICMS em violação aos regramentos nacionais para concessão de benefícios fiscais. Todavia, propõe-se oferecer um outro ponto de vista, adotando-se uma postura pouco abordada na produção científica do direito.

O grande acervo científico produzido sob esta temática em geral identifica, majoritariamente, inconstitucionalidades nas condutas levadas a cabo pelos entes federados na reação aos benefícios irregularmente concedidos por outros estados membros, em especial diante da glosa de créditos de ICMS.

Todavia, parece-nos haver um novo posicionamento adotado pelo STF sobre o tema que não tem recebido a devida atenção e sua concatenação com todo o desenvolvimento científico acerca do tema.

Este estudo busca investigar especificamente a referida glosa unilateral a partir de uma postura descritiva da Ciência do Direito, investigando os fundamentos na Teoria Geral do Direito e no ordenamento jurídico que sustentam a sua juridicidade na dinâmica da tributação brasileira.

Não se busca um embate crítico ao entendimento majoritário estabelecido sobre o tema, mas uma investigação com postura descritiva a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico e, em especial, da teoria da nulidade concebida a partir dos pressupostos metodológicos do Constructivismo Lógico Semântico.

Para tanto, este trabalho apresenta em seu primeiro capítulo os pressupostos metodológicos a serem adotados nas amarrações desenvolvidas ao longo do estudo.

No segundo capítulo é apresentado um panorama descritivo dos elementos fundamentais do ICMS e sua regra-matriz de incidência.

No terceiro capítulo é feita uma descrição pormenorizada da dinâmica da guerra fiscal específica que contextualiza este estudo, bem como uma revisão bibliográfica das principais teses jurídicas majoritariamente aceitas pelos tributaristas pátrios acerca do tema.

No quarto e último capítulo, a partir de toda a perspectiva construída nos capítulos anteriores, é apresentada a nossa perspectiva do tema, lançando-se mão dos pressupostos metodológicos concebidos especialmente a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho e Tácio Lacerda Gama.

O percurso aqui explanado e a introdução ofertada conduzem ao objetivo deste estudo, em responder o seguinte e específico questionamento: a glosa unilateral de créditos de ICMS decorrentes de benefício inconstitucional ocorrido na origem guarda compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional e com a Teoria Geral do Direito?

CAPÍTULO 1 – PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

1. Sobre método e objeto

A produção do conhecimento cujo produto tenha os contornos de cientificidade demanda que o objeto de estudo seja claramente delimitado e sob o qual incida um método de aproximação¹. Desse modo, o conhecimento científico se diferencia do conhecimento ordinário a partir do estabelecimento preciso de certos pressupostos metodológicos e delimitação clara do objeto de estudo, de modo a conduzir suas conclusões a um discurso marcado pela rigorosa consistência interna².

Quanto ao objeto, deve-se diferenciar o objeto-material, o dado da realidade da experiência, perceptível ao sentido, a partir do qual é possível uma infinidade de recortes arbitrários, constituindo o objeto cognoscível, ou objeto-formal. Eleito o objeto formal, tem-se a limitação cognoscitiva, cuja transgressão implicará no afrouxamento do rigor científico.

Nosso objeto é desde já claramente apontado. Em um primeiro recorte, sendo este um estudo dentro da Ciência do Direito, adotando-se um referencial positivista, circunscreve-se a nossa observação a tudo quanto inserido sob determinadas condições no sistema jurídico. Ou seja, nosso objeto de estudo é delimitado ao conjunto de enunciados prescritivos emanados pelos sujeitos legitimados para tanto em nossa ordem constitucional vigente. Assim, o nosso estudo não deve ser contaminado por considerações de ordem política, social, econômica de forma direta, mas apenas indiretamente na medida em que são introjetadas no sistema jurídico a partir de sua positivação, não mais em sua complexidade e infinidade de possibilidades, mas vertido no código jurídico.

Especificando ainda mais o nosso objeto de estudo, referimo-nos ao conjunto das normas dentro do sistema tributário nacional relativas à tributação do ICMS, a dinâmica da distribuição de competências, a sistemática de retirada de normas conflitantes deste sistema, os acórdãos de Tribunais e Convênios relativos ao mesmo tema. Neste recorte, a nossa

¹ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p.8.

² Comentando acerca da diversidade de compreensões acerca dos institutos da vigência e eficácia, em excerto que se amolda perfeitamente a estas considerações aqui trazidas no início deste trabalho, Paulo de Barros afirma que “tudo vai depender, reafirme-se, do corte promovido para isolamento do objeto, importando apenas conferir a coerência das conclusões, em face das premissas estabelecidas” in: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.103.

problemática e análise se insere na dinâmica de fluxo de normas que interferem na tributação e reflexos jurídico-tributários entre estados-membros, contribuintes, e poderes constituídos.

Desse modo, tem-se que o recorte apontado indica o centro temático de estudo, sempre localizado no direito positivo, naquilo que é ordinariamente conhecido pela doutrina especializada como guerra fiscal.

Traçadas estas primeiras e importantes balizadas, é necessário aprofundar em cada uma destas afirmações, apresentando os seus elementos e consequências no campo metodológico científico, antes de seguirmos para o estudo aplicado.

2. O constructivismo lógico-semântico enquanto método de estudo do direito

Adotado o pressuposto de que nenhum conhecimento é absoluto, mas dependente da adoção de um sistema de referência, deve-se adotar um método referencial para nos aproximarmos de nosso objeto, na produção do conhecimento científico.

Na diversidade de métodos existentes, este trabalho adota o método consagrado pela escola do pensamento jurídico denominado constructivismo lógico-semântico, cujo método tem seu referencial teórico fundado na teoria da linguagem, no construtivismo, na lógica jurídica, semiótica e no positivismo analítico.

O constructivismo lógico-semântico consagra-se como escola do pensamento jurídico nacional capaz de, a partir de seu método, trazer segurança e objetividade ao discurso jurídico científico, a partir de um sólido referencial teórico, cujos pressupostos mostram-se adequados para análise do objeto de nosso trabalho.

Com efeito, a experiência do tema da guerra fiscal estabelecida entre estados-membros no contexto da tributação do ICMS se trata de fenômeno que envolve elementos políticos e econômicos na manipulação do sistema jurídico para atingimento de certos objetivos antagônicos entre todos os envolvidos. A abordagem da questão sem a adoção de um prévio e rigoroso recorte metodológico implicaria em uma complexidade infinita de considerações, com métodos e referenciais incomunicáveis entre si, ou, ao menos, sem conclusões claras acerca do estabelecimento de bases racionais de valoração. Dado que o conhecimento científico se presta a reduzir complexidades e formar uma compreensão fundamentada e lógica sobre seu objeto, tal caminho seria impossível de se construir a partir da adoção indiscriminada dos elementos que compõem tal dado bruto da realidade social.

Cabe aqui tal constatação feita por Fabiana Del Padre Tomé quando enfrenta o tema da interdisciplinariedade do estudo do direito ao afirmar que³:

[...] a interpretação econômica do direito, moral do direito, política do direito, quando pretende ultrapassar os limites disciplinares, dista de ser interdisciplinar *stricto sensu*: neste caso, estar-se-á diante de viés transdisciplinar, gerando a-disciplinariedade. Quando se diz que o fato jurídico é econômico, que o fato jurídico é moral ou que o fato jurídico é político, cria-se uma miscigenação de sistemas, tornando amorfos seus elementos. É um retorno ao heterogêneo contínuo, dificultando e até impossibilitando seu conhecimento.

Tais conclusões não implicam, contudo, um absoluto isolamento hermético no conhecimento jurídico sem tocar na realidade. Ao revés, a adoção de um determinado recorte metodológico a partir da compreensão de um sistema não o isola absolutamente de seu ambiente. O direito, enquanto produto social, é permeado por diversas formas da realidade que o cerca, conforme doravante se demonstrará, sendo suficiente neste momento ressaltar que o compromisso estabelecido diz respeito à compreensão da inadequação de transitividade direta entre sistemas, um fechamento sintático a partir de uma abertura semântica e cognitiva.

O constructivismo lógico-semântico, desenvolvido e difundido por autores como Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé, Tarek Moysés Moussallem, Tácio Lacerda Gama e Lourival Vilanova, entre outros, constitui rico referencial teórico na Teoria Geral do Direito, que não cabe neste trabalho uma apresentação completa. Limitamo-nos a apresentar de forma destacada alguns dos pontos relevantes diretamente relacionados a este trabalho, cuja adoção não apenas é fundamental para a embasar os recortes estabelecidos neste estudo, mas também por, em boa medida, estabelecerem significativas diferenciações em relação aos pressupostos ordinariamente adotados, direta ou indiretamente, pela doutrina tributária nacional.

3. Giro-linguístico, construtivismo e linguagem do direito

Inicialmente, existem três pressupostos adotados pelo Constructivismo lógico-semântico que apresentam um significativo ponto de partida que diferencia esta escola do pensamento jurídico em relação à Teoria Geral do Direito em relação ao pensamento tradicional adotado na doutrina nacional. Embora cada um dos três pontos possa ser abordado de forma independente, porquanto não se confundam e tenham profundas implicações

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O objeto do conhecimento científico e o paradoxo da interdisciplinariedade. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018. p.106.

independentes uns dos outros, estes são apresentados brevemente, de modo a demarcar a repercussão na tomada de posição de nossa abordagem, caminhando para uma conclusão contextualizada, por questões de brevidade e didatismo.

O primeiro destes pontos diz respeito à adoção do giro-linguístico, no qual se demarca um evolução⁴ a partir da teoria então vigente (e em geral implicitamente ainda adotada na doutrina nacional) no entendimento pela existência de uma relação direta entre a linguagem e o mundo dos fatos. Assim, abandona-se a compreensão de que há uma “correspondência entre as ideias e as coisas que eram descritas pela linguagem, de modo que, o sujeito mantinha uma relação com o mundo anterior a qualquer formação linguística”⁵. Doravante, não se acredita mais uma relação entre linguagem e o objeto do mundo real, entre palavra e objeto, língua e realidade. Ao revés, a linguagem não representa o espelho da realidade, porquanto seja independente e apenas a descreva a partir de signos e convenções culturais, de modo que a linguagem passa a ser um pressuposto do conhecimento, que tenta descrever, mas não reflete, por si, o dado bruto da realidade, porquanto irrepetível.

Não se trata essa primeira tomada de posição como uma mera abstração filosófica, porquanto existam profundas implicações a partir desta, conforme leciona Aurora Tomazini de Carvalho⁶:

Sob este novo paradigma, o conhecimento deixa de ser a reprodução mental do real e passa a ser a sua constituição para o sujeito cognoscente. Deste modo, a verdade, como resultado da correspondência entre formulação mental e essência do objeto significado linguisticamente, perde o fundamento, porque não existem mais essências a serem descobertas, já que os objetos são criados linguisticamente. A verdade das proposições conhecidas apresenta-se vinculada ao contexto em que o conhecimento se opera, dependendo do meio social, do tempo histórico e das vivências do sujeito cognoscente.

Já não há mais verdades absolutas. Sabemos das coisas porque conhecemos a significação das palavras tal como elas existem numa língua, ou seja, porque fazemos parte de uma cultura. Na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas (interpretações) que se reportam a outras construções linguísticas (interpretações), todas elas condicionadas ao contexto sócio-cultural constituído por uma língua. Neste sentido, o objeto do conhecimento não são as coisas em si, mas as proposições que as descrevem, porque delas decorre a própria existência dos objetos.

⁴ Conforme observa Fabiana Del Padre Tomé, “esse modo de pensar não significa um abandono das construções de Husserl e Kant, mas uma evolução em que passa a considerar-se, com ênfase, o contexto cultural. Assim é que Miguel Reale pontua que ‘a questão do conhecimento não pode se reduzir a uma relação puramente lógica entre ser cognoscente e realidade cognoscível, porquanto um e outra se situam ab initio em um contexto cultural’”. In: TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p.17-18.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.18.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.20.

O segundo ponto relevante diz respeito à adoção da concepção presente no próprio nome dado a esta escola do pensamento jurídico, referente à adoção do construtivismo. Ao passo que se entende a Ciência do Direito como descritiva do objeto de estudo, o direito positivo, o faz por meio de uma construção mental em nome da descrição. O conhecimento se dá a partir da interação e construção do indivíduo com o objeto, que leva ao terceiro ponto marcante das premissas adotadas por esta Escola: a diferenciação entre a linguagem da ciência do direito e a linguagem normativa do direito.

Na variedade semântica colhida do termo “direito”, existem dois de específica confusão, nem sempre bem diferenciadas na generalidade dos estudos jurídicos nacionais, em relação à significativa separação entre o direito enquanto norma jurídica e seu sistema positivo, e a Ciência do Direito. São, todavia, linguagens com funções e características marcadamente distintas, na medida em que podemos brevemente apontar que o direito positivo tem uma função prescritiva da conduta humana, enquanto que a linguagem da Ciência do Direito é descritiva do seu objeto. Ainda, é possível apontar como diferença entre o direito positivo e a Ciência do Direito na medida em que “a primeira dirige-se à materialidade das condutas intersubjetivas a fim de discipliná-las, a segunda volta-se à linguagem do direito positivo, com a finalidade de compreendê-la e relatá-la”⁷. Por fim, dentre outras diferenciações, é possível indicar a Ciência do Direito como uma metalinguagem de seu objeto, descrevendo o direito positivo.

Assim, como dito alhures, o objeto recortado como foco atencional de uma dada ciência constitui seu objeto formal, não interferindo ou alterando na sua constituição. Isto tanto no recorte cognitivo da elaboração do objeto, quanto em relação às elaborações desta linguagem, de modo que nada diz para o direito positivo as conclusões da Ciência do Direito, porquanto esta apenas o descreve.

Vistos estes três pressupostos, cada um destes contribui de acordo com seu conteúdo a uma primeira e significativa conclusão que representa nossa tomada de posição frente o ordenamento jurídico e a ciência do direito, ao nosso objeto de estudo e às amarrações para as quais progressivamente serão aqui construídas no sentido de que não existem verdades ou conclusões absolutas e juízos demarcados necessariamente no sentido de que num ou noutro sentido as afirmações devam ser tidas como certas ou erradas. Ao revés, a verdade por correspondência dá lugar a uma compreensão de um esforço analítico por uma coerência interna do discurso, criando uma correlação legítima entre pressupostos e conclusões, entre

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.122.

hipóteses e consequências, reconhecendo-se a arbitrariedade de certos recortes e a sempre possível ambiguidade da linguagem. Isto pois as palavras e frases não contém em si um significado próprio e unívoco, ao revés, a interpretação dos textos constitui um processo construtivo do intérprete, que o faz a partir de seu referencial cultural, de modo que a tomada de certas conclusões demandará sempre o apontamento daquilo que suporta aquele determinado ponto de vista. E, ainda que o discurso seja correto, legítimo e bem fundamentado em um referencial metodológico robusto, as conclusões do intérprete realizadas dentro do discurso da ciência do direito serão sempre o resultado de uma linguagem descritiva, e não interferem na existência do seu objeto. Ainda que o estudioso aponte vigorosamente a invalidade de uma norma, tal afirmativa não retirará por si só a vigência da norma, cuja alteração demandará sempre uma outra linguagem competente para alterar o sistema normativo, sendo a ciência do direito sempre e tão somente uma metalinguagem da linguagem normativa do direito positivo.

Com isso, fundamenta-se de início que o estudo científico aqui realizado busca um discurso coerente e metodologicamente construído, com tais premissas expressamente consideradas, e sem conclusões tidas por absolutas. Portanto, por mais que neste percurso sejam pontuados vigorosos dissensos com a doutrina majoritária, busca-se aqui a constituição de uma linguagem descritiva do direito, buscando compreender as razões e a sistemática do objeto de estudo dentro da teoria geral do direito, com respeito aos entendimentos diversos.

4. Sobre a teoria da incidência

Abordar a teoria da incidência diz respeito a tratar acerca da forma como se dá a produção de efeitos de uma norma em casos concretos. E esta, para a escola do pensamento ao qual nos filiamos, como resultado dos pressupostos acima mencionados, se dá a partir da manifestação da vontade humana, em linguagem própria.

A questão da linguagem se coloca como elemento essencial para a incidência. É a lição de Paulo de Barros Carvalho⁸:

ali onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão. Pois bem, para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.36-37.

admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadoras de efeitos de direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos.

Desse modo, não se diferencia o momento da incidência e o momento da aplicação, ocorrendo no ato da construção da linguagem competente que indica o reconhecimento jurídico do evento e suas jurídicas consequências. Tal conclusão não impede que o ato de comunicação naquele momento erigido possa fazer referência a outro momento a partir do qual se consideram os efeitos jurídicos do fato jurídico.

O direito se serve do ordenamento positivado, que prevê normas gerais e abstratas, que, no confronto com os fatos juridicamente relevantes, crie normas individuais e concretas que correspondem à aplicação da norma ao caso concreto.

A partir dessa construção, constata-se a colocação do elemento humano como central na aplicação do direito, porquanto, ao contrário da teoria da incidência imediata e infalível, seja fundamental a presença do ser humano para manifestar a comunicação em linguagem competente.

Nesse sentido, observa-se da lição de Paulo de Barros Carvalho⁹:

Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito.

E segue¹⁰:

A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, ali onde as normas se sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas.

O ser humano comparece na teoria da incidência da norma como elemento fundamental, portanto.

Este é um dos pontos centrais da diferenciação entre a teoria tradicional adotada no direito brasileiro e aquilo quanto seguiremos adotando doravante neste trabalho. Sendo a

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.119.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.119.

nossa compreensão de que o direito se constitui a partir da comunicação e da linguagem, a partir de atos humanos, aonde houver incidência do direito deverá haver a produção de uma linguagem competente para relatar a sua ocorrência, conforme lição acima colacionada de lavra de Paulo de Barros Carvalho.

5. Interpretação e o percurso gerador de sentido

Adotadas as premissas acima expressadas, a construção do sentido decorrente da interpretação do direito implica na constatação de que tanto a Ciência do Direito quanto o direito positivo são sempre linguagem. A linguagem descritiva científica somente logrará êxito na sua constituição a partir de um esforço de compreensão integrativa do conjunto normativo, entrelaçando-o de forma horizontalizada, em uma sucessão organizada de fundamentos e derivações sistemáticas.

Demarca-se no processo interpretativo um dissenso entre a doutrina tradicional e aquela compreensão adotada por nós, no sentido de que não viceja aqui a sustentação da existência de métodos autônomos interpretativos, como histórico, teleológico, literal, lógico, pois cada um destes está aproximado a certos recortes semióticos do contato com o texto, enquanto a completa compreensão do direito positivo se dará a partir do método sistemático. Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho¹¹:

Atingindo esse ponto, não é difícil distribuir os citados métodos de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antessupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.

No mesmo sentido, Juarez Freitas¹² afirma que quando se interpreta o direito, interpreta-se-o em sua totalidade, direta ou indiretamente, concluindo que a interpretação jurídica deve ser sistemática, ou então não será uma interpretação jurídica.

Como bem ressalta Paulo de Barros Carvalho¹³, a interpretação deverá se servir mutuamente dos planos sintático, semântico e pragmático, compreendendo-se que não caberá à Ciência do Direito indicar interpretações justas e injustas, mas apresentar as interpretações

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.128.

¹² FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.129.

possíveis e as impossíveis, aquelas que podem decorrer legitimamente das premissas e do sistema jurídico, e aquelas que não guardam amparo no conjunto linguístico prescritivo.

Assim, Paulo de Barros Carvalho elabora uma teoria acerca de um percurso gerador de sentido, no qual o intérprete transita entre quatro planos, a saber: S1, que se trata do “plano material do direito, é dado físico, do qual parte o intérprete para construção do conteúdo jurídico”¹⁴. O próximo plano é o denominado S2, no qual o intérprete toma contato com o plano semântico, com o conteúdo significativo dos textos isolados, sem uma estrutura deôntica, com a qual se tomará contato no plano S3, aonde se estrutura a forma hipotético-condicional.

Quando o processo interpretativo é capaz de compreender, diante do contato com o texto bruto, os seus conteúdos semânticos, o estabelecimento de significados de suas partes componentes e o estabelecimento de relações internas linguísticas, concebendo-se claramente a norma primária e secundária, a relação de hipótese e consequência, está-se diante da transição entre os planos S1, S2 e S3.

Chega-se, por fim, ao plano da sistematização do direito, denominado S4, no qual se estabelecem as relações entre as distintas normas que compõem o ordenamento jurídico, estabelecendo relações entre si.

O processo de construção da interpretação do direito se dá a partir de um constante trânsito entre estes quatro planos, de modo que a interpretação eventualmente interessada na construção de determinado sentido previamente estabelecido, que arbitrariamente se encerre em determinado ponto deste percurso, fugindo-se à interpretação sistemática, esquivando-se da exposição de determinado conteúdo semântico, será uma interpretação não jurídica. Há, assim, a necessidade de que a interpretação encontre harmonia com o sistema hierárquico das normas sob as quais recai seu exercício intelectual.

Tais constatações são especialmente importantes para este trabalho, na medida que o esforço descritivo aqui empreendido e a fundamentação na teoria geral do direito da glosa unilateral dos créditos terá como pressuposto a análise do conjunto normativo e da sua integral consideração no ato do aplicador do direito, conforme oportunamente se expressará no capítulo final deste trabalho.

6. Direito positivo e sistema jurídico

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.357.

Lançar mão da ideia de sistema social implica aparentemente no distanciamento de uma perspectiva positivista em relação ao estudo do direito. Todavia, seu uso é feito aqui com o potencial explicativo que esta concepção fornece, e, ao final, retorna-se ao ponto de partida, buscando deixar mais claro aquilo que pertence ou não ao sistema jurídico.

Paulo de Barros Carvalho¹⁵ indica a existência de concepções que diferenciam ordenamento jurídico de sistema jurídico, a partir do ponto de vista do direito positivo. A concepção seguida pelo doutrinador, e por nós integralmente adotada, compreende que sistema e ordenamento se encontram em linguagens diversas, não havendo contradição entre si.

O conjunto de textos brutos colocados pelo legislador, bem como outras mensagens com mesma força normativa pelos outros Poderes, denomina-se como o ordenamento jurídico. Sobre estes dados brutos é que o intérprete constrói o entendimento acerca do sistema jurídico, sendo este o resultado do esforço de interpretação e organização, lançando luz sobre as relações hierárquicas estabelecidas, averiguando-se as relações de validade e vigência, apontando naqueles o fundamento destas conclusões.

Assim, se sob uma perspectiva sociológica os sistemas, dentre estes o jurídico, se autofundam a partir da evolução da sociedade e diferenciação funcional, em que a unidade e a diferenciação se encontram em um ponto cego da observação¹⁶, sob o viés positivista, refere-se ao ordenamento jurídico, todavia, com fontes bem delimitadas. Todavia, entre o ordenamento jurídico, conjunto de dados brutos, e a sua percepção enquanto sistema jurídico, há a atuação do intérprete, compreendendo seu objeto de observação, estabelecendo as relações entre si, no percurso gerador de sentido.

Não se quer dizer com isso que somente se refira a sistema a compreensão do ordenamento produto do esforço intelectual do estudioso do direito, na linguagem científica, mas também o direito positivo, todavia, com contornos diversos que não se podem confundir entre si, conforme adiante discorreremos.

A diferenciação funcional acima mencionada corresponde a uma das maiores contribuições que a teoria dos sistemas traz para uma boa delimitação do direito, entre sistema e ambiente.

Dito no limite da simplificação que convém a este estudo, no ambiente estão contidos todos os dados da realidade externos ao sistema, e dentro deste todos os dados vertidos no

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.148.

¹⁶ GONÇALVES, Guilherme Leite. BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013. p.47-48.

código do sistema, sendo estes os que operacionalizam funcionalmente aquele determinado sistema social. Transportando esse recorte para o sistema jurídico, tudo quanto internalizado no ordenamento jurídico sob o código lícito / ilícito, faz parte do nosso universo de observação, condição para o fechamento estrutural do sistema, ainda que cognitivamente aberto¹⁷. Essa separação entre ambiente e sistema é fundamental, de modo que o operador do direito deve ter consciência de que não é possível buscar um dado do ambiente e pretender considerá-lo diretamente no sistema jurídico, sob pena de corrupção deste. Trata-se da aplicação da autorreferência intrassistêmica (autopoiese), na medida em que as operações do sistema devem ser realizados internamente, não se relacionando diretamente com dados do ambiente. É a lição de Celso Fernandes Campilongo¹⁸:

A teoria dos sistemas autopoieticos substitui a explicação causal dos sistemas abertos (input/output) por um modelo de ligações simultâneas e assimétricas entre os sistemas. Os sistemas funcionalmente diferenciados, como a política e o direito, mantêm conexões altamente seletivas com seus respectivos ambientes. Isso não significa que o ambiente político ou econômico determine as estruturas ou as operações do sistema jurídico, mas significa, isto sim, que o sistema jurídico (assim como os demais sistemas) possui uma forma específica para pressupor a situação e as mudanças em seu ambiente e coligar esse contexto às suas operações internas. Essa forma chama-se acoplamento estrutural.

Assim, em determinada interpretação jurídico realizada pelo operador do direito, deve-se ter em mente sempre que os dados a serem analisados, seja no antecedente, seja no conseqüente da aplicação da norma, há de se observar se aquele dado está de fato internalizado pelo ordenamento jurídico / sistema jurídico. Mais uma vez aqui repetindo tais advertências, nas palavras Paulo Roberto Coimbra Silva de que sendo os sistemas operacionalmente fechados e autorreferentes, “o ambiente não pode contribuir para nenhuma operação de produção ou reprodução no sistema, assim como o sistema também não pode operar no ambiente”¹⁹.

A mesma conclusão se encontra na lição de Aurora Tomazini, no que denomina como a intransitividade entre sistemas²⁰:

O interagir entre os dois mundos não significa dizer que o direito positivo e realidade social se confundem, pois uma coisa é ser linguagem pertencente ao sistema do direito positivo e outra pertencente ao sistema da realidade social. Para que a linguagem social ingresse no sistema do direito positivo, é preciso que ela

¹⁷ GONÇALVES, Guilherme Leite. BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013. p.112-113.

¹⁸ CAMPILONGO, Celso Fernandes. Política, sistema jurídico e decisão judicial. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.95.

¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.326.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.154.

apresente certos critérios de pertencibilidade determinados pelo próprio sistema. É preciso que ela passe pelo filtro da facticidade jurídica, para que deixe de ser linguagem social e constitua-se, então a ser linguagem jurídica. Aplicando a teoria dos jogos de linguagem, é preciso que se produza uma jogada dentro do jogo do direito. O mesmo se aplica na ordem inversa: só se altera a realidade social com a produção de outra linguagem social, ou seja, para alterar o jogo social é preciso efetuar uma jogada no jogo social.

É preciso nesse momento asseverar que, em que pese os pressupostos da teoria dos sistemas, colhidos da sociologia à sociologia do direito, serem bastante diversos da concepção positivista do direito, as conclusões de ambas as teorias mais se complementam do que se contrapõem, conforme até aqui demonstrado. Essa percepção também é encontrada em Mário G. Losano, prefaciador da edição brasileira de obra de Bobbio, afirmando que Talcott Parsons e sua “teoria do sistema social estaria perfeitamente inserido o subsistema jurídico Kelseniano”, na medida em que a Teoria Pura e uma compreensão funcional do direito, afeta à sociologia do direito, não se refutam, apenas focam em pontos diversos²¹, complementando-se.

Corroborando tal conclusão, veja-se nesse sentido que a diferenciação entre sistema jurídico e ambiente encontra seu correspondente na lição de Lourival Vilanova, com conclusões iguais e pressupostos similares²²:

Diremos: os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese apesar de sua descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.

Paulo Roberto Coimbra Silva²³, ancorado na lição de Claus-Wilhelm Canaris, afirma que a compreensão do direito enquanto sistema, fundamenta-se em dois postulados interdependentes: a adequação valorativa e a unidade interna do sistema.

A adequação valorativa implica a necessidade de que, desde a criação das normas, até a aplicação última da lei, observe-se o conjunto de princípios gerais do direito. Por sua vez, a unidade interna implica na coerência do sistema, prevendo-se mecanismos para extirpação de normas que atentem contra esta coerência.

Vemos alguns problemas nesses pressupostos. Primeiramente em relação a ideia de adequação valorativa, Canaris parece adotar uma concepção de princípio enquanto superior e

²¹ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.XLIII-XLIV.

²² VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.52.

²³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.267.

anterior ao direito positivo ao estabelecer que estes seriam anteriores e estruturantes deste sistema. Tal compreensão dos princípios em uma superposição em relação ao direito positivo, de forma transcendental parece se ligar muito mais a uma compreensão naturalista de direito, por nós não adotada. Ao revés, entendemos que tudo quanto se diga como princípios que sejam anteriores e superiores ao direito, refira-se a valores sociais, que estão no ambiente, e são internalizados no direito a partir da positivação, e indiretamente pertencendo ao horizonte cultural do intérprete, mas jamais atuando diretamente como que sobrepassando o sistema jurídico. Ao ser internalizado no sistema jurídico, tal princípio, enquanto norma, sujeitar-se-á à validade e à hierarquia tanto quanto as demais normas, não havendo espaço para uma compreensão “supernormativa” aos princípios, conforme em outro momento deste estudo voltaremos a tratar. De mais a mais, a lição de Canaris é problemática na medida em que não se tem ao certo o conteúdo destes princípios, e, conforme o próprio autor afirma, “o significado dos princípios gerais de direito para a formação do sistema precisa contudo, nalguns pontos, ainda de maior elucidação”²⁴, ou, ainda, de quais princípios seriam eleitos para integrar tais requisitos em cada sistema e a sua justificação.

Em relação à unidade interna e o dever de coerência, é importante bem estabelecer qual seja a sua exata formatação.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ assevera, como já afirmamos acima, que o status de sistema, a partir da compreensão positivista, enquanto conjunto organizado e sistematizado, está contido na linguagem descritiva da ciência do direito, e, com contornos diversos, também no ordenamento positivo. Cabe neste momento traçar diferenças fundamentais, citando primeiramente a lição do mestre²⁶:

Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo.

Já dissemos, no Capítulo I, que as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta.

Ao sistema, enquanto conjunto normativo do direito positivo, detém um grau de racionalidade, cujo fio condutor seja aquele conjunto de dados culturais que inspiram o legislador. Todavia, no repertório do sistema do direito positivo é possível encontrar normas

²⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 3. ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p.80.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.148.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.145.

nas quais se furta a coerência. Porém, esta constatação já está no campo da interpretação do direito, porquanto constatada a partir da construção dos significados e o estabelecimento de diversas correlações, situadas na interpretação sistemática do indivíduo. Servimo-nos aqui de dois exemplos, como instrumento eficaz de explicitação do pensamento defendido:

a) o intérprete ao analisar sistematicamente o art. 7º, IV, da Constituição Federal, ao lado da norma que estabelece o valor do salário-mínimo, constata que este não cumpre aquela determinação constitucional de ser suficiente para atender as necessidades básicas de uma família.

b) o intérprete ao analisar sistematicamente o art. 129, caput, e §6º, constata que o legislador estabeleceu a pena máxima para o crime de lesão corporal culposa e lesão corporal dolosa na mesma extensão de um ano. Constata, assim, que a conduta dolosa, de maior reprovabilidade, tem no sistema jurídico a mesma cominação máxima que a conduta culposa, de significativamente menor reprovabilidade social.

Cabe, a partir desta constatação, ao cientista do direito, apontar a falta de coerência entre as normas, todavia, a retirada daquela norma infraconstitucional não cabe ao intérprete ou mesmo à Ciência do Direito, porquanto esta apenas descreva aquela. A falta de coerência é objeto de constatação pelo cientista do direito, cabendo a tomada de decisão entre a análise da exatidão da sua descrição que faz do ordenamento jurídico, ou a este apontar a crítica. Todavia, para a linguagem prescritiva, a racionalidade não se dá a partir da coerência, mas a partir da hierarquia. A falta de coerência, assim, não é suficiente para estabelecer um conflito normativo. A contradição decorrente da falta de coerência, que se encontra em outro patamar de conflito, este sim, demanda a solução pelos aplicadores legitimados à retirada de uma das normas, a partir da solução de antinomias²⁷, que, ressalte-se, encontram-se dentro do sistema jurídico positivo.

Sobre o tema, é a lição de Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, no sentido de que a ideia de um legislador coerente não encontra respaldo quando se passa a analisar a norma jurídica. Todavia, no mais das vezes, certas incoerências serão resolvidas na análise de critérios de solução de antinomias²⁸, que pela ausência de previsão de outras implicações, denota-se que a incoerência imputada decorrente de expectativas do intérprete não se colocam como vício normativo.

²⁷ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Trad. Ari Marcelo Solon. 2. Ed. São Paulo: Edipro, 2014. p.108-111.

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.85.

Conforme anota Aurora Tomazini de Carvalho, os axiomas do ordenamento jurídico são a validade e a hierarquia²⁹, corroborando nosso entendimento de que a coerência não integra o ordenamento jurídico. A coerência se encontra alocada no vetor interpretativo presente no esforço de sistematização do ordenamento realizado pelo cientista do direito. A contradição, falta de coerência de grau especial, implica em antinomia, a ser solucionada por regras próprias previstas no próprio ordenamento.

Assim, é da natureza do direito positivo e de suas fontes a constatação de falta de coerência³⁰, todavia, não suficiente para implicar a sua retirada do ordenamento jurídico, cuja validade está condicionada à hierarquia³¹.

Tal coerência, todavia, comparece novamente na interpretação e aplicação do direito por seu legitimado, mencionado por Paulo Roberto Coimbra Silva como função negativa, “centrada na verificação de que em cada ato jurídico deve revelar-se a adequação e integração axiológica ou teológica na unidade interna do sistema jurídico, acarretando a eliminação das incoerências, contradições e incompatibilidades eventualmente identificadas”³².

Quando o autor menciona a verificação pelo aplicador do direito a adequação axiológica, guardando coerência com o quanto aqui defendido, tal axiologia refere-se tanto ao valor hierárquico estabelecido pelo ordenamento quanto pela valoração impregnada no sujeito, no limite de sua sustentação no ordenamento.

Foi dito acima que a Teoria Pura do Direito de Kelsen expulsa de sua análise a sociologia do direito, sem que com isso seja correto afirmar que haja incompatibilidade entre ambos, mas acertadamente uma relação de complementariedade. O mesmo há de se concluir com relação à ideia de função do direito.

7. Estrutura e função do direito

A história mundial indica profundas alterações no papel do Estado ao longo dos séculos, sendo possível apontar alterações mais recentes a partir das guerras mundiais. Se antes da primeira grande guerra o Estado ocupava nas diversas democracias modernas uma posição liberal, em que os direitos fundamentais se voltavam essencialmente ao

²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.659.

³⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.266.

³¹ Registre-se posições em sentido contrário, como em Humberto Ávila, todavia, referindo-se ao direito alemão, e não ao brasileiro, em ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 11. Vol. São Paulo: Dialética, 2007.

³² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.268.

estabelecimento de limites à atuação estatal, após, passa-se a caminhar em direção ao Estado Social.

Tal tendência marca as constituições, que passam a assumir uma função dirigente, em que o Poder Público passa a atuar positivamente para atendimento de demandas sociais. Assim, até meados dos anos 70 e 80 esteve presente o que Canotilho identificava como um forte dirigismo constitucional³³.

Essa mudança de feição do Estado, refletida nos conteúdos das Constituições de diversos países, implica uma alteração nas normas e adequação da Ciência do Direito a esta nova realidade.

Anota Bobbio³⁴ que a Ciência do Direito fora marcada nas primeiras décadas do século XX pelo positivismo jurídico de base kelseniana cujo enfoque se dera em relação à estrutura da norma, relegando o estudo da função do direito à sociologia. Todavia, na passagem do Estado garantista para um Estado dirigista, o direito deixa de ser apenas um instrumento de controle social e passa a contar com outras feições, de modo que o pensamento recortado na Teoria Pura deixa de ser suficiente, marcando inclusive a transição dos estudos de Bobbio do estudo do positivismo para outros conhecimentos, como a política e a sociologia jurídica.

Assim, ao lado dos estudos referentes à teoria estrutural do direito, passa-se a florescer estudos acerca de uma visão funcional do direito. Não se trata de uma superação da visão estruturalista do direito, mas apenas uma complementação de modo a melhor captar toda uma nova realidade jurídica daqueles tempos. Anota Mário G. Losano em prefácio à obra de Bobbio que³⁵:

Aceitar a função como elemento essencial do direito não implica, contudo, a rejeição de uma visão estrutural do direito. Trata-se, não de um repúdio, mas sim de um complemento: a explicação estrutural do direito conserva intacta a sua força heurística, mas deve ser completada com uma explicação funcional do direito, ausente em Kelsen porque este último seguira com rigor a escolha metodológica de concentrar-se no aspecto estrutural do direito, e não no aspecto fundamental.

³³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. p.81-84.

³⁴ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.XII.

³⁵ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.XLI.

Essa visão, para Bobbio, tem fortes marcas da sociologia, de modo que não se tratara de um descuido ou uma lacuna não intencional de Kelsen, mas sim de uma decorrência da sua própria delimitação para a pureza de sua teoria.

A morte de Kelsen em 1973 é contemporânea ao pensamento de Bobbio acerca da função do direito, em pensar elementos para manter a teoria atualizada, e o faz a partir da constatação de que o estado industrial “não se limitava a exercitar um controle social, mas intervinha cada vez mais na gestão da sociedade e, em particular, da economia, com um poder de endereçar condutas reforçado pelos incentivos”³⁶. Os incentivos do direito, em contraposição às sanções do direito penal representam essa modernidade que o positivismo podia dar apenas uma limitada contribuição:

Kelsen distanciara-se explicitamente do problema da função do direito. Os pontos de partida de Hans Kelsen - relativismo ético, irracionalidade dos valores, neutralidade da ciência - levavam-no a evitar ocupar-se dos fins que o direito pode perseguir: para ele, o direito é uma técnica para o controle social que persegue o fim que vez por vez a ele é assinalado por quem detém o poder coercitivo, ou seja, pelo Estado. Consequentemente, na progressiva construção da sua teoria pura do direito, Kelsen concentrara-se cada vez mais na estrutura do ordenamento, ao mesmo tempo em que reduzia ao mínimo qualquer referência à sua finalidade³⁷.

Assim, duas suplementações se mostram necessárias nessa nova realidade da qual a Teoria Pura não é capaz de sozinha captar: a superação do direito exclusivamente sob um ponto de vista repressivo; e a integração da função no estudo do direito.

O primeiro ponto será objeto de considerações em momento posterior deste trabalho, detendo-nos aqui em relação à função no estudo do direito.

Há autores mais modernos, como é o caso de Fabiana Del Padre Tomé³⁸, ancorada nas lições de Paulo de Barros Carvalho e José Souto Maior Borges, que entendem que não é possível se estabelecer uma separação entre estrutura e função no direito.

Bobbio anota interessante e importante advertência de que Kelsen não apenas expulsa de seu recorte metodológico a ideia de função do direito, e por consequência da interpretação teleológica da norma, porquanto era exatamente na alegação de que determinados objetivos integravam o direito que diversas ideologias contaminavam a teoria do direito³⁹.

³⁶ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.XLII.

³⁷ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.XLIII.

³⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O resgate da legalidade tributária. In: SOUZA, Priscila de. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

³⁹ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p.55.

A crítica é pertinente e risco era tão real à época da concepção da Teoria Pura tanto quanto o é atualmente. Ao se agregar à interpretação uma determinada finalidade ao direito, há, necessariamente de se colocar uma resposta ao questionamento: e qual é o objetivo do direito? A resposta pode ser defendida pelo intérprete das mais variadas formas, apontando-se arbitrariamente determinados conteúdos, que implicariam em legitimação das mais variadas conclusões, para muito além dos limites de interpretação legítima da norma positivada, ou em reforço desproporcional de determinadas possibilidades interpretativas.

Com todos os riscos da má concepção do exemplo, lancemos mão, mais uma vez, a este recurso. Imagine-se a interpretação dos contornos da não cumulatividade fortemente marcada por uma visão teleológica, acima da própria deferência a uma interpretação sistemática do conjunto normativo posto. Se o aplicador do direito entende como uma limitação à tributação fundamental *sine qua non* para o não confisco e para concretização da livre iniciativa, qualquer limitação estabelecida ao creditamento torna-se um evidente caso de violação do programa constitucional estabelecido, implicando diversas inconstitucionalidades colhidas no ordenamento. No sentido oposto, se a conformação da não cumulatividade se dá fortemente influenciada por uma concepção do sistema constitucional tributário como fundamental para a manutenção do estado e financiamento dos custos dos direitos, priorizando-se os interesses difusos em detrimento do interesse individual ou coletivo do contribuinte, aquele dispositivo passa a ter fundamentadamente uma baixa normatividade, podendo ser excepcionado em nome da arrecadação tributária.

É preciso, portanto, adotar uma compreensão para qual seja a função do direito em termos gerais, de modo que este estudo se desenvolva sob bases sólidas evitando-se tendências reducionistas para o enfrentamento do problema proposto.

8. Função do direito, expectativas normativas e legalidade

Cotejando ainda aproximações entre uma visão positivista do direito com uma abordagem sociológica, sob a perspectiva de que ambos apresentam fundamentos diversos para conclusões não conflitantes, deve-se analisar qual seja a função do direito.

Luhmann, em sua complexa construção sociológica, entende que o mundo é caracterizado por infinitas possibilidades da realidade e do possível, organizando-se os

sistemas sociais para diminuir tais contingências⁴⁰, a organização de estruturas de expectativas reduz contingências, tornando possível a comunicação⁴¹, fundamental na teoria luhmanniana⁴². Não há como abordar essas construções sem reduzir a carga extremamente abstrata, todavia, Ulisses Viana assim explana e exemplifica:

As expectativas surgem como estruturas de sentido para os sistemas sociais, com as quais estes sistemas estabilizam sua seletividade – como possíveis escolhas – diante de um horizonte aberto de possibilidades (infinitas) e de uma generalização de possíveis sentidos comunicativos (comunicações de sentido).

Essa estabilização da seletividade se dá pela limitação prévia de escolhas das possibilidades (p.ex: amanhã fará calor ou frio? Em vez de: como será amanhã?).

Para obter essa delimitação prévia das possíveis escolhas, emerge a necessidade de os sistemas sociais produzirem uma condensação (redução) dos sentidos generalizados do ambiente⁴³.

Dessas expectativas, Luhmann as divide em expectativas cognitivas e normativas, importando para o direito apenas a segunda⁴⁴, assim as diferenciando⁴⁵:

Em contraste com um amplo espectro da literatura em teoria do direito, o conceito de norma não é definido pela especificação de características essenciais e peculiares da norma, mas mediante uma distinção, que é a distinção de possibilidades de comportamento para o caso de a expectativa se frustrar. Quanto às expectativas há renúncia em caso de não se cumprirem ou elas são mantidas, apesar da frustração. Se se antecipa tal bifurcação, havendo de antemão um compromisso com uma dessas possibilidades, as expectativas se determinam, no primeiro caso, como cognitivas; no outro caso, como normativas.

Assim, as expectativas normativas “se determinam a não aprender, mas a sim a estabilizar contrafaticamente (ao resistir ou coibir a conduta desviante) por necessidade

⁴⁰ GONÇALVES, Guilherme Leite. BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013. p.86-89.

⁴¹ “Não podemos esquecer, no entanto, que esta linguagem [do direito] encontra-se inserida num contexto comunicacional, apresentando-se, assim, como um fenômeno de comunicação. O direito, sob este ponto de vista, é um sistema de mensagens, insertas num processo comunicacional, produzidas pelo homem e por ele utilizadas com a finalidade de canalizar o comportamento inter-humano em direção a valores que a sociedade almeja realizar”. In: CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.186.

⁴² LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p.46. WEBBER, Suelen da Silva. Decisão judicial e estabilização social. Legitimação pelo procedimento na sociedade complexa. Curitiba: Juruá, 2017. p.30.

⁴³ VIANA, Ulisses Schwarz. Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.131.

⁴⁴ GONÇALVES, Guilherme Leite. BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013. p.90.

⁴⁵

prioritária de segurança e de integração social”⁴⁶, estando, portanto, a expectativa normativa implicada na ideia da norma jurídica.

Portanto, sob uma perspectiva luhmanniana, ao descrever o direito como um sistema social cuja função é a estabilização congruente de expectativas normativas⁴⁷, ao fim e ao cabo, significa em termos menos embargados e simplificando-se a conclusão, o regramento da conduta humana, e a reação ao seu desrespeito, a partir da ordem positivada. Nas palavras de Ulisses Vianna⁴⁸:

A função do sistema jurídico, sinteticamente, está em coercitivamente estabilizar certos comportamentos selecionados, inserindo-os no campo das expectativas normativas, postas nas estruturas das programações condicionais do direito, com vistas à superação das incertezas das expectativas comportamentais, criando assim uma incerteza contingente (se → então).

Acrescenta ainda à ideia de função, de prestação⁴⁹:

No que diz respeito às prestações do direito dirigidas aos demais sistemas funcionais da sociedade, Luhmann identifica, analiticamente, como tipos possíveis de prestações jurídicas a condução de comportamentos (Verhaltenssteuerung) e a solução de conflitos (Konfliktlösung).

Quanto às prestações ligadas à condução de comportamentos é importante ressaltar que Luhmann esclarece que estes tipos de prestação jurídica não se dirigem somente à manutenção das expectativas normativas, mas também à preservação de inúmeras funções sociais, pela coordenação dos comportamentos prescritos pelo direito (como exemplos: pagar a conta ao deixar o hotel; ou respeitar as normas de trânsito).

Em perfeita conexão com estas conclusões, e fazendo a conjugação destas perspectivas sociológicas com uma abordagem positivista do direito, expoente da escola inaugurada por Paulo de Barros Carvalho, de forte inspiração kelseniana, Fabiana Del Padre Tomé assevera que a “estabilização das expectativas normativas, como aspecto funcional das disposições normativas, só é possível quando se opera pela tipificação legal. É por meio da reserva legal que se confere segurança jurídica aos cidadãos perante as atuações estatais”⁵⁰. Merece ainda menção a seguinte lição de Fabiana Del Padre Tomé, porquanto representa preciso arremate das construções acima:

⁴⁶ VIANA, Ulisses Schwarz. Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.134.

⁴⁷ WEBBER, Suelen da Silva. Decisão judicial e estabilização social. Legitimação pelo procedimento na sociedade complexa. Curitiba: Juruá, 2017. p.30-31.

⁴⁸ VIANA, Ulisses Schwarz. Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.134.

⁴⁹ VIANA, Ulisses Schwarz. Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.135.

⁵⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O resgate da legalidade tributária. In: SOUZA, Priscila de. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.367.

A função do direito, consistente genericamente em disciplinar as condutas intersubjetivas para realizar os valores desejados pela sociedade, só pode ser implementada mediante a expedição de enunciados prescritivos que, tomados em sua estrutura lógica, desencadeiem um juízo hipotético-condicional, enlaçando, no conseqüente, dois sujeitos de direito, e que sejam introduzidos no ordenamento mediante veículo apropriado⁵¹.

Se em uma perspectiva sistêmica luhmanniana trata-se da descrição da autopoiese do sistema jurídico e a correta aplicação de seu programa, sob uma perspectiva jurídica, esta visão está em consonância com a segurança jurídica.

Retornando-se ao fechamento do tópico anterior, em que se deveria buscar uma função com valor, passando pelo valor da observância da lei, parece-nos que há grande consenso da importância mesmo da segurança jurídica, escorada nas bases mais fundamentais do Direito. Citando de Radbruch a Bobbio, assim lecionada Humberto Avila⁵²:

A segurança jurídica pode fazer referência a um elemento da definição de Direito e, nessa função, ser uma condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico. Nesse sentido, um ordenamento jurídico privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado 'jurídico'. Essa concepção foi aquela sustentada por muitos autores, dentre os quais se destacam alguns. Assim, Radbruch afirma que a segurança jurídica, ao lado da justiça e da conformidade a fins, são os elementos que compõem o núcleo do Direito e sem os quais ele não se caracteriza. Bobbio sustenta ser a segurança jurídica não apenas uma exigência decorrente da coexistência ordenada do homem, mas também um 'elemento intrínseco do Direito', destinado a afastar o arbítrio e a garantir a igualdade, não se podendo sequer imaginar um ordenamento jurídico sem que subsista uma garantia mínima de segurança.

No mesmo sentido Leandro Paulsen, ao se referir à lição de Cármen Lúcia Antunes Rocha no sentido que falar em segurança jurídica no direito parece ser uma tautologia, já que o direito é posto para conferir segurança⁵³.

Assim como se constata a relação entre função do direito e estabilização de expectativas normativas, e esta como a observância da lei, aquela redução de contingências na perspectiva sociológica corresponde em linguagem própria do direito à segurança jurídica. E, ao fim e ao cabo, pode-se concluir que essa recursividade do direito em aplicar o direito (normas), e isso não implica afirmar que o direito exista para servir a si próprio, mas quando o faz, a partir da aplicação das normas, está implementando aqueles valores da sociedade, que são internalizados no sistema jurídico, positivando esses valores que se pretendem ver

⁵¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O resgate da legalidade tributária. In: SOUZA, Priscila de. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.367.

⁵² Teoria da segurança jurídica. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.124.

⁵³ PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação. A concretização da certeza quanto á instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p.22-23.

juridicamente observados, esperando-se do sistema normativo a sua legítima expectativa de realização e possibilidade de se fazer cumprir pela força coercitiva estatal.

9. Conclusões parciais

A exposição das considerações acima demarca pontos fundamentais que guiarão todo o nosso estudo, representando em grande porção, sob uma perspectiva da Teoria Geral do Direito, um afastamento dos pressupostos revelados quase sempre indiretamente na teoria tradicional adotada pela generalidade da doutrina pátria.

Novos aportes teóricos ainda deverão ser trazidos, todavia, conjugados aos pontos específico e aplicados contextualizadamente.

Faz-se importante neste momento traçar um panorama, saindo da Teoria Geral do Direito, para uma abordagem mais específica do direito positivo, acerca do tributo espécie objeto de nosso estudo, o ICMS.

CAPÍTULO 2 – O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1. Considerações iniciais acerca da competência tributária dos entes federados estaduais no Estado Fiscal Federado

O moderno Estado brasileiro é organizado na forma federativa, modelo no qual há certa descentralização do poder entre aqueles para os quais é reconhecida a autonomia. É certo que o poder constituinte originário, na fundação jurídica do Estado não tem limitações quanto à sua formatação, todavia, a Ciência Política colhe na história algumas características fundamentais para o adequado desenho dessa separação, sendo fundamental a equilibrada separação de competências legislativas, administrativas, e, também, financeira. Quanto a esta, leciona Elival da Silva Ramos⁵⁴, que:

há que se destacar a dimensão financeira da autonomia estadual, aspecto fundamental e que descortina a complexidade da discriminação de rendas em Estados compostos, como são os Estados federais. Afinal, de um lado há que se assegurar às entidades regionais e locais recursos suficientes par ao exercício de suas competências administrativas; e, de outro, não se pode ignorar a relação umbilical entre política fiscal e desenvolvimento econômico, que deve ser harmônica, permitindo que o conjunto do País dele se beneficie.

Noutro aspecto da organização estatal está a análise das formas pelas quais o Estado auferre recursos para o financiamento de suas atividades. Dispensando abordagem histórica anterior ao modelo adotado por democracias modernas, é o Brasil organizado como um Estado Fiscal⁵⁵, cuja fonte de recursos se dá fundamentalmente a partir da tributação⁵⁶.

Associando os dois pontos acima elencados, no moderno Estado Fiscal Federado, a autonomia dos entes federados estaduais e municipais será possível a partir da previsão de receitas próprias destes, seja por meio de repartição daquilo que arrecadado por outros entes federados, seja pela distribuição de competência tributária para arrecadação própria.

⁵⁴ RAMOS, Elival da Silva. Estados-membros. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.) O federalismo na visão dos estados. Uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de Constituição. Belo Horizonte: Letramento, 2018. p.356.

⁵⁵ Nesse sentido, tivemos oportunidade de desenvolver de forma mais aprofundada tais conceitos em: OLIVEIRA JUNIOR, José Galbio. RIBEIRO, Ana Letícia Salomão. Estado fiscal e fins da tributação: fundamentos jurídicos e ontologia dos valores no estado de crise. Revista Inclusiones. Vol. 9. Num. 2. Abr-Jun de 2022. Chile. p.376-390.

⁵⁶ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p.43.

Nesse espeque, a Constituição Federal de 1988, no seu desenho de um Estado Fiscal Federado, além da previsão de repartições diretas e por fundos, erigiu analiticamente um Sistema Tributário com a distribuição de competências tributárias a todas as esferas da federação, viabilizando a autonomia destes sob a perspectiva da autonomia financeira de cada um destes.

Assim, a tributação a partir da competência conferida aos entes estaduais e municipais, ao fim e ao cabo, é um dos meios que garantem a existência e financiamento do estado-membro enquanto ente federado, para a consecução de seu mister, no complexo equilíbrio de autonomia e “liberdade” na federação.

Grafa-se “liberdade” entre aspas porquanto se refira aqui a uma linguagem coloquial, do estado-membro, enquanto ente federado pertencente ao País, nos estreitos termos da autonomia desenhada pelo Constituinte, sendo conveniente a lição de Dalmo de Abreu Dallari⁵⁷ acerca do conceito de autonomia enquanto

Direito e poder de autogovernar-se, fixando suas prioridades e desempenhando suas competências com meios próprios. No estado federal os Estados-membros decidem com autonomia sobre os assuntos de sua competência, o que significa que eles não são dependentes do governo federal mas apenas da Constituição Federal.

E, sob a perspectiva do contribuinte, a tributação também apresenta sua nota de liberdade, especialmente em decorrência da possibilidade de que a atuação do Estado em concorrência com o indivíduo se dê apenas excepcionalmente, em um frágil e complexo equilíbrio, conforme bem descrito por Ricardo Lobo Torres⁵⁸⁵⁹:

O poder de tributar se vincula essencialmente à liberdade. Do seu exercício depende a liberdade individual, pois o tributo é o preço da liberdade econômica. Mas, ao mesmo tempo, implica a perda de uma parcela da liberdade, por incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, manifestações essenciais da liberdade e dos direitos fundamentais.

Pode-se, por isso, falar em liberdade fiscal.

De feito, o tributo é o preço da liberdade individual ou da liberdade econômica, pois distancia o homem das obrigações pessoais para com o Estado, substituindo-as pela prestação pecuniária do contribuinte. (...)

Mas, de outra parte, o tributo se cristaliza no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, o que significa dizer que implica sempre a perda de parcelas de liberdade, consubstanciadas nos frutos do patrimônio e do trabalho. Diz Buchanan que uma parcela de liberdade é sempre perdida.

⁵⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. O estado federal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.105.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.375-376.

⁵⁹ Vale menção também o debate sobre a tensão entre tributação e direitos fundamentais em: COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p.44.

Essa liberdade também é lembrada por Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira⁶⁰:

Fixe-se, portanto, que os tributos já não podem ser considerados apenas instrumentos de arrecadação.

Essa percepção foi registrada no livro influente de Stephen Holmes e Cass Sustein, em que, desde o título, afirma expressamente que a liberdade depende dos tributos. Os tributos são ‘o preço que pagamos por termos uma comunidade organizada baseada na ideia de liberdade, ou seja, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais’. É o que já havia sido sintetizado por Oliver Wendell Holmes, da Suprema Corte Estadunidense, em 1927, com a frase que veio a se tornar de frequente repetição: ‘tributos são o que pagamos por uma sociedade civilizada’.

Constata-se, assim, a importância da tributação no Estado Fiscal Federado, e o delicado equilíbrio da tributação dos entes federados como financiador de uma certa liberdade destes (autonomia), também da liberdade do contribuinte frente o Estado. Mantendo-se nesse altiplano do limite entre a linguagem jurídica e da ciência política, não é preciso apresentar os valores correspondentes à arrecadação do ICMS e a sua conjugação com os orçamentos públicos estaduais para constar o papel de protagonismo deste tributo na consecução daqueles fins acima elencados.

Assim, cabe agora a análise dos conceitos gerais pertinentes a este estudo do tributo ICMS.

2. Panorama do ICMS. Dos conceitos gerais constitucionais e legais à competência legislativa

Estruturando o Sistema Tributário Nacional, o Constituinte de 88 conferiu aos estados-membros e ao Distrito Federal competência tributária para instituição de três impostos, aquele incidente sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, ordinariamente nomeado como ITCMD; o imposto sobre propriedade de veículos automotores, nomeado como IPVA; e o objeto de nosso estudo, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, doravante mencionado singelamente como ICMS.

Como bem observa Roque Carrazza, trata-se o ICMS em verdade da união de diversos impostos com bases de cálculo e hipóteses de incidência bastante distintas entre si, albergando

⁶⁰ SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. p.28-29.

obrigações de fazer e de dar, sem necessária relação entre si⁶¹. Todavia, o imposto tem, em relação a toda a sua variedade de hipóteses de incidências, características comuns que mantêm a importância do seu estudo conjunto, como a não cumulatividade, a seletividade, o peculiar desenho da sua competência legislativa, e, em que pese em relação a determinadas hipóteses de incidência isso ocorra de forma mais aguda que em relação a outros, os conflitos que possam ser gerados entre entes federados.

Característica igualmente marcante do ICMS é elucidativa em relação a diversas escolhas feitas pelo Constituinte, seja no próprio texto constitucional, seja na recepção expressa da Lei Complementar 24/75, e legislação estadual posterior, diz respeito a sua feição nacional. Leciona Paulo de Barros Carvalho⁶²:

O caráter nacional do ICMS é máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é qual que, sem o invocarmos, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de consumidor final, contribuinte, responsável e substituto tributário; de compensação do imposto, base de cálculo e alíquota, bem como o de isenção e de outros benefícios fiscais, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro.

Desse modo, a feição nacional do ICMS não é dada no direito positivo explicitamente. Essa constatação decorre da compreensão de suas hipóteses de incidência e seu alojamento na dinâmica econômica e dos fluxos de produção. A constatação tange o sistema jurídico na medida em que é capaz de interferir no plano constitucional da criação da federação brasileira. Veja-se que em se tratando de um tributo que grava diversas etapas do processo produtivo, com aptidão para ocorrência em diversos estados-membro, as decisões tomadas por um destes são capazes de gerar reflexos em relação aos demais, seja a nível direto na tributação deste, seja indiretamente a partir de aonde se localizam os contribuintes e os consumidores finais. Em relação a estes, nem sempre o consumidor será contribuinte direto do ICMS, todavia, sua localização é relevante na incidência tributária e, ao fim e ao cabo, na destinação de sua receita.

A dinâmica da tributação do ICMS dá contornos de maior sensibilidade no sistema federativo especialmente por se tratar de um tributo não cumulativo, de modo que tudo aquilo

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.43.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. "Guerra Fiscal" e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.671-672.

quanto cobrado⁶³ em um estado-membro, deverá ser levado a crédito para abatimento nos lançamentos posteriores nos estados-membro de destino da mercadoria. Desse modo, ao fim e ao cabo, a tributação ocorrida em um determinado estado-membro não poderá, na sistemática da não cumulatividade, se repetir economicamente⁶⁴ em outro estado-membro, para onde direcionada a mercadoria.

Este fluxo de recursos, de tributação e mútuas compensações entre entes tributantes guarda estreita relação com a necessidade de financiamento dos próprios entes federados, no equilíbrio da tributação e que se evite com isso a desigualdade entre os componentes da federação, preocupações estas, jurídicas e legítimas, presentes no art. 3º da Constituição Federal. Estas inquietudes retroalimentam a experiência normativa nacional, e a partir do quanto observado na dinâmica da tributação e do financiamento do Estado nas Constituições anteriores, compõem na manifestação do Poder Constituinte de 88, forjando os contornos do Sistema Tributário Nacional. Como constata Bechara e Carvalho⁶⁵:

Um dos grandes desafios do federalismo é justamente o equilíbrio necessário para se alcançar essa via intermediária de estruturação do Estado. É preciso que esse ideal de uma unidade nacional, que anima a federação, com a existência de uma uniformidade jurídica e harmonia política entre os entes, não implique no agigantamento do poder central com o sufocamento das autonomias locais, com o que se perde a pluralidade. Todavia, tampouco é possível que a autonomia local converta o ente federativo em uma espécie de feudo segregado, fechado e alheio ao sistema, fragmentando a unidade nacional.

Ciente o Constituinte destas questões, da feição nacional do ICMS, e da necessidade de equilíbrio entre os entes federados e a uniformidade normativa, é que imputou a outros diplomas normativos diversos das leis estaduais a competência para decidir sobre específicos aspectos do tributo.

A Lei Complementar é, por excelência, a primeira espécie normativa apta a tratar sobre determinados aspectos, não apenas do ICMS, cuja uniformidade nacional seja necessária, mas da própria tributação. Assim é que a Lei Complementar tributária, em geral, tem a função de dispor sobre conflitos de competência, regular limitações constitucionais ao

⁶³ Adota-se neste momento o termo “cobrado” apenas fazendo alusão a própria escolha da redação do art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

⁶⁴ Diz-se aqui repetir “economicamente” estabelecendo-se a ideia de que não poderá haver a repetição do ônus econômico sobre a tributação. Conforme se verá quando do estudo da não-cumulatividade, em verdade ocorrerá a incidência tributária a cada operação sobre a totalidade da operação, todavia, compensando-se os valores devidos com os créditos gerados em operações anteriores.

⁶⁵ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan. CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e Tributação: Das origens à crise atual. Vol.1. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.36

poder de tributar, e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar, cumpre tais funções em matéria de norma geral e nacional em matéria tributária⁶⁶.

A função uniformizadora da Lei Complementar no bojo do Sistema Constitucional Tributário é compreendida por Humberto Avila⁶⁷ como elemento que confere segurança jurídica e racionalidade:

(...) cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Esta referência significa que as normas gerais também são instrumento de uniformidade e de racionalidade no que se refere às contribuições. As normas gerais não são apenas instrumento para delimitar as competências dos entes no sistema federativo, mas também mecanismo para garantir racionalidade, do ponto de vista legislativo e da segurança jurídica, e do ponto de vista dos interesses dos contribuintes.

Em relação ao ICMS, estabelece o art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal, que caberá a lei complementar definir os seus contribuintes, dispor sobre a substituição tributária; disciplinar o regime de compensação; fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços; regular a forma como os estados membro e o Distrito Federal deliberarão sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, e sua revogação, entre outras.

Dentre as hipóteses acima elencadas, já podemos observar uma segunda forma como o Constituinte busca implementar certa uniformidade geográfica, ou ao menos uma certa racionalidade na tributação, por meio da deliberação conjunta dos entes federados (art. 155, §2º, XII, g). Assim, no referido dispositivo o Constituinte remete a decisão acerca da concessão de benefícios no ICMS à decisão conjunta dos entes federados, remetendo à Lei Complementar regular o seu funcionamento. Também, pelo mesmo procedimento, a decisão acerca do estabelecimento de alíquotas internas inferiores à alíquota interestadual, nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviço (art. 155, §2º, VI).

Dada a importância do tema, o art. 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias dispôs que se no prazo de sessenta dias da promulgação da Constituição, a referida lei não for editada, recepciona-se a Lei Complementar 24/75. A recepção da referida lei e o debate doutrinário que há em relação ao tema será objeto de análise em momento posterior deste trabalho.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p.91.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.337

A Constituição menciona ainda Resolução do Senado Federal para tratar de determinadas matérias, como estabelecimento de alíquota em operações interestaduais, alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

De todos estes temas, conforme se verá no tópico seguinte, aquele que é objeto de maior conflituosidade diz respeito à previsão do art. 155, §2º, XII, g, especificamente em relação à disciplina do ICMS, que trata da forma como os entes federados deliberarão sobre a concessão e revogação de benefícios no âmbito deste imposto. Isto pois, segundo doutrina dominante, a competência tributária do ICMS é cometida aos estados membro, em que se inclui a competência inversa, de isentar⁶⁸⁶⁹. Concorde-se ou não com esta afirmativa, certo é que os entes federados estaduais, diante da competência para deliberar sobre o referido tributo, por fundamentos diversos, jurídicos ou extrajurídicos, constitucionais ou inconstitucionais, têm utilizado há décadas a tributação do ICMS de forma predatória para atrair empreendimentos para o seu território.

Tais conflitos se dão como decorrência mesmo da feição fiscal do Estado brasileiro, e com os interesses antagônicos dos estados de buscar cada um seu progresso, distanciando-se do projeto federativo estabelecido na Constituição. A isso André Elali denomina de utopia de autonomias, no dilema entre a centralização e a distribuição de competências no Estado Federal⁷⁰:

Não que a centralização total seja um caminho sem volta, mas uma menor descentralização é que deve estruturar as relações no Brasil, adequando-se à realidade concreta, e não permanecendo numa utopia de autonomias. Autonomias que, como visto, não existem materialmente de forma ampla e na grande maioria dos entes, mas apenas formalmente. Isso em função da necessidade de redução dos problemas que um federalismo fiscal como o brasileiro tem causado, como, por exemplo, o caótico sistema jurídico tributário em sua amplitude de normas, a constante invasão de competências, a concessão de incentivos como forma de atração de investimentos (“guerra fiscal”) e desnaturações de institutos e entidades de Direito.

Portanto, pragmaticamente pode-se observar que o projeto de federação cooperativa, ao menos no âmbito da tributação do ICMS, guarda riscos, que merecem uma análise atenta.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.537.

⁶⁹ Para aprofundamento sobre o tema, que não é objeto deste estudo, FARIAS, Mayra Andrade Marinho. Benefícios fiscais de ICMS: positivamente, natureza jurídica e requisitos de concessão. Tese de doutorado, PUC/SP, 2018. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21809> > . Acesso em: 23.12.2022.

⁷⁰ ELALI, André. O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. p.88.

3. A regra-matriz de incidência do ICMS

Conforme lições de Paulo de Barros Carvalho, a norma, enquanto ordenação da conduta humana, contém como unidade mínima e irreduzível o esquema lógico condicional entre hipótese e consequência⁷¹. Ainda que se diga em um mínimo irreduzível, não implica a afirmação se tratar de elementos que não possam ser ainda mais dissecados. Ademais, é da própria tradição do estudo científico analítico a busca pela maior decomposição e capacidade descritiva de seu objeto⁷². Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho concebe a regra-matriz de incidência, em que se identifica elementos mínimos contidos tanto no antecedente quanto no consequente da norma que se repetem consistentemente nas normas tributárias.

Mais que isso, trata-se de uma forma de simplificação e decomposição da norma para seu estudo, interpretação e aplicação⁷³:

A razão do bom êxito da regra-matriz foi simplificar a forma de se compreender os textos de direito positivo. Estabeleceu um modelo lógico-estrutural de toda e qualquer norma jurídica em sentido estrito, portadora de uma hipótese que se vincula a um consequente, em virtude da imputação deôntica valorada pelo legislador. Tanto à hipótese normativa como a seu consequente foram atribuídos critérios que permitiam ao intérprete instituir o conteúdo mínimo necessário para fins de regular uma conduta.

Trata-se da constatação da homogeneidade sintática observável nas normas jurídicas, e, em específico, as normas tributárias. Formalizando a norma jurídica tributária, o seu núcleo estrutural pode ser formulado da seguinte forma: $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$ ⁷⁴.

Em breve explicação, “Cm” identifica o critério material, composto pelo verbo (v) e seu complemento (c); “Ce” corresponde ao critério espacial, e temporal “Ct”. Estes integram os elementos da hipótese da norma. Da sua verificação, implica a incidência do consequente da norma, em que o vetor “→” enquanto operador deôntico, da consequência obrigatória “Cp”, enquanto critério pessoal, que vincula sujeito ativo e passivo (“Sa” e “Sp”), no pagamento de tributo indicado no critério quantitativo (Cq) que decorre da aplicação de uma base de cálculo (bc) sobre uma alíquota (al).

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.48.

⁷² CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.46.

⁷³ OLEINIK, Rosana. *Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito*. in: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol.1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.300.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.629.

Faremos uso, portanto, deste critério para apresentação dos elementos fundamentais do tributo objeto de nosso estudo, dissecando suas partes, com o objetivo de tornar este estudo suficiente em si mesmo para compreensão integral da problemática apresentada. Registra-se, todavia, tratar-se de uma visão tão somente panorâmica sobre seus elementos fundamentais, dada a profunda complexidade que envolve cada um dos elementos da regra-matriz de incidência do ICMS, em especial este primeiro a ser abordado, o critério material.

O critério material da regra-matriz de incidência corresponde à descrição de uma conduta humana, genericamente prevista na norma. Conforme observado na sua elaboração formalizada acima, o critério material é integrado por um verbo (v) e um complemento (c). Assim é que dizemos que o critério material é pessoal e pressupõe a sua realização pela conduta do indivíduo, que pode ser um agir (vender, adquirir, transferir, doar) ou um estado de fato (possuir, ser proprietário).

Conforme bem alertado por Paulo de Barros Carvalho⁷⁵, o ICMS é um tributo que alberga três hipóteses de incidência e três consequências, no recorte aqui estabelecido, três critérios materiais.

O primeiro deles é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Aqui podemos apontar a presença do critério material apontando o verbo (realizar operação) e seu complemento (relativa à circulação de mercadoria), prevista no art. 155, II, da Constituição Federal.

José Eduardo Soares de Melo analisa em separado estes três termos, operação, circulação e mercadoria. Em relação ao conceito de operação, aduz⁷⁶:

Conquanto tenha observado inicialmente que ‘a operação a que se refere a Constituição é qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não natureza de negócio jurídico’, Alcides Jorge Costa enfatiza que ‘operação relativa à circulação de mercadorias é, pois, um ato jurídico, no sentido de ato material ou não negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso a de promover a circulação de mercadorias para leva-las da fonte de produção ao consumo’, e que ‘... em conclusão, a operação a que se refere o artigo 23, II, da Constituição é qualquer negócio jurídico ou ato material, que seja relativo à circulação de mercadorias’.

Circulação, por sua vez, não pode ser compreendido como uma movimentação física de determinado objeto, mas sim de uma alteração jurídica da propriedade, de um titular para outro, a partir de um negócio jurídico, em geral um contrato, nominado ou inominado. Ou seja, circular não deve ser compreendido como transportar, mas a troca de propriedade

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.753.

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 14-15.

juridicamente reconhecida. A referida conclusão conta com entendimento sumulado sob o número 166, desde o ano de 1996, no STJ⁷⁷.

Por fim, em relação ao conceito de mercadoria, em que se observa renovada controvérsia diante de cada inovação mercadológica ou tecnológica, recebe o seguinte conceito, de lavra de José Eduardo Soares de Melo⁷⁸:

Mercadoria é bem corpóreo ou virtual da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica conforme previsto no art. 155, § 3º, CF.

Acresce-se a tal conceito a possibilidade de tributação via ICMS do bem importado, conforme art. 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal, ampliando o conceito de mercadoria quando se tratar de importação realizada por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do imposto, e cuja aquisição não ocorra no contexto de uma dinâmica mercantil realizada por este.

O segundo critério material do ICMS corresponde à prestação de serviço de comunicação, que, assim como o conceito de mercadoria, é objeto de renovadas controvérsias levadas ao Poder Judiciário de modo a estabelecer os limites e contornos da incidência do ICMS no presente caso, que incidirá diante da execução de uma obrigação jurídica de um serviço de comunicação, e não esta em si.

Desse modo, o critério material desta hipótese de incidência do ICMS corresponde ao verbo “prestar” enquanto executar, realizar, e seu complemento, um serviço de comunicação. A hipótese de incidência encontra diversas situações concretas para confrontação da adequação de sua incidência, como a radiodifusão televisiva gratuita e paga, internet, streaming, hosting etc., não tratadas de forma detida aqui, seja pela menor incidência relativa à guerra fiscal objeto de nosso estudo, seja pelos estreitos limites de investigação acerca dos elementos da regra-matriz de incidência do ICMS.

Por fim, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, que assim como na hipótese acima, referente à execução de uma obrigação de fazer, cujo seu complemento é a especificação que se trata de um contrato de transporte intermunicipal e interestadual.

⁷⁷ Súmula n.166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 17.

Conforme exposto, a hipótese de incidência que mais significativamente encontra proximidade com este estudo diz respeito ao primeiro critério material acima apresentado, relativo à circulação de mercadorias, reiteradamente mencionado no desenvolvimento deste trabalho, em que pese a sempre presente possibilidade do estabelecimento desta concorrência em todas as demais hipóteses pelos mesmos expedientes.

Pelo mesmo processo de destacamento dos elementos que constituem a norma tributária para encontrar o critério material, encontra-se o critério espacial a partir da identificação da delimitação do local em que o fato impositivo deve ter como ocorrido seu acontecimento para se estabelecer a incidência da norma.

Nem sempre a norma estabelecerá de forma clara o critério espacial, sendo que em determinadas situações haverá uma pressuposição de quais sejam os seus limites.

Um primeiro ponto de distinção se faz importa assinalar, acerca da sua diferenciação em relação à vigência da norma. É a lição de Aurora Tomazini de Carvalho ao indicar que⁷⁹:

A delimitação do local do fato contida na hipótese e o campo de vigência da norma são entidades ontologicamente distintas, apesar de frequentemente, por opção legislativa, encontrarmos o critério espacial identificado como o próprio plano de vigência territorial da norma. Aliás, este é justamente o motivo, de muitos autores terem dificuldade de vislumbrar um critério espacial universal, eles acabam associando-o ao âmbito de vigência das leis.

Naquilo que interessa para este estudo, sendo o ICMS um tributo estadual, o critério espacial comparece para delimitar o reconhecimento do fato impositivo e a incidência tributária em relação às operações ocorridas dentro dos limites daquele ente federado, ou que de alguma forma o legislador indique como ali reconhecida a sua ocorrência.

Determinadas situações trazem o debate acerca do efetivo local da ocorrência do fato impositivo, ou seja, da satisfação do critério espacial, por se tratar de um tributo estadual. Destaca-se neste sentido dois debates que implicam disputa entre entes federados, o critério espacial do ICMS relativo à incidência do tributo no processo de geração de energia elétrica em hidroelétricas, cuja ocorrência é reconhecida no local em que situadas as turbinas; e de forma mais específica e recente o embate travado entre o estado de Mato Grosso do Sul e outros entes federados em relação ao reconhecimento do local para incidência do ICMS relativo à importação de gás natural proveniente da Bolívia, decidido nas ACOs 854, 176 e 1093.

⁷⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.409.

O critério espacial também toma o centro do debate da glosa em relação aos créditos de ICMS porquanto certa argumentação vai no sentido de que ao realizar a glosa, o estado de destino estaria tributando um fato imponível corrido fora de seus limites, violando o critério espacial da RMI do tributo. O tema será melhor apresentado e analisado em momento posterior deste estudo.

O critério temporal corresponde ao momento exato estabelecido na norma como aquele no qual será imputada a ocorrência do fato imponível. Adotadas as premissas metodológicas em relação à incidência da norma expostas no capítulo anterior, é certo que o ato jurídico naturalmente pode ocorrer em momento diverso, indicando a norma o momento ao qual o lançamento tributário se reportará.

Assim como em relação ao critério espacial, o critério temporal nem sempre estará expresso na norma. Quanto ao ICMS, vale mencionar a previsão no art. 11 da Lei Complementar 87/96 o apontamento do critério espacial, e no art. 12 o critério temporal.

O critério pessoal e o critério quantitativo encontram-se alocados no conseqüente da norma, cuja função é “definir os critérios (conotação) do vínculo jurídico a ser interposto entre duas ou mais pessoas, em razão da ocorrência do fato jurídico”⁸⁰.

Enquanto o critério pessoal estabelecerá quem serão os sujeitos que se ligarão pelo liame jurídico da sujeição tributária, o critério prestacional estabelecerá qual a conduta que se imputa ao devedor cumprir.

O critério pessoal de uma forma geral não contempla elemento de interesse no estudo da guerra fiscal porquanto as posições de credores e devedores não são em regra controvertidos pelos sujeitos das relações tributárias estabelecidas. Há, todavia, uma argumentação acerca da glosa em relação ao critério pessoal no sentido de que deveria ser colocado na sujeição passiva referente às diferenças correspondentes à glosa não o contribuinte que adquire a mercadoria inconstitucionalmente beneficiada no ICMS, mas sim o ente federado que cometeu a nulidade na constituição da norma veiculadora do referido benefício. Retornaremos no momento adequado a este debate.

Por fim, o critério quantitativo é certamente aquele que guarda maior proximidade com o tema aqui estudado. Sendo o critério quantitativo a especificação da obrigação que se espera cumprida pelo devedor da relação jurídica estabelecida, e especificamente na relação tributária, a quantia devida pelo contribuinte, a tributação do ICMS é, na sua incidência regular, já complexa quanto à sua especificação. Isto pois o ICMS é um tributo não

⁸⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.417.

cumulativo, cujo cálculo do valor devido se faz a partir da utilização do próprio tributo como base de cálculo, denominada culturalmente como um cálculo “por dentro”.

Outrossim, o critério quantitativo é relevante neste estudo na medida em que a glosa implicará na alteração da quantia a ser paga pelo contribuinte, porquanto interfira no seu creditamento. O tema será abordado de forma mais detida na explanação acerca da característica da não-cumulatividade do ICMS, e com um maior aprofundamento quando do estudo da fenomenologia da glosa unilateral.

4. A não cumulatividade e a sua natureza jurídica segundo a doutrina majoritária

A não cumulatividade é expressamente prevista na Constituição Federal, no seu art. 155, § 2º, I:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

Sob uma perspectiva funcional, que corresponde à conceituação observada na doutrina, é a contribuição de Paulo de Barros Carvalho⁸¹:

O princípio da não-cumulatividade, não obstante configure “limite objetivo”, está ligado à realização de valores de lédima grandeza, como o da justiça da tributação, o do respeito á capacidade contributiva do administrado e o da uniformidade na distribuição da carga tributária. Dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços, o princípio da não-cumulatividade apresenta-se como técnica que atua sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, visando a evitar que o impacto da persecução tributária provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata.

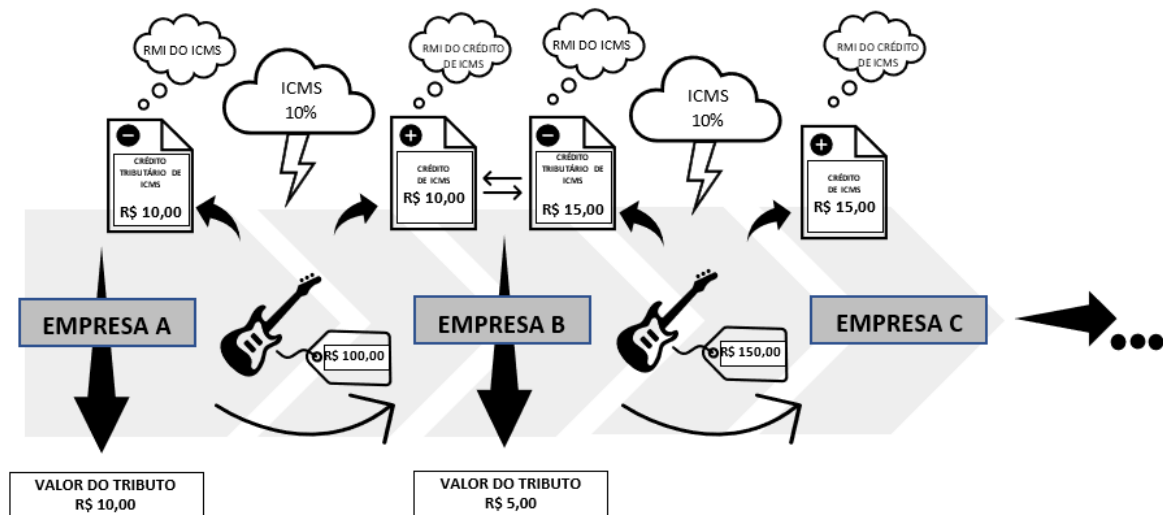
Veja-se que o conceito da não cumulatividade é muito próximo do seu efeito prático, porquanto aquilo que se busca é justamente evitar uma consequência econômica e

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.663.

juridicamente relevante, que é o efeito acumulativo que decorreria da sua incidência reiterada ao longo de uma cadeia produtiva.

Lancemos mão ao recurso gráfico, aonde ficará mais clara a forma como a não cumulatividade se opera no ICMS:

Figura 1 – Dinâmica da não-cumulatividade do ICMS



Fonte: O autor.

O conjunto de setas que vai da esquerda para a direita indica a sucessão natural cronológica da cadeia produtiva. Imagine-se em nosso exemplo que a Empresa A, a fabricante de instrumentos musicais, vende seu produto para a distribuidora identificada como Empresa B, por R\$100,00. Por sua vez, a Empresa B, vende para a loja de instrumentos musicais, Empresa C, que realizará outras operações em possibilidades infinitas. Importa para nosso estudo o exemplo da relação travada sucessivamente entre as empresas A, B e C.

Observe que a fabricante vende seu produto para a distribuidora pelo preço de R\$100,00, que por sua vez realizará a sua operação subsequente por valor superior, de R\$150,00, auferindo seu lucro.

Facilitando nosso exemplo com a incidência da alíquota de 10% em todas as operações, a operação de venda do produto da Empresa A para a Empresa B implicará na realização do fato imponible que corresponde à hipótese de incidência do ICMS, a gerar um lançamento tributário de R\$10,00.

A Empresa B, por sua vez, quando realizar a sua operação de venda da mercadoria pelo preço de R\$150,00, observará a incidência de 10% também sobre o valor da operação, de R\$15,00.

Não fosse o ICMS caracterizado pela não cumulatividade, quando o produto fosse vendido para a Empresa C, já teria havido a incidência de R\$25,00. E quanto mais longa fosse a cadeia de circulação dessa mercadoria, rapidamente o conjunto dos lançamentos tributário sobre a mercadoria ultrapassariam o seu valor de mercado, tornando completamente inviável qualquer cadeia de circulação de mercadorias com diversas operações.

Assim, a solução adotada pelo legislador não é a de fazer incidir o tributo sobre a diferença entre o valor da aquisição e venda da mercadoria (como veremos posteriormente, o ICMS não é um imposto de valor agregado), mas a incidência em todo o valor da operação, mas com a geração de um correspondente crédito ao adquirente da mercadoria, correspondente ao valor que incidiu de tributo naquela operação. O art. 155, §2º, I, da Constituição Federal utiliza o termo “cobrado”, reconhecido como o valor que incidiu na operação.

Observe-se, portanto, que ao mesmo tempo que a Empresa A terá contra si lançado o tributo no valor de R\$10,00, a Empresa B se creditará de R\$10,00 de crédito de ICMS, que será utilizado para compensar parcela daqueles R\$15,00 lançados na sua operação subsequente.

Com isso, a cada operação na cadeia produtiva, créditos de ICMS vão sendo gerados, de modo que não importa o tamanho da sucessão de operações, não haverá distorções, em regra, quanto à somatória do tributo ao longo da dinâmica empresarial.

Nesse próprio contexto de sua aplicação, da sucessão de acontecimentos para a colocação do produto tributado ao seu consumidor final, está pressuposto um dado da realidade referente à organização social e do modo de produção econômica. Conforme observa José Eduardo Sores de Melo, a não cumulatividade é uma necessidade decorrente da própria evolução econômica do povo, a ponto que a sua supressão tornaria determinados processos produtivos excessivamente onerosos e inviáveis, tanto quanto mais elaborados e mais longas as suas cadeias de produção⁸².

Evidente que aqui não se está a transgredir os limites entre o direito e a economia. Ao revés, os efeitos jurídicos decorrentes das múltiplas incidências e o efeito cumulativo evitado

⁸² MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.262.

pelo sistema jurídico decorre de uma construção realizada dentro deste próprio⁸³, a partir de princípios constitucionais referentes à própria tributação, como a igualdade, a capacidade contributiva e a vedação ao efeito confiscatório⁸⁴.

Dada a relação estabelecida entre a característica da não cumulatividade do ICMS e valores fundamentais que informam o sistema constitucional tributário, e em especial as limitações ao poder de tributar, o entendimento prevalente colhido na doutrina nacional é no sentido de sua natureza principiológica.

Adotam, entre outros, a concepção da não cumulatividade como princípio Paulo de Barros Carvalho⁸⁵, José Eduardo Soares de Melo⁸⁶, Paulo Caliendo⁸⁷, Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁸, Rosiris Paula Cerizze Vogas⁸⁹, dentre outros.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. ICM e IPI. Direito ao crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. Revista de Direito Tributário. Vol. 46. São Paulo: RT. p.74.

⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.263.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.757.

⁸⁶ MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.263.

⁸⁷ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p.213

⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁸⁹ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.153.

CAPÍTULO 3 – A GUERRA FISCAL ENTRE ENTES FEDERATIVOS INSTRUMENTALIZADA A PARTIR DO ICMS

1. ICMS e guerra fiscal. Características, implicações, jurisprudência e história

Há muito tempo que a tributação é compreendida não apenas como uma forma de arrecadação de recursos a partir do patrimônio daqueles sujeitos a uma manifestação de império, identificando-se funções diversas. Assim, ao lado da função meramente arrecadatória, ou fiscal, cuida-se aqui de se referenciar a função extrafiscal da tributação, em que Luís Eduardo Schoueri menciona registros históricos da utilização da tributação a partir da função de induzir economicamente determinado comportamento já no império romano, com a *lex Papia Poppaca*, em que instituía um tratamento tributário mais custoso aos solteiros, isentando famílias com mais de dois filhos, induzindo o aumento populacional⁹⁰.

Merece registrar a eloquente definição de extrafiscalidade em Paulo de Barros Carvalho⁹¹:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

No Sistema Tributário Brasileiro existem diversos indícios de que certos tributos tenham uma aptidão maior para o uso com função extrafiscal, em especial a partir da facilitação quanto ao modo como as alíquotas são alteradas, em mitigação ao princípio da legalidade⁹², como o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados etc. Todavia, o entendimento doutrinário contemporâneo é no sentido de compreender na tributação em si as funções fiscais e extrafiscais, ou seja, não se deve compreender que existam tributos fiscais e tributos extrafiscais, mas sim funções dentro de cada manifestação tributária.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.109-110.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.257.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p.335.

Em síntese, “não existem tributos que ostentem apenas uma das funções, o que induziu o desenvolvimento do raciocínio segundo o qual haveria tributos que exerceriam preponderantemente funções fiscais ou extrafiscais”⁹³.

Analisando-se pragmaticamente o ICMS, este tributo tem grande aptidão econômica para o seu uso de forma extrafiscal, porquanto esteja diretamente relacionado à dinâmica da atividade empresarial dos mais diversos setores. Assim, a concessão de benefícios fiscais em ICMS demonstra grande aptidão de induzimento de comportamentos e escolhas pelos seus contribuintes.

Todavia, sob outra perspectiva, conforme mencionado em tópico anterior deste estudo, o Constituinte previu uma sistemática diferenciada em relação ao ICMS, em que, em relação a este, não alcança o entendimento de que o poder de tributar é acompanhado necessariamente do poder de isentar, autonomamente. Ao revés, como visto, a concessão de benefícios e incentivos fiscais dependem, antes da sua concessão via legislação estadual, autorização via Convênio do Confaz.

Assim, tem-se uma dimensão da utilização da tributação em sua função extrafiscal, no qual os entes tributantes se utilizam de forma legítima e saudável do espaço de autonomia conferido pelo sistema jurídico a atrair os contribuintes para se estabelecerem em seu território, com os mais diversos interesses, como criação de empregos, incremento da arrecadação etc. Ao fim e ao cabo, a utilização da função extrafiscal nesse panorama se encontraria inserido em uma concepção mais ampla de natural concorrência entre os entes federados, cuja atração e indução de comportamentos podem se dar de outras formas, como fornecimento de estrutura, doação de bens, criação de ambiente de negócios facilitados, e, também, a tributação.

Realizada dentro dos parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico, tal competição não desnatura o Estado Federal cooperativo concebido pelo constituinte, ao passo que é capaz de concretizar diversas normas programáticas constitucionais ou mesmo princípios e direitos fundamentais.

O nosso objeto de estudo parte de um outro nível concorrencial estabelecido entre os entes federados estaduais, com a utilização do ICMS para além dos limites permitidos pelo sistema jurídico, em que estes concedem benefícios e incentivos relativos a este tributo em burla às condicionantes constitucionais e legais para fazê-lo.

⁹³ BOMFIM, Diego Marcel. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Orientador: Paulo Ayres Barreto. 2014. Tese – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1991. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php> Acesso em: 31 ago. 2020. p.26

Se em um determinado patamar podemos considerar como legítima e legal a competição estabelecida entre entes federados, aqui se fala em uma competição predatória, realizada fora dos limites legais permitidos, de forma não perene sob uma perspectiva de validade jurídica, com prejuízo dos mais diversos aspectos, jurídicos e extrajurídicos. A essa tributação predatória se dá o nome já bastante consolidado de “guerra fiscal”. Assim, em que pese a forte conotação política do termo, para além da sua própria consagração para se referir a esse contexto, é de fato propício assim o nomear, em termos salpicados pela política, porquanto, conforme em outro momento deste trabalho se sustentará, trata-se efetivamente de uma manifestação política que corrompe o sistema jurídico.

Corroborando essa percepção acerca do que se possa denominar de “guerra fiscal”, assim dispõe Alessandro Rostagno⁹⁴:

“Guerra fiscal” é a expressão que vem sendo utilizada para conceituar a exacerbção de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados.

Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.

A referida guerra fiscal pode ser compreendida sob outros enfoques, como o estabelecido por Paulo de Barros Carvalho, como um desacordo, um conjunto de relações não conciliadas pelos entes federados. Considerando que a nota de inconstitucionalidade se dá a partir da inexistência de prévia autorização do Confaz, que nada mais é que o produto de uma conciliação entre os entes federados, verdadeiramente o conceito é acertado:

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 indistigáveis 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, com 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.

⁹⁴ ROSTAGNO, Alessandro. A “guerra fiscal” no contexto jurídico-político do desenvolvimento regional brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.167.

Todavia, merece atenção doravante neste trabalho a afirmação de uma perspectiva benéfica vista pelo insigne mestre na guerra fiscal, e, de forma mais ampla, o posicionamento adotado por parte significativa da doutrina nacional acerca do tema, especialmente em relação às consequências e reações da guerra fiscal, com a qual nos ocuparemos no próximo tópico.

2. Das críticas às reações dos entes federados na guerra fiscal do ICMS

Colhe-se na doutrina diversos entendimentos doutrinários favoráveis a manutenção das leis concessivas dos benefícios concedidos de forma inconstitucional, ou da reação dos demais entes federados.

Passa-se a apresentar abaixo os mais consistentemente defendidos pelos estudiosos do tema.

2.1. Da não recepção da lei complementar 24/75

Conforme já tratado linhas atrás, prevendo o Constituinte a concorrência pelos Entes Federados a partir da tributação do ICMS, remeteu à Lei Complementar nacional o tratamento de diversos aspectos do referido imposto, reduzindo-se o risco de descaracterização do projeto de federação estabelecido. Assim, coube à Lei Complementar, em relação ao que é relevante nesse ponto do estudo, disciplinar o regime de compensação do ICMS, regular a forma para concessão de isenções, incentivos e benefícios e sua revogação, prevendo o art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que, não sobrevindo a referida lei no prazo de sessenta dias da promulgação da Constituição, a concessão de benefícios seria regulada nos termos da Lei Complementar 24/75.

Conforme lição da Teoria Geral do Direito Constitucional, sobrevindo nova manifestação do Poder Constituinte Originário, as normas materialmente compatíveis com o novo texto, e compatíveis formal e materialmente com a ordem anterior são recepcionados, evitando-se um completo vácuo normativo infraconstitucional. Portanto, a princípio seria mesmo dispensável a previsão do art. 34, § 8º do ADCT para a recepção da LC 24/75, porquanto trate de tema correspondente a parte das referências do art. 155, §2º, XII da Constituição Federal, sendo inegável, noutro sentido, o proveito da expressão, afastando eventual debate da recepção ou não do texto legal.

A despeito da ausência de edição da referida Lei Complementar no prazo assinalado pelo Constituinte, a doutrina desde então tem levantado argumentos no sentido da não recepção da LC 24/75, por incompatibilidade material com a CF88, ou mesmo com

incompatibilidade com a ordem anterior. Em relação a esta, é a lição de Paulo de Barros Carvalho⁹⁵:

O primeiro argumento que torna duvidosa a constitucionalidade da Lei Complementar nº 24/75 decorre do fato de que a Constituição de 1967 determinava, no art.23, § 6º, que as isenções do então ICM seriam concedidas ou revogadas nos termos fixado sem convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. O legislador complementar, entretanto, extrapolou a competência que lhe foi outorgada pelo constituinte, disciplinando não apenas a concessão e revogação de isenções, mas de toda e qualquer espécie de benefício relacionado ao imposto estadual, estando, por via de consequência, maculada em sua origem.

Assim, a Lei Complementar 24/75 teria avançado em relação ao que determinado pelo constituinte, ao tratar não apenas da isenção, mas também de outras formas de benefício fiscal, como redução de base de cálculo, devolução do tributo, créditos presumidos, quaisquer outros incentivos, suas prorrogações e extensões, que, para Paulo de Barros Carvalho, implicaria em inconstitucionalidade.

Aponta ainda outra incompatibilidade entre a referida Lei Complementar e a ordem constitucional vigente à sua época, pois caberia à lei infraconstitucional tratar tão somente sobre forma de concessão da isenção, não podendo tratar sobre o estabelecimento de sanção⁹⁶ pelo descumprimento da sistemática adotada. Vejamos⁹⁷:

Não podemos esquecer que o Texto Constitucional atribui ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, sem, no entanto, permitir a determinação de sanções à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade, e possibilita a exigência do ICMS pelo Estado ou Distrito Federal de destino da mercadoria ou serviço, pessoa política que, nos termos da Constituição da República, não é competente para tanto. Esse o motivo pelo qual entendo que o art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Carta de 1988.

A doutrina aponta, em relação à incompatibilidade da Lei Complementar 24/75 com a nova ordem constitucional, portanto, a falta de recepção, aspectos semelhantes.

Nesse sentido, para compreender a primeira crítica a ser apresentada na sequência, deve-se ter em mente primeiramente que o constituinte previu no art. 155, § 2º, I e II, os

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 678.

⁹⁶ Repete-se aqui o termo “sanção” utilizado por Paulo de Barros Carvalho na citação feita em seguida. Todavia, a própria compreensão das consequências pelo descumprimento da sistemática estabelecida pela Lei Complementar 24/75, e o seu enquadramento na teoria das normas será objeto de atenção em outro momento deste estudo.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 679.

termos gerais da não cumulatividade, indicando que deverá haver compensação entre os valores cobrados em cada etapa de incidência, e que a isenção ou não incidência implicariam, em regra, a anulação dos créditos relativos às operações anteriores. Desse modo, parcela majoritária da doutrina entende que a disposição constitucional referida dá a feição da não cumulatividade, de modo que tão somente a isenção e a não incidência implicariam em anulação dos créditos, em um rol taxativo, não podendo norma infraconstitucional inovar no tema, conforme entendimento de Antônio Roque Carrazza⁹⁸, Paulo de Barros Carvalho⁹⁹, Andréa Medrado Darzé¹⁰⁰, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰¹, entre outros.

Por sua vez, a Lei Complementar estabelece certo procedimento para a concessão de benefícios fiscais, cujo descumprimento tem como consequência a anulação dos respectivos créditos pelo estado de destino, nos termos de seu art. 8º. Tal procedimento, ao anular créditos de ICMS, corresponde a intervenção do campo da não cumulatividade, avançando em relação à feição conferida à regra constitucional, revelando a sua incompatibilidade material. Nesse sentido, a lição de José Eduardo Soares de Melo¹⁰²:

A CF confere competência à Lei complementar para “disciplinar o regime de compensação do imposto ” (art. 155, XII, c), o que jamais pode implicar restrição ou limitação do direito de abatimento do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores.

Fundamentado nos léxicos, fora apurado que “disciplinar” “não é alterar, não é retirar direitos, não é conceder privilégios, não é suprimir, não é adulterar, não é violar direitos, não é transigir ‘pro domo sua’”. Assim, “disciplinar a não cumulatividade” apenas consiste na fixação de elementos necessários à operacionalização do regime de abatimento dos valores tributários, mediante a consideração de documentos periódicos de apuração, alocação a estabelecimentos do contribuinte, sistemática de transferências etc.

Vale repisar que para a doutrina majoritária que realiza tal crítica, é pressuposto que se trata de rol exaustivo as hipóteses de exceção à não cumulatividade, como alerta Argos Campos Ribeiro Simões¹⁰³.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 420.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.665.

¹⁰⁰ DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.61.

¹⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹⁰² MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.269-270.

¹⁰³ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A guerra fiscal no ICMS – uma questão relevante. In: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Vol. I. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 99.

Paulo de Barros Carvalho entende no mesmo sentido, somando-se ao argumento a sua crítica de que a sistemática apontada no art. 8º implicaria além disso, violação à separação de poderes, usurpando-se função que caberia ao Poder Judiciário. Vejamos¹⁰⁴:

Além disso, a Lei Complementar nº 24/75 dispôs, também, sobre sanções aos contribuintes envolvidos nas operações ilegitimamente beneficiadas. Em total agressão ao ordenamento jurídico pátrio, estabeleceu, no art. 8º, ser ineficaz o crédito fiscal relativo às operações beneficiadas, autorizando, simultaneamente a exigência do imposto reduzido em razão do incentivo tributário. A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF –, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela.

Colhe-se na doutrina especializada ainda o entendimento da incompatibilidade da unanimidade exigida dos votantes no Confaz para edição de convênio autorizativo com a federação. Nesse sentido Ricardo Lodi Ribeiro¹⁰⁵ e Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁰⁶.

Merece nota o posicionamento contrário a esta tese, de Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁷, que entende que não apenas a unanimidade é compatível com a Constituição Federal, como decorre desta:

(...) o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal no tocante a estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer quórum mínimo.

Por essa linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas, sim, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo (...).

A despeito das contundentes críticas feitas pela doutrina, o entendimento consistentemente adotado pelo STF é no sentido da recepção da referida Lei Complementar.

Nesse sentido, cita Roque Carrazza¹⁰⁸ as ADIs 1.179-SP, 1.308-RS, 3.246-PA, 3.312-MS e 3.809-ES. Merece nota, ainda, a ADPF 198¹⁰⁹, julgada mais recentemente, que

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 678.

¹⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competição para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte. Ano 10. N. 59. set./out., 2012.

¹⁰⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do Confaz: considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte. Ano 10. N. 59. set./out., 2012.

¹⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada Guerra Fiscal entre Estados*. In: *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 576.

confirmou a compatibilidade do quórum de unanimidade exigido pela Lei Complementar para aprovação de benefícios fiscais com o sistema federativo, e o RE 628.075-RS¹¹⁰, que será objeto de maior atenção em outro momento deste estudo.

2.2. Da extensão dos termos “isenções, incentivos e benefícios fiscais” do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal

Ainda dentro dos robustos questionamentos levantados pela doutrina acerca da recepção da Lei Complementar n. 24/75, merece abordagem em separado um tema específico.

Discute-se aqui acerca da amplitude da regra contida no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, em relação a quais figuras jurídicas estariam abarcadas pela condicionante deliberativa do Conselho Fazendário. Isto pois a literalidade do texto constitucional estabelece que cabe à Lei Complementar regular a forma como os entes federados estaduais tratarão dos temas isenções, incentivos e benefícios fiscais. Porém, ao indicar tais institutos, isenção, incentivo e benefício fiscal, refere-se o constituinte a figuras jurídicas que não são ali delimitadas, trazendo um grau maior de complexidade para a exata delimitação daquela norma.

Humberto Ávila defende que a Constituição não apenas define conceitos de forma direta ou indireta, mas também os pressupõe, “atribuindo ao intérprete a tarefa de incorporar conceitos pré-constitucionais infraconstitucionais”¹¹¹. Desse modo, delimitar o campo de atuação da norma constitucional, quando esta se vale de institutos ali não definidos, implica a análise do entendimento pressuposto sobre estes conceitos à época da sua edição, sob pena de que alterações posteriores à legislação infraconstitucional subvertam a lógica hierárquica do ordenamento jurídico, fazendo com que o legislador dê os contornos das expressões veiculadas pelo constituinte, não prevalecendo o projeto do constituinte para o Estado.

Assim, a doutrina analisa aquele dispositivo constitucional, buscando estabelecer a extensão da sua aplicação, sem, contudo, haver um acordo acerca de seus conceitos, e quais seriam os gêneros e espécies. Cite-se como exemplo o entendimento de Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira, para quem “incentivos fiscais são espécies do gênero

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 198. Autor: Governador do Distrito Federal. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 06 outubro 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 06 outubro 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3796893>> Acesso em: 17.3.2021.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 628.075/RS. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator para o acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 novembro 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 19 novembro 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>>. Acesso em: 17.3.2021.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 98, p.79.

isenção, que tem por conteúdo primordial a referida função indutora, estimulando ou desestimulando comportamentos do particular”¹¹².

Sob ponto de vista inverso, Roque Antônio Carrazza entende que a isenção é apenas uma das formas de conceder os incentivos ou benefícios fiscais¹¹³. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, que definem o incentivo fiscal como uma vantagem concedida para estimular ou desestimular determinado comportamento do contribuinte, que pode se dar a partir da isenção, ou outro meio¹¹⁴.

Concordamos, por fim, com o entendimento de Ivo Cesar Barreto de Carvalho que entende que os institutos se diferenciam, na medida em que os incentivos se referem a estímulos, e os benefícios se referem a uma vantagem, concluindo “o termo benefício fiscal ser mais abrangente que os demais, pois engloba tanto os incentivos fiscais (medidas para encorajar, estimular determinada atividade econômica) como os alívios fiscais”¹¹⁵.

Para os fins do recorte deste estudo, é suficiente a constatação de que o constituinte indicou expressamente a necessidade de deliberação colegiada dos entes federados estaduais para a concessão e revogação de isenção, incentivo e benefício fiscal. Assim, adotando-se a isenção como gênero, do qual o incentivo e o benefício fiscal seriam espécies, ou o gênero benefício, do qual o incentivo e a isenção seriam espécies, independente da ordem estabelecida e adotada, é relevante a premissa da relação de subordinação entre as espécies, para concluir que todas estejam abarcadas pela limitação constitucional a sua concessão unilateral por qualquer ente federado estadual. Nas palavras de José Souto Maior Borges, destaca-se¹¹⁶:

De todas essas considerações antecedentes, resulta porém que é constitucionalmente defeso ao Estado-membro conceder unilateralmente (a) incentivos fiscais genéricos ou (b) especificamente isenções na área do ICMS. **O que está vedado ao gênero, vedado está à espécie.** Sob essa matéria não pode dispor a lei estadual e muito menos o podem atos infralegais expedidos pela administração fazendária (g.n).

Adotadas tais premissas, conclui-se, parcialmente, que o constituinte indistintamente na variedade de possibilidades de incentivos e benefícios fiscais, e com estaque à isenção,

¹¹² SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. p.31.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2010.

¹¹⁵ CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015. p.245.

¹¹⁶ BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 4. Vol. São Paulo: Dialética, 2000. p.123.

relegou a sua concessão e revogação à deliberação conjunta dos estados, a partir do regramento estabelecido na Lei Complementar n. 24/75, plenamente recepcionada pela Constituição Federal nesta matéria¹¹⁷. Não há, portanto, relevância, nesse ponto específico do estudo, a análise da variedade das suas espécies, enfrentada em outro capítulo, a luz do princípio da não cumulatividade.

A questão que se coloca aqui diz respeito, portanto, não a relevância do debate entre os conceitos de isenção, benefício e incentivo, mas o adjetivo que acompanha a previsão constitucional: fiscal. Passa-se, assim, ao estudo da diferenciação entre benefícios fiscais e benefícios financeiros.

2.2.1. Benefícios fiscais e benefícios financeiros

A doutrina diferencia o conjunto de benefícios que estão relacionados com o ICMS, direta ou indiretamente, de outros, para os quais imputa a ausência de relação com o tributo, de modo a afastar a aplicação da Lei Complementar n.24/75. Não apenas por ausência de menção na referida lei, mas até mesmo pelo fato de não estarem estas outras hipóteses sujeitas à regra do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição, pela ausência de menção.

Roque Antônio Carrazza procede à diferenciação entre incentivos fiscais, incentivos financeiros-fiscais, e incentivos financeiros.

Quanto aos incentivos fiscais, a sua marca distintiva se refere ao fato de que se “vinculam à regra-matriz de incidência tributária, suficientes para reduzir ou eliminar diretamente o ônus tributário”¹¹⁸. Aqui estão incluídos, conforme acima mencionado, as isenções, créditos presumidos, redução de base de cálculo etc.

Incentivos financeiros-fiscais corresponderiam aos benefícios que, não mais se vinculando diretamente à regra-matriz de incidência, implicam indiretamente a redução ou a eliminação do ônus tributário. Aqui comparecem as figuras dos empréstimos, financiamentos e subvenções.

Por fim, os incentivos financeiros, estão relacionados a momento posterior à extinção da obrigação tributária, sem vinculação com o ICMS de qualquer forma.

¹¹⁷ Neste sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.576. Em sentido contrário, considerando o argumento de que a ordem constitucional vigente à época da edição da Lei Complementar n. 24/75 não conferiu competência ao legislador infraconstitucional para tratar sobre incentivos e benefícios fiscais, mas apenas isenção: CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.678.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.576.

Ives Gandra da Silva Martins, em trabalho que é sempre lembrado neste específico debate, de forma bastante didática estabelece precisamente o corte adotado¹¹⁹:

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art. 175 do CTN). Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres públicos estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem –, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS.

Defende, por consequência, que a partir do momento que os valores pagos a título de ICMS entram nos cofres públicos, encerra-se a relação tributária, de modo que ainda que estes mesmos valores sejam utilizados em benefício do contribuinte, sob qualquer forma, não se está mais falando em benefício fiscal, mas benefício financeiro¹²⁰.

Merece menção, por fim, em complemento aos demais, a lição de José Souto Maior Borges em diferenciação aos institutos¹²¹:

Na relação tributária, o fisco atua como sujeito ativo de uma pretensão, a de pagamento do tributo e o contribuinte como sujeito passivo dessa pretensão. Na relação financeira, que o respectivo incentivo instaura, invertem-se essas posições. O sujeito passivo passa a ser investido da titularidade de uma pretensão oponível ao fisco, consistente na efetivação do incentivo, tão logo concedido, i.e., reconhecido em ato estatal. O fisco assume a posição de sujeito passivo, sendo-lhe imputado o dever de cumprir a “promessa”, ou seja, o dever de assegurar o incentivo.

Por sua vez, a literalidade do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, ao estabelecer que apenas os benefícios e incentivos fiscais se submetem à deliberação do Confaz, os benefícios financeiros, por não guardarem relação com o ICMS, bem como não

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, jan. 2005. p.141.

¹²⁰ “A própria expressão ‘devolução de tributo’ é de absoluta injuridicidade. Aquilo que ingressa nos cofres estatais é tributo. O que sai dos cofres estatais não é tributo. Se foi recolhido indevidamente, já não era tributo antes, pois não há tributo ilegal. Se foi recolhido devidamente, extingue-se a relação tributária e a quantia que ingressou nos cofres estatais pode ter o destino que se pretender outorgar-lhe. À evidência, porém, se for destinado valor semelhante para o contribuinte financeiramente incentivado, não se tratará de ‘tributo devolvido, visto que o Estado não paga ‘tributos a contribuintes’. Nem a quantia devolvida é a mesma – a teoria heraclitiana de que ninguém bebe duas vezes no mesmo rio pela mobilidade das águas é aplicável, pois o dinheiro destinado não é o mesmo que ingressou no Erário -, nem a quantia entregue à empresa financiada é tributo”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, p.134-144, jan. 2005. p.142-143.

¹²¹ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário n.63, 2000.

estarem incluídos na disposição constitucional, podem ser concedidos autonomamente pelos entes federados estaduais¹²²¹²³¹²⁴.

A doutrina, ademais, não imputa aqui ao constituinte ter ocorrido atecnica na menção apenas do adjetivo “fiscal”, mas uma expressa adoção da relação de benefícios conexos à relação tributária. Ives Gandra da Silva Martins afirma que o termo “fiscal” tem uma longa relação história com a imposição tributária, de modo que em diversos países a própria disciplina do estudo que se sagrou no Brasil como Direito Tributário é adotada como Direito Fiscal¹²⁵. Desse modo, ao adotar o Constituinte o adjetivo “fiscal”, considerando seu conteúdo semântico e histórico, bem como a localização topográfica da menção, referir-se-ia indubitavelmente a menção unicamente aos benefícios de natureza tributária.

2.2.2. Não recepção da Lei Complementar n. 24/75 quanto aos benefícios financeiros

Feitas as diferenciações entre benefícios fiscais e benefícios financeiros, constata-se que a Lei Complementar n. 24/75 faz menção no art. 1º, parágrafo único, IV, a favores fiscais e financeiros-fiscais.

Adotada a classificação triádica de Roque Antônio Carrazza acima mencionada, em benefícios fiscais, financeiros-fiscais e financeiros, toda a variedade de benefícios financeiros não se sujeita de qualquer forma ao campo de abrangência da Lei Complementar n. 24/75, seja pelas razões já expostas, seja pela completa ausência de menção a benefícios financeiros. Assim, não se cogitaria, especificamente nesse ponto, em qualquer disputa das disposições da Lei Complementar com os benefícios financeiros porquanto sequer a referida norma faria menção a algo que não tenha aptidão para tratar.

Adotando-se a divisão dual, com Ives Gandra, conseqüentemente, a menção a favores financeiros-fiscais da Lei Complementar n. 24/75 estaria avançando em relação ao comando

¹²² VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.98.

¹²³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.580.

¹²⁴ “Portanto, requisito essencial para que um incentivo seja considerado um benefício fiscal seria o fato de ele apresentar um efeito jurídico redutor ou supressor de ônus tributário devido. Caso contrário, estaríamos diante de um benefício não fiscal, livre de quaisquer injunções prescritivas da LC 24/75”. SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A guerra fiscal no ICMS – uma questão relevante. In: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Vol. I. São Paulo: MP Editora, 2011. p.94.

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, p.134-144, jan. 2005. p.136.

do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, e, portanto, não teria verificada a sua recepção pela nova ordem constitucional¹²⁶.

No mesmo sentido Rosírís Paula Cerizze Vogas, escorando-se na lição de Ives Gandra Martins¹²⁷:

(...) a lei complementar abrange os dois tipos de incentivos, os fiscais e os financeiros, sendo que a Constituição cuida exclusivamente de incentivos fiscais, no que diz respeito á possível regulação por lei complementar, razão pela qual a magna Carta não teria recepcionado a LC nº. 24/75, especificamente no que diz respeito aos incentivos financeiros. Todavia, o autor acredita que, quanto aos incentivos fiscais, não haveria dúvidas sobre a sua recepção.

Estabelecido este corte, diversos benefícios seriam mais corretamente enquadrados como incentivos financeiros. Conforme leciona Klaus Eduardo Rodrigues Marques¹²⁸:

Muitos dos benefícios financeiros existentes em nosso ordenamento, atualmente, são, na verdade, incentivos creditícios, regidos pelo Direito Privado e se confundem, comumente, com autênticos financiamentos bancários.

Da mesma foram, os recursos desses incentivos são, quase sempre, geridos por Bancos Estatais, comprovando, assim, que estamos à frente de uma relação jurídica entre uma instituição financeira mutuante e a pessoa jurídica mutuária, regida unicamente pelo Direito Civil (Bancário / Contratual) e não pelo Direito Tributário. Tanto é assim, que a norma que instituiu tais benefícios dispõe, expressamente, que o descumprimento de qualquer das obrigações assumidas pelos contratantes implicará obrigatoriamente a resolução do contrato creditício e o imediato vencimento dos valores emprestados, podendo inclusive a contratante utilizar-se do Judiciário para recuperar seus valores emprestados.

Nesse sentido, a diversidade de incentivos e benefícios deveriam ser analisados individualmente, atestando-se os contornos característicos de modo a enquadrá-lo como benefício fiscal ou financeiro, para apuração de eventual insujeição ou desacordo com a Lei Complementar n. 24/75.

2.3. Da violação da não cumulatividade

É possível observar na doutrina um entendimento bastante recorrente na colocação da feição da não cumulatividade do ICMS como um óbice a determinadas reações à guerra fiscal. Assim, as condutas realizadas pelos estados de destino são compreendidas como inconstitucionais a partir da violação da feição da não cumulatividade do ICMS.

¹²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, p.134-144, jan. 2005. p.136.

¹²⁷ VOGAS, Rosírís Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 98.

¹²⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.113.

A adoção da feição principiológica tem efeitos retóricos evidentes na doutrina pátria. Isto pois vigora no seio da doutrina tradicional brasileira a concepção do princípio como espécie normativa ao lado das regras, todavia, com grande preponderância dos princípios em relação às regras. É exemplo dessa superposição dos princípios em relação às regras a lição de Paulo Bonavides, após traçar o percurso histórico acerca da concepção dos princípios jurídicos¹²⁹:

Daqui já se caminha para o passo final da incursão teórica: a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder.

[...]

Postos no ponto mais alto da escala normativa, eles mesmos, sendo normas se tornam, doravante, as normas supremas do ordenamento.

No mesmo sentido, encontra-se nas bases da formação da doutrina tradicional brasileira acerca dos princípios a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, sempre lembrada não apenas para apresentar um conceito de princípio, mas revelar a posição de superioridade em relação às regras¹³⁰:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. Eis porque: 'violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra'.

Isto posto, para a doutrina tradicional brasileira, os princípios ocupam posição destacada no ordenamento jurídico, estando acima das regras, de modo que o desrespeito a um princípio é mais grave que a transgressão de uma regra, conforme acima colacionado.

¹²⁹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.288-289.

¹³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.54.

Hugo de Brito Machado Segundo observa uma tendência na doutrina pátria em nomear enquanto princípios todas as normas com uma importância elevada dentro de um sistema, como é exemplo a própria não cumulatividade¹³¹.

Todavia, a impressão é de que a doutrina costumeiramente vai além, não apenas nomeando determinados institutos enquanto princípios, a demonstrar a sua importância no sistema jurídico, mas efetivamente buscam aquela superposição normativa mencionada acima por Paulo Bonavides. Veja-se nesse sentido a lição de Roque Antônio Carrazza¹³²:

Percebemos, destarte, que a não cumulatividade do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna. Em outros termos: insistimos que, no Brasil, nem leis, nem convênios, nem atos administrativos, nem, muito menos, artifícios exegeticos podem livremente moldar, a seu talante, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim, dada a generalidade e supremacia da não cumulatividade enquanto princípio, é que o prestigiado tributarista sustenta seu entendimento de que nem mesmo o intérprete pode dar contornos diversos que não a sua imediata e irrestrita aplicação¹³³, bem como que impossível a criação de exceções ou condicionantes¹³⁴, seja pelo legislador ordinário, complementar ou constituinte derivado¹³⁵ ou reformador.

Diante dessas considerações, é que a doutrina entende que diversas circunstâncias são circunstâncias violadoras do princípio da não cumulatividade. Como exemplo cita-se a condicionante da idoneidade do fornecedor emissor da nota fiscal para o creditamento pelo

¹³¹ MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022. p.57.

¹³² CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.369.

¹³³ “Por conseguinte, estas normas constitucionais garantem que a não cumulatividade do ICMS poderá ser diretamente aplicada pelo contribuinte, sem necessidade, pois, de regulamentação legal ou infralegal. Noutros falares: a Constituição Federal assegura-lhe o pleno direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, mediante a utilização do mecanismo da compensação”. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.368.

¹³⁴ “Insistimos que o art. 155, §2º, I, da CF, ao relacionar o abatimento à cobrança do ICMS concedeu uma autorização ao contribuinte para que compense o imposto devido nas operações ou prestações anteriores. Descabe, quer ao intérprete, quer ao aplicador, limitar o direito de crédito em tela. Definitivamente, tendo havido a incidência e sendo, destarte, o ICMS devido, há geração do direito ao abatimento (crédito).

Lembramos, por outro lado, que nosso sistema normativo exige total compatibilidade entre (i) o perfil constitucional do princípio da não cumulatividade do ICMS, (ii) as Leis Complementares 24/1975 e 87/1996, que o explicitam, (iii) as leis estaduais que tratam da matéria.

Disso resulta a impossibilidade jurídica de as autoridades fazendárias estaduais, louvando-se na literalidade de algumas leis de regência, virem a “criar” novas exceções à fruição do direito de crédito em foco – o que, como a seguir se verá, lamentavelmente acontece”. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.374.

¹³⁵ “Por se tratar de um princípio constitucional, verdadeira garantia individual do cidadão-contribuinte, nenhuma outra restrição à não cumulatividade pode ser criada pelo legislador, seja ele ordinário, complementar, seja constituinte derivado”. MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.137-138.

adquirente da mercadoria, previsto no art. 23 da LC 87/96¹³⁶; a desnecessidade de efetiva cobrança das operações anteriores¹³⁷; as limitações para o creditamento sobre os bens adquiridos para uso, consumo e ativo permanente¹³⁸; a condicionante da vinculação da origem e destino¹³⁹; bem como todas as demais condicionantes estabelecidas nas Leis Complementares 24/75 e 87/96, que não aquelas estrita e literalmente previstas na Constituição Federal, relativas à isenção e não incidência.

Não poderia ser outra a conclusão decorrente da doutrina relatada, que não o reconhecimento da inconstitucionalidade, no bojo da guerra fiscal entre estados, da anulação dos créditos de ICMS correspondentes a operações beneficiadas na origem¹⁴⁰. Assim, ainda que concedido determinado benefício fiscal ao arrepio da sistemática exigida pela Constituição Federal, a anulação dos créditos nos termos do art. 8º da LC 24/1975 seria obstada pela prevalência do princípio constitucional da não cumulatividade, cuja observância não pode sofrer qualquer exceção.

2.4. Sobre o monopólio do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade das normas

Outro posicionamento muito difundido na doutrina majoritária relacionado ao nosso objeto de estudo diz respeito às possibilidades de reação dos entes federados no aspecto do controle de constitucionalidade diante das normas inconstitucionais que veiculam benefícios fiscais sem o correspondente prévio convênio no âmbito do Confaz.

Discute-se aqui quais seriam as possibilidades de reação disponíveis para a Administração Tributária diante da constatação de que determinada operação interestadual irregularmente beneficiada na origem está sendo utilizada para creditamento pelo contribuinte do estado de destino, e a necessidade de observância daquela norma inconstitucional do estado de origem, ou a possibilidade de seu afastamento pontual pelo apontamento deste vício.

¹³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.274.

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.370.

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.426.

¹³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.277

¹⁴⁰ Nesse sentido, por todos, CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.374; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.272; VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.153; MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.143.

Esta linha argumentativa não refuta a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem prévio Convênio, todavia, defende a plena aplicação destas normas de forma rigorosa pelos demais entes federados até que, exclusivamente o Poder Judiciário, determine a sua retirada do sistema jurídico. Desse modo, à Administração Pública cabem somente duas providências: a irrestrita aplicação da lei do estado de origem e, caso constatada a sua inconstitucionalidade, a deflagração de processo judicial de controle de constitucionalidade, sem prejuízo de continuar a regularmente aplicar a lei impugnada, até autorização judicial em sentido contrário.

Assim, falta à administração pública qualquer alternativa imediata, que não a aplicação da lei concessiva do benefício fiscal, ainda que indene de dúvida de sua inconstitucionalidade¹⁴¹.

O argumento endereça a sua crítica à específica providência que poderia ser levada a cabo pelas Administrações Fazendárias estaduais por meio da anulação dos créditos correspondentes aos benefícios irregulares na origem, já mencionada anteriormente neste trabalho.

A relação é estabelecida porquanto a anulação desses créditos de ICMS referentes aos benefícios inconstitucionais realizados na origem da operação interestadual, aqui denominados aqui como glosa, implica que tal ato administrativo tenha como pressuposto lógico o afastamento da força normativa da lei concessiva do benefício na origem. Com efeito, a glosa unilateral realizada pelo estado de destino, ao rejeitar o creditamento de ICMS proveniente da origem precisará, para erigir o ato administrativo, indicar o motivo¹⁴², e o faz com fundamento na inconstitucionalidade daquele benefício. Assim, constata-se que a glosa estará de alguma forma realizando um controle de constitucionalidade, cujo legitimado para tanto é necessariamente o Poder Judiciário¹⁴³¹⁴⁴¹⁴⁵.

¹⁴¹ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.142.

¹⁴² “Motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo”. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Edição eletrônica.

¹⁴³ “Alguns estados, porém, fundamentando-se no art. 8º da Lei Complementar n. 24/75, pretendem afastar os efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais mediante vedação ao aproveitamento dos créditos que, conquanto tenham sido destacados em notas fiscais, sejam oriundos de unidades federadas concedentes de incentivos sem suporte em convênio celebrado pelo CONFAZ.

Tal determinação não pode prosperar, pois além de abalar o princípio da não cumulatividade, é, formalmente, medida inapropriada, visto que o sistema jurídico brasileiro prescreve o recurso ao Poder Judiciário como forma de impedir lesão a direito”. CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.79.

¹⁴⁴ “[...] não é permitido aos Estados de destino glosar créditos de ICMS ainda que entenda que no Estado de origem foram inconstitucionalmente concedidos ao contribuinte de ICMS benefícios fiscais ou econômicos sem

Esse é, por exemplo, o pensamento de José Eduardo Soares de Melo¹⁴⁶:

Tais atos fazendários não expressam conteúdo normativo próprio, não têm o condão de retirar normas do ordenamento, sequer declará-las inconstitucionais, e muito menos revelar caráter programático, uma vez que à Administração Fazendária não é atribuída competência para oferecer conselhos, avisos, mas submeter-se às normas vigentes, válidas e eficazes, enquanto não sejam declaradas inconstitucionais. As diretrizes fazendárias não podem imiscuir-se na esfera dos negócios dos particulares, interferir nas posturas pessoais dos adquirentes das mercadorias, questionar relacionamentos com os fornecedores e alterar operações mercantis.

A tese doutrinária em comento tem como um de seus pressupostos a adoção de certa compreensão acerca da validade no bojo do sistema jurídico, bem como em relação ao controle de constitucionalidade brasileiro, sem os quais o argumento se torna insustentável. Tais premissas merecem uma explanação de forma mais detida, conforme passamos a expor.

2.4.1. Sobre a validade

Retomando o aporte teórico feito no início deste estudo, Aurora Tomazini de Carvalho¹⁴⁷ apresenta três concepções de validade tradicionalmente colhidas nas escolas da Ciência do Direito. Pela concepção jusnaturalista, a validade corresponde à norma justa, que implementa o direito natural do indivíduo. Pela concepção realista, a norma válida é aquela que é socialmente aceita e aplicada, aproximando-se da ideia de eficácia social. Por fim, a validade para o positivismo jurídico é a validade normativa, fundada em norma de competência de hierarquia superior, que implica existência e obrigatoriedade. Além destas, adotados os pressupostos do giro linguístico, Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁸ desenvolve a concepção de validade como pertinencialidade, relativo ao direito posto em linguagem competente.

obediência ao disposto no art. 155, §2º, XII, g, da CF". CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.377.

¹⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 4. Vol. São Paulo: Dialética, 2000. p.123.

¹⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares. ICMS – fato gerador – local da ocorrência. Incentivos fiscais e créditos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2007, v.11, p.218-240.

¹⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. p.709.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.99.

A tese aqui apresentada parece-nos se sustentar na concepção de Paulo de Barros Carvalho, conforme se observa no entendimento explicitado por Klaus Eduardo Rodrigues Marques¹⁴⁹¹⁵⁰, defensor das ideias expostas neste tópico:

[...] temos que a norma jurídica de um Estado ‘X’ que concedeu incentivos ou benefícios fiscais a um contribuinte localizado em seu território será considerada válida, independentemente da existência de convênio autorizador. Será válida, como já vimos, porque oriunda de um agente competente (Poder Legislativo dos Estados ou Distrito Federal) e por ter sido introduzida satisfazendo um procedimento legislativo previsto no ordenamento jurídico vigente.

Assim, inserida uma norma no ordenamento com os contornos mínimos de seu reconhecimento, a validade se presume, e emanados seus efeitos necessários, não havendo circunstâncias que lhe suspendam a vigência.

Desse modo, partindo-se do pressuposto de que a norma concessiva do benefício fiscal na origem fora produzida por agente competente, mediante fato jurídico suficiente¹⁵¹, independentemente de adequação sistêmica ou juízo de valor¹⁵², terá os contornos de normatividade cuja observância é obrigatória a todos indivíduos, aqui incluído até mesmo o ente federado estadual destinatário das mercadorias ilicitamente beneficiadas.

Como assevera Andrea Medrado Darzé, ainda que se trate de evidente presença de inconstitucionalidade, até que o agente legitimado – o Poder Judiciário -, retire a norma, ela surtirá seus efeitos, devendo ser observada inclusive pelo estado de destino¹⁵³.

2.4.2. Sobre a legitimidade no controle de constitucionalidade

Outro ponto fundamental para sustentação desta tese, diz respeito à forma que é realizado o controle de constitucionalidade no Brasil, mais especificamente, em relação a quem detém legitimidade para fazê-lo.

¹⁴⁹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.152.

¹⁵⁰ Rosiris Paula Cerizze Vogas adota os mesmos pressupostos para concluir da mesma forma, valendo-se da compreensão da validade como relação de pertinencialidade ao sistema jurídico. VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de crédito de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.142.

¹⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.57.

¹⁵² “O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor sobre se ela é justa ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra assim determinada é uma regra jurídica”. BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. Trad. Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016. p.46.

¹⁵³ DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.53-54.

Como consequência da supremacia da Constituição Federal, instrumentos de proteção são necessários para depuração do sistema normativo, retirando a validade das normas incompatíveis com aquela¹⁵⁴. Dentre os diversos modelos de controle de constitucionalidade colhidos ao longo da história e em diversos países, o Brasil adota em relação à fiscalização repressiva um modelo eminentemente judicial de controle de constitucionalidade. Nesse sentido, a lição de Bernardo Gonçalves Fernandes¹⁵⁵:

O controle de natureza judicial é aquele realizado por órgão do Poder Judiciário (ou de estrutura jurisdicional) tendo por base as matrizes norte-americana e austríaca. Ou seja, na perspectiva americana, por intermédio de todos os órgãos integrantes do Poder Judiciário, e na perspectiva Austríaca, por meio de um Tribunal ou Corte Constitucional. O Brasil adota como regra geral o controle de natureza (tradicionalmente) judicial.

A compreensão do controle exercido pelo Poder Judiciário como o padrão no Brasil é tão evidente que alguns estudos ao tratarem do tema não estabelecem uma diferenciação cuidadosa entre controle de constitucionalidade e controle judicial de constitucionalidade, ou mesmo de jurisdição constitucional¹⁵⁶¹⁵⁷. Nesse sentido, não se descuida a possibilidade de controle de constitucionalidade pelos poderes Executivo e Legislativo, mas apenas como formas com menor destaque, com menor espaço de atuação se comparado com as possibilidades de realização pelo Poder Judiciário.

Em relação ao Poder Executivo, há ainda uma razão de ser, decorrente da compreensão de que este não mais detém legitimidade para exercer o controle de constitucionalidade, ainda que por meio da não aplicação administrativa de lei em vigor sob o argumento da inconstitucionalidade, a partir da Constituição Federal de 1988. Este recorte é feito pois entendia-se, durante a vigência da Constituição de 1967-1969, que o chefe do Poder

¹⁵⁴ “O controle de constitucionalidade visa garantir a supremacia e a defesa das normas constitucionais (explícitas ou implícitas) frente a possíveis usurpações, devendo ser entendido como verificação de compatibilidade (ou adequação) de leis ou atos normativos em relação a uma Constituição, no que tange ao preenchimento de requisitos formais e materiais que as leis ou os atos normativos devem necessariamente observar.

Segundo a doutrina majoritária, o controle de constitucionalidade se apresenta como a análise de parametricidade entre a Constituição e a Legislação infraconstitucional nos países em que a Constituição tem suprallegalidade (exerce relação de supremacia em relação a todo o ordenamento jurídico) sendo, portanto, formal e rígida”. FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de direito constitucional. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2020. p.1810.

¹⁵⁵ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. p.1824.

¹⁵⁶ Veja-se nesse sentido: MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019; BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019; MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.153.

¹⁵⁷ DIMOULIS, Dimitri. LUNARDI, Soraya. Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. São Paulo: Atlas, 2016. Edição eletrônica. p.386.

Executivo poderia afastar a aplicação de determinada norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade, uma vez que não poderia ficar sujeito à lei inconstitucional sem outra forma de reação, já que o Procurador Geral da República detinha o monopólio para deflagrar a ação de controle de constitucionalidade. Todavia, com o alargamento da legitimidade para propositura das ações de controle de constitucionalidade, inclusive para os chefes do Poder Executivo, não haveria razão para manter aquela faculdade.

Nesse sentido, colhe-se durante longo período o entendimento do STF refratário a qualquer reação à eventual inconstitucionalidade na concessão de benefícios de ICMS por outro estado que não a propositura de ação judicial imputando-lhe o vício.

É exemplo o paradigmático julgamento da ADI 221¹⁵⁸, que ficou assim ementado:

[...] o controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos e da competência exclusiva do poder judiciário. os poderes executivo e legislativo, por sua chefia - e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais [...].

Mais especificamente em relação à realização da glosa no estado de destino, a jurisprudência das Cortes Superiores ao longo das últimas décadas consistentemente afastou a legitimidade de tais expedientes. Veja-se nesse sentido, por todos, a decisão da Ministra Ellen Gracie, prolatada nos autos da AC 2611¹⁵⁹:

O que está em discussão, porém, não é propriamente a higidez do benefício concedido pelo Estado de Goiás, mas a possibilidade de o Estado de Minas Gerais, *manu propria*, anular os seus efeitos mediante glosa à apropriação de créditos relativa a operações estaduais efetuadas a partir daquele Estado.

Pode, o Estado de Minas Gerais, indiscutivelmente, argüir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI-2548.

Mas a possibilidade de estabelecer a glosa, pura e simples, dos créditos apropriados em operação interestadual em que efetivamente tenha sido calculada e destacada a alíquota interestadual apresenta-se questionável em face da sistemática de tributação interestadual e da não-cumulatividade constitucionalmente consagradas, atentando-se para a orientação desta Corte, bem lembrada pela Requerente, no sentido de que inconstitucionalidades não se compensação, conforme a ADIMC 2.377, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: “O propósito de retaliar preceito

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 221. Requerente: Procurador Geral da República. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 16 setembro 1993. Diário da Justiça, 22 outubro 1993. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1496202>>. Acesso em: 15.4.2021.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 2611. Autor: BRF – Brasil Foods S/A. Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 7 maio 2010. Diário da Justiça, 13 maio 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3877163>>. Acesso em: 15.4.2021.

de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”.

No mesmo sentido do julgado acima, o voto do relator da ADI-MC 2377/MG, Min. Sepúlveda Pertence, que, ao tratar de previsão em norma estadual do ente de destino que determinava a glosa dos créditos correspondentes a benefício inconstitucional, afastou-a sob argumento que repercutiu em toda a jurisprudência desde então de que inconstitucionalidades não se compensam¹⁶⁰.

Antônio Reinaldo Rabelo Filho e Ana Carolina Magliano Ribeiro Romano, colhendo e referenciando o entendimento do STF expresso nos RE 628.075/MG e MC 2611/MG apontam esse entendimento bastante sedimentado naquela Corte, e, ainda no STJ¹⁶¹:

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça – STJ – também manifestou seu entendimento pela impossibilidade de glosa dos créditos de ICMS em respeito ao princípio da não cumulatividade, segundo o qual o creditamento do ICMS independe do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando, para tanto, que haja a incidência tributária.

Dito Tribunal Superior justificou, ainda, que cabe ao Estado lesado buscar o reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício e pleitear o ressarcimento de seu eventual prejuízo junto ao STF, não sendo autorizado ao ente público autuar os contribuintes sediados em seu território [...].

O mesmo entendimento também é encontrado no TJSP, conforme lição de Andrea Medrado Darzé, colhendo-se as conclusões dos julgados AC n. 518.847-5/5-00, AC n. 529.218-5/0-00, e AC n. 01738-5/3¹⁶².

Assim, conclui-se que o controle de constitucionalidade da norma pelo Poder Executivo, e, ao fim e ao cabo, a realização da glosa pelo estado de destino por ato administrativo, para além da ilegitimidade, corresponderia a verdadeira violação da separação de poderes¹⁶³, já que caberia ao Poder Judiciário a realização do controle repressivo, em regra. Diante de norma inconstitucional que veicule benefício fiscal de ICMS, ao estado de destino cabe apenas a aplicação da lei, e pleitear a retirada de sua validade junto ao Poder Judiciário.

¹⁶⁰ FUCK, Luciano Felício. Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2017. p.231.

¹⁶¹ RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. ROMANO, Ana Carolina Magliano Ribeiro. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.197-198.

¹⁶² DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.50/51.

¹⁶³ “Não é da competência do Poder Executivo avaliar e julgar uma norma no sistema jurídico, tarefa típica do Poder Judiciário, que tem a competência para dirimir os conflitos relativamente a legitimidade dos benefícios fiscais concedidos por uns ou alguns deles”. VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.147.

Tais conclusões encontram forte adesão da doutrina, como em Rosíris Cerizze Vogas, Antônio Reinaldo Rabelo Filho e Ana Carolina Magliano Ribeiro Romano¹⁶⁴, Andrea Medrado Darzé¹⁶⁵, Donovan Mazza Lessa e Alexandre Teixeira Jorge¹⁶⁶, Fabio Augusto Chilo¹⁶⁷, José Souto Maior Borges, merecendo explicitação de suas palavras:

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 sindicado, 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 interestadual¹⁶⁸.

Igualmente as conclusões de Paulo de Barros Carvalho ao indicar¹⁶⁹:

[...] a impossibilidade de uma regra legal, e muito menos, infralegal, desconsiderar o atributo da validade que atinge as normas pertencentes ao sistema jurídico. Esse é o motivo pelo qual não pode um Estado ou o Distrito Federal, com fundamento no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, pretender afastar os efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais mediante vedação ao aproveitamento dos créditos que, conquanto tenham sido destacados em notas fiscais, sejam oriundos de unidades federadas concedentes de incentivos sem suporte em convênio.

Esse entendimento, em que pese aceito pela doutrina majoritária e seguido pela jurisprudência dominante ao longo do tempo, não é isento de críticas. Nesse sentido, veja-se que se guarda certa contradição, ao se defender a aplicação da lei inconstitucional e sua plena eficácia até a sua retirada do ordenamento pelo Poder Judiciário, sob o argumento de, justamente, respeitar a própria Constituição. Outrossim, observa-se que o argumento estabelece um desequilíbrio entre (i) supremacia da Constituição em relação às normas infraconstitucionais, (ii) validade da Lei Complementar 24/75, (iii) validade da própria lei estadual do estado de destino que determine a glosa; (iv) lei do estado de origem concessivo

¹⁶⁴ RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. ROMANO, Ana Carolina Magliano Ribeiro. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.196.

¹⁶⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.47.

¹⁶⁶ LESSA, Donovan Mazza. JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário. vol. 232. 2015. p.66.

¹⁶⁷ CHILO, Fábio Augusto. Guerra Fiscal entre os estados e o ICMS. Dissertação de mestrado, PUC/SP, 2018. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22140>>. Acesso em: 27.12.2022.

¹⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 4. Vol. São Paulo: Dialética, 2000. p.123.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.682-683.

do benefício inconstitucional, estabelecendo a prevalência, até determinação diversa pelo Judiciário, desta última.

Dito de outra forma, e mais especificamente, o entendimento acima analisado estabelece um impasse, ao defender a aplicação da lei concessiva do benefício inconstitucional sob o argumento da sua validade, mas não resolve a contradição do motivo da não aplicação da norma do estado de destino que determina a anulação destes créditos, porquanto igualmente válida.

Isto posto, em que pese tal entendimento estar erigido nas mesmas bases por nós adotada, acerca da compreensão da validade na teoria geral do direito e da normatividade das leis, retornaremos ao tema no próximo capítulo, propondo uma solução diversa para a questão, com a qual se pretende superar tais contradições.

2.5. Da glosa como sanção

Do bojo das disputas estabelecidas de forma predatória entre os entes federados por meio de expedientes ilícitos na tributação do ICMS – aqui denominado simplesmente como “guerra fiscal” –, ao retornarmos novamente ao tema das anulações dos créditos pelo estado de destino, simplesmente denominada como glosa, assinalamos mais uma vez a fundamental importância desse expediente.

Dada a relevância das categorias jurídicas e a implicação da sujeição de determinado elemento ao regramento a que se submete o instituto dentro do ordenamento jurídico, fundamental categorizar qual a natureza jurídica da glosa prevista no art. 8º, I, da Lei Complementar 24 de 1975 e, então, observar a sua adequação ao próprio sistema.

Os estudos que mencionam natureza jurídica à glosa a afirmam como espécie de sanção. Nesse sentido, colhemos a afirmação a partir de Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁰:

Não podemos esquecer que o Texto Constitucional atribui ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, sem, no entanto, permitir a determinação de **sanções** à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade, e possibilita a exigência do ICMS pelo Estado ou Distrito Federal de destino da mercadoria ou serviço, pessoa política que, nos termos da Constituição da República, não é competente para tanto. (g.n.)

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.76.

E, novamente, ao afirmar que “nos termos em que está redigido o art. 8º, a sanção estabelecida atinge o contribuinte que se tenha conduzido segundo lei válida e em vigor”¹⁷¹.

Este também é o entendimento de Rosíris Paula Cerizze Vogas¹⁷²:

Por isto, observamos uma primeira grave incoerência na atual exegese dos estados, no que diz respeito á aplicação automática e imediata das **sanções previstas no art. 8º da LC nº. 24/75**. As sanções em voga, como visto no subitem anterior, só podem ser aplicadas após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal federal da norma que concedeu benefício fiscal sem a chancela do Confaz, sob pena de usurpação de competência do Poder Judiciário e violação do princípio da separação dos poderes.

Outros tributaristas de peso também defendem a visão da glosa como se sanção fosse, como Roque Antônio Carrazza¹⁷³, Adolpho Bergamini¹⁷⁴, Andrea Medrado Darzé¹⁷⁵, dentre outros.

Existem, de fato, severos problemas de difícil superação quando alocamos a anulação dos créditos de ICMS em decorrência de estarem as operações relacionadas com beneficiamento irregular decorrente de ausência de autorização prévia pelo Confaz como sanção. Isto pois a sanção dentro do sistema jurídico é informada por diversas limitações e condicionantes fruto de séculos de maturação na história.

Para bem compreendermos todos os problemas envoltos na dificuldade de compatibilização da glosa enquanto sanção no sistema jurídico, recorreremos uma vez mais a dividir o tema em dois núcleos, abordando primeiramente a sanção alocada dentro da teoria da norma, e, após, a sanção dentro do sistema constitucional brasileiro à luz da teoria geral do direito.

2.5.1. A sanção na teoria geral da norma jurídica

Para clara colocação do problema enfrentado neste tópico, devemos iniciar este percurso servindo-nos da lógica, desnudando a estrutura da norma jurídica¹⁷⁶ para bem

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.96.

¹⁷² VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de crédito de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.150.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.374-378.

¹⁷⁴ BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p.643.

¹⁷⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p.54.

¹⁷⁶ “[...] este é o passo fundamental dado pelo método analítico -, o que se apresentava filosoficamente como desordem metafísica, passa a ser, na ciência, uma questão de coerência sistêmica entre as proposições e suas relações lógicas”. MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao método analítico e ao círculo hermenêutico no percurso gerador de sentido da norma primária sancionatória. In: LINS, Robson Maia. Direito tributário sancionador. São Paulo: Noeses, 2021. p.214.

direcionar a complexidade de compatibilização da glosa, enquanto sanção, com o seu contexto de aplicação.

Analisar a norma jurídica sob uma perspectiva da lógica implica primeiramente realizar a separação entre enunciado e proposição. Enunciado corresponde a frases, formadas por fonemas e grafemas que, respeitadas as regras gramaticais e da língua do contexto comunicacional, transmitem um conteúdo significativo. Trata-se do suporte físico que suscita nos indivíduos que estabelecem a comunicação a representação mental daquele conteúdo que constitui, a partir desse suporte, a proposição. A proposição está, portanto, na mente do indivíduo, construído a partir da análise daquele suporte, e é neste ponto sob o qual se volta a lógica, decompondo a proposição em seus elementos relacionais fundamentais.

Conforme lição de Aurora Tomazini de Carvalho¹⁷⁷:

A Lógica está voltada às estruturas proposicionais, para o modo como as ideias se relacionam na composição dos juízos e como estes se vinculam na constituição dos raciocínios e não para a forma dos enunciados, cuja análise estrutural compete à Gramática, não à Lógica. Por analogia, podemos então dizer que a Lógica está para a proposição assim como a Gramática de uma língua está para o enunciado.

A Lógica se coloca como um instrumento eficiente para o estudo da estrutura da norma jurídica porquanto ela estabelece uma abstração que separa a linguagem natural, afastando-se do conteúdo significativo das palavras, focando nas funções sintáticas de seus elementos. Tal se dá a partir da formalização da linguagem, com a retirada do seu conteúdo no plano semântico, através do uso de símbolos que expressam tais funções. Nas palavras de Tarek Moysés Moussallem¹⁷⁸:

Na linguagem lógica sobressai o espectro sintático dos dados linguísticos. A relação signo-signo. Destaca-se o plano estrutural da linguagem. Suspende a análise semântica (signo-significado) e pragmática (signo-usuário) para tomar a proposições (e as relações intra e interproposicionais) retrovertidas sobre si-mesmas.

Com efeito, a despeito de toda a ambiguidade, infinitas possibilidades argumentativas e de interpretação (heterogeneidade semântica), as normas jurídicas em sentido estrito revelam certa estrutura que está sempre envolta da relação hipotético-condicional, associando antecedente e conseqüente (homogeneidade sintática)¹⁷⁹. Diante desta constatação, a utilização da lógica, a partir da formalização das estruturas das normas em sentido estrito se

¹⁷⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.203.

¹⁷⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. in: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol.1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.158.

¹⁷⁹ SILVA, Joana Lins e. Fundamentos da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.64-65. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.44-45.

mostra como uma relevante ferramenta para aprofundamento da análise das relações estabelecidas entre as normas por um certo ponto de vista¹⁸⁰.

Para se alcançar tal plano de abstração, não devemos focar na norma jurídica em sentido amplo, mas sim na norma jurídica em sentido estrito, porquanto esta apresenta o sentido deôntico completo, no qual é possível se observar a construção completa da forma lógica hipotético-condicional formalizada na seguinte proposição simplificadora de complexidades: $D(H \rightarrow C)$ ¹⁸¹.

A hipótese (H) corresponde a um evento de provável acontecimento, enquanto a consequência (C) é o efeito jurídico estabelecido para este fato juridicamente relevante. Conforme a lição de Lourival Vilanova¹⁸², esta relação não é natural, mas artificial, estabelecida de forma intrassistêmica, em que a hipótese é descritiva de um fato da realidade, e a consequência, prescritiva. Assim como a hipótese não prescreve, a consequência não é descritiva.

Adotando-se aqui a teoria da norma acolhida por Paulo de Barros Carvalho¹⁸³, deve-se cindir a norma em sua completude em norma primária (endonorma) e secundária (perinorma), em que a primeira prescreve um dever diante do suposto factual previsto na hipótese, enquanto que a segunda estabelece uma providência a ser aplicada pelo Estado-Juiz ante o descumprimento da norma primária.

Tem-se aqui, portanto, a apresentação da norma completa, composta por duas partes, a norma primária e secundária. Importante ressaltar que não existe uma ordem cronológica ou de sucessão entre as normas primária e secundária em sua relação. Após dedicado estudo sobre as possíveis relações estabelecidas entre as normas primária e secundária, Lourival

¹⁸⁰ “No entanto, o estudo proporcionado com emprego da Lógica não é completo, pois se dirige apenas a um aspecto da linguagem, ficando os outros planos (semântico e pragmático) prejudicados. Abstraindo seus campos semântico e pragmático, a Lógica é apenas um ponto de vista sobre o conhecimento, que não contempla o direito na sua totalidade. Não compete à Lógica dizer qual o conteúdo jurídico, tampouco lhe cabe indicar que proposição normativa é aplicada a determinado fato. O que está ao alcance da Lógica é a verificação da estrutura da linguagem jurídica” CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.212-213.

¹⁸¹ “Ao trabalhar a norma jurídica na implicitude dos textos positivados, como significação estruturada da forma hipotético-condicional ‘ $D(H \rightarrow C)$ ’, logo percebemos que o número de normas não guarda identidade com o número de enunciados existentes no plano de expressão do direito positivo. Por vezes o intérprete precisa interpretar vários enunciados para compor o sentido da mensagem legislada, outras vezes, a partir de um só enunciado constrói mais de uma significação normativa. Isto se justifica porque, como significação, a norma jurídica é valorativa, por isso, a impossibilidade de apontar segura e determinadamente qual norma construímos deste ou daqueles enunciados. A única certeza que temos é que para compreensão dos textos do direito positivo agrupamos suas significações na forma hipotético-condicional e, com isso, construímos normas jurídicas. CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.304.

¹⁸² VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.18.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.145.

Vilanova¹⁸⁴ conclui que por serem ambas válidas, em termos lógicos, estas poderiam se dar pelos conectivos “e”, “ou”, ou então “se... então”. Todavia, colhendo no plano fático a relação entre estas, concluiu que a norma secundária surgirá em um contexto de violação da norma primária, assim, o conectivo adequado à realidade é o conectivo “ou”, uma vez que cumprida a norma primária, não haverá sentido na aplicação da secundária, e igualmente a norma secundária só terá aplicação diante do descumprimento da primária.

Por fim, ambas as normas, primária e secundária, correspondem a uma mesma estrutura lógica, tendo sua diferenciação estabelecida a partir de um plano semântico, em que o conseqüente da norma secundária estabelece a sanção¹⁸⁵.

Chega-se, portanto, ao último elemento nesse breve aporte teórico: a sanção.

A análise do tema é de especial importância, em especial pelo fato de que para aqueles, como nós, que adotam o referencial positivista para o estudo do Direito¹⁸⁶.

A primeira dificuldade diz respeito à variedade de significados dados ao termo.

Iniciando com o conceito apresentado por Nicola Abbagnano¹⁸⁷ que, embora se trate de um referencial relativo à ética, não se dista o suficiente a ponto de se tornar um conceito imprestável, senão vejamos:

Há dois conceitos para este termo, correspondentes às duas orientações fundamentais da ética.

1º. No primeiro, que corresponde à ética dos fins, a S. é uma consequência agradável ou dolorosa (recompensa ou castigo) que determinada ação produz em determinada ordenação (natural, moral ou jurídica). Neste caso, a natureza da S. depende da natureza da ordenação à qual se faz referência, existindo então S. naturais morais e jurídicas, segundo a natureza da ordenação que a determine.

2º. No segundo significado, a S. é, em geral, um estímulo à conduta. Este é o conceito de S. estabelecido por Bentham: “Os estimulantes da conduta transferem a conduta e suas consequências para a esfera das esperanças e dos temores: das esperanças que nos ofereceram um excedente de prazeres; dos temores que preveem um excedente de dor. Esses estimulantes podem receber o nome de S.”.

O conceito está inicialmente em linha com a relação estabelecida entre uma violação a uma norma e a sua consequência. Ademais, o conceito é relevante ao indicar a existência de um elemento funcional dissuasório existente na sanção. Todavia, deve-se inicialmente afastar a ideia de sanção vinculada a algo prazeroso ao indivíduo.

¹⁸⁴ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.73-90.

¹⁸⁵ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário. São Paulo: Noeses, 2019. Edição eletrônica.

¹⁸⁶ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. A incidência da norma sancionatória: estudos sobre a incidência das normas sancionatórias tributárias e das normas penais tributárias. Dissertação de mestrado, PUC/SP, mai/2015. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6788>>. Acesso em: 15.7.2021. p.62.

¹⁸⁷ ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. 6. Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012. p.1024.

Ressalte-se aqui que parte da doutrina inclui no conceito de sanção aquelas denominadas “premiais”, que atribuem incentivos positivos a tomada de determinados comportamentos. A toda evidência, neste caso o conceito de sanção deverá ter contornos diversos daquele adotado neste trabalho. Assim, para nossos referenciais, a denominada “sanção premial” não será sanção.

Em relação ao elemento dissuasório, a doutrina aponta a necessidade de aprofundamento da ideia de sanção para diferenciá-lo das ideias de coercitividade e coação. Esta, a coação, se refere ao “resultado da realização material da força, ela está ligada à concreção”¹⁸⁸, enquanto a coercitividade “é responsável pelo cumprimento espontâneo do Direito, ela age no plano psicológico de modo a conferir eficácia social aos comandos normativos”¹⁸⁹.

É possível ainda fazer a diferenciação entre três elementos contidos na ideia de sanção, diferenciando, com Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁹⁰, (i) o dever de reparação decorrente da violação do direito, estabelecendo uma relação jurídica; (ii) o direito subjetivo de ação em favor do sujeito ativo para exigir uma providência do Estado-juiz em relação à violação ao direito; (iii) a consequência realizada pelo próprio Estado-juiz a partir da sentença condenatória.

Parece-nos que, em que pese não serem concepções excludentes, devemos focar na terceira acepção estabelecida a partir da divisão de Eurico Diniz, porquanto nos pareça que a primeira esteja relacionada ao elemento obrigacional, e a segunda ao elemento processual. A consequência estabelecida pelo Estado-juiz deverá estar prevista no consequente da norma secundária, onde estará contido o elemento de interesse para a busca de um conceito útil ao debate para a sanção.

Conforme Miguel Reale¹⁹¹:

Sanção é toda consequência que se agrega, intencionalmente, a uma norma, visando ao seu cumprimento obrigatório.

Sanção, portanto, é somente aquela consequência querida, desejada, posta com o fim específico de tutelar uma regra. Quando a medida se reveste de uma expressão de força física, temos propriamente o que se chama coação. A coação, de que tanto falam os juristas é, assim, uma espécie de sanção, ou seja, a sanção de ordem física.

¹⁸⁸ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. A incidência da norma sancionatória: estudos sobre a incidência das normas sancionatórias tributárias e das normas penais tributárias. Dissertação de mestrado, PUC/SP, mai/2015. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6788>>. Acesso em: 15.7.2021. p.76.

¹⁸⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. A incidência da norma sancionatória: estudos sobre a incidência das normas sancionatórias tributárias e das normas penais tributárias. Dissertação de mestrado, PUC/SP, mai/2015. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6788>>. Acesso em: 15.7.2021. p.76.

¹⁹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.39.

¹⁹¹ REALE, Miguel. Filosofia do direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.255.

Na variedade de conceitos estabelecidos para o conceito de sanção, é possível concluir um elemento comum, em que a sanção corresponde a uma reação estabelecida pelo ordenamento jurídico, dando contornos de juridicidade à determinação, prevendo um resultado em desfavor do agente, servindo ao mesmo tempo como elemento dissuasório¹⁹² e punição.

Retomando a relação entre a lógica e a estrutura da norma jurídica, conclui Maria Ângela Lopes Paulino Padilha¹⁹³:

Na estrutura da unidade jurídico-normativa em sentido estrito, percebe-se que há dois nexos relacionais na norma jurídica, sempre de caráter deôntico: (i) o vínculo interproposicional, operado pelo functor deôntico neutro e denominado functor-do functor (D), interligando as proposições antecedente e conseqüente da norma jurídica. Este dever-ser internormativo expressa a vontade do legislador de vincular determinado evento a determinada relação jurídica, em conformidade com os anseios axiológicos da sociedade; e (ii) o vínculo intraproposicional, no qual o operador deôntico, modalizado nas formas obrigatório, permitido e proibido (O, P e V), conecta dois sujeitos de direito em torno de uma prestação.

Tem-se, portanto, o estabelecimento de uma relação, entre uma conduta obrigatória, proibida ou permitida no antecedente, que se liga logicamente, no outro extremo, a uma sanção ao violador daquela conduta. Trata-se de uma determinação do legislador, de modo que a sanção surja como punição pelo descumprimento, ou, idealmente, elemento dissuasório, estimulando o cumprimento da regra de conduta estabelecida na norma primária.

Diante disso, devemos analisar a relação estabelecida no art. 8º, I, da Lei Complementar 24 de 1975, que fundamenta a glosa pelo estado de destino, assim prevista:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

O dispositivo estabelece a consequência do descumprimento de um dever, estabelecido em dispositivos anteriores da referida lei, especificamente no art. 1º, caput:

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

Podemos então transportar a estrutura da norma completa formalizada $D\{(p \rightarrow q) \vee [p \rightarrow \neg q] \rightarrow S\}$ para a seguinte estrutura, carregada de seu conteúdo semântico:

a) se forem concedidas isenções relativas ao ICMS;

¹⁹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.62-65.

¹⁹³ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015. p.25.

- b) deve ser feito por meio de convênios celebrados e ratificados pelos estados;
- c) diante da inobservância dessa regra;
- d) o crédito referente à operação será anulado, cobrando-se o correspondente do adquirente da mercadoria.

Revela-se aqui, após o estabelecimento das estruturas relacionais entre os elementos da norma, que a conduta proibida se refere à concessão de isenção em ICMS (e outras condutas estabelecidas nos incisos do art. 1º da Lei Complementar) sem prévio convênio entre estados e sua ratificação, e a sanção estabelecida pelo sistema normativo é o afastamento dos créditos da operação, que, pragmaticamente, corresponde à cobrança do tributo ao adquirente da mercadoria beneficiada.

Encontramos aqui um evidente problema para a estrutura apresentada pela norma em comparação com o pensamento positivista, em especial no que se refere à função da norma. Bem compreendida a estrutura normativa referente ao ICMS, é evidente que a norma estabelece certa regra de conduta, todavia, esta se dirige aos legitimados para compor o Conselho Nacional de Políticas Fazendárias, e, diante do descumprimento da determinação, a previsão da sanção se dirige ao contribuinte. Ou seja, a sanção se volta para indivíduo que não realizou a conduta proibida, sequer legitimado para tanto, bem como que a norma, ao prever a sanção, não induz o elemento dissuasório em face do agente.

Desse modo, podemos concluir que concebida a previsão do art. 8º, I, da Lei Complementar 24 como sanção, esta guarda profunda incompatibilidade com os fundamentos jurídicos da própria norma. Se esta se refere a regradar a conduta do indivíduo¹⁹⁴, cuja nota distintiva é a sanção que se dirige ao infrator da lei, nada tem o apenado com a violação da conduta. Veja-se em Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁵:

Por isso mesmo, qualquer que seja o nome que se lhe dê, bem como seu objeto prestacional (multa ou obrigação de fazer ou não-fazer), toda sanção advém da inobservância de um dever jurídico, motivo pelo qual apenas ao sujeito infrator pode ela ser imputada.

E, especificamente em relação à glosa, bem constata a incompatibilidade entre a glosa, enquanto sanção, e a ausência de uma conduta anterior violada pelo contribuinte, Adolpho Bergamini¹⁹⁶, ao afirmar:

¹⁹⁴ “As normas de uma ordem jurídica regulam a conduta humana”. Kelsen, Hans. P.33.

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.90.

¹⁹⁶ BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p.643.

A primeira ilicitude relativa à glosa de créditos no contexto da guerra fiscal está exatamente no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75. É que há, aí, uma clara e expressa incompatibilidade lógica na aplicação da norma completa, afinal, o artigo 1º endereça uma norma dispositiva aos Estados e ao Distrito Federal que, caso descumprida, deflagra uma sanção aos contribuintes que apropriaram os créditos, nos termos do artigo 8º. Ou seja, os contribuintes suportam as sanções por ilícitos cometidos por terceiros (os Estados).

Ainda, as reiteradas violações ao dispositivo, conforme relatado em momento anterior deste trabalho, bem denotam a ausência de sanção em face dos agentes violadores da norma.

Todavia, o discurso estabelecido neste tópico se refere à Ciência do Direito, que, adotados os pressupostos deste estudo, trata-se de linguagem descritiva, e não prescritiva. Dito de outro modo, ao constatar a incompatibilidade da Teoria Geral do Direito com a referida norma, este elemento não é suficiente para concluir-se que a norma seja inválida e deva ser extirpada do ordenamento jurídico. Ou ainda, por mais que existam críticas a partir do discurso científico, é dentro do próprio sistema jurídico que se estabelecerá o critério de validade, e não na linguagem descritiva do direito.

Assim, podemos partir de alguns pressupostos a partir das conclusões apontadas neste tópico e realizar o seguinte questionamento: o ordenamento jurídico brasileiro admite o estabelecimento de sanção ao indivíduo a partir da realização de uma conduta proibida que não foi realizada por este, ou sob sua responsabilidade? Este é o objeto do próximo tópico.

2.5.2. A sanção na teoria geral do direito sancionatório

No tópico anterior após breve revisão da teoria da norma jurídica e da lógica jurídica, constatou-se que a interpretação possível em que se erige uma conduta e a reação do sistema em relação à glosa dos créditos de ICMS prevista no art. 8º da Lei Complementar 24 de 1975 tem como dever de conduta a concessão de benefícios fiscais mediante prévia autorização por Convênio no âmbito do Confaz. A consequência pelo seu descumprimento estabelecida pelo sistema no outro extremo incide sobre o contribuinte adquirente da mercadoria, cuja natureza jurídica atribuída pela doutrina é a de sanção. Adotando-se como pressuposto que a Ciência do Direito se trata de linguagem descritiva, é possível constatar certa problemática em relação à ligação de uma infração estatal com a sanção aplicada ao contribuinte em relação à teoria da norma. Em relação à Lógica, por sua vez, despida que é de conteúdo semântico, atuando apenas no âmbito relacional dos objetos, não traz qualquer crítica à constatação. Ao revés,

esta se volta para a observância do cumprimento das leis da própria lógica, como a não-contradição, do terceiro excluído e da identidade¹⁹⁷.

O sistema jurídico, todavia, é passível de acolher contradições, mas tanto estas, quanto outras problemáticas não de ser resolvidas não pela Lógica aplicada ao direito, mais dentro deste próprio sistema por meio de seus próprios instrumentos de depuração. Essa a lição de Lourival Vilanova¹⁹⁸:

O que a experiência manifesta é a existência de contradições entre as proposições normativas. Contradições entre normas de um mesmo nível, entre leis constitucionais, entre leis ordinárias, entre regulamentos e entre outros atos normativos. Contradições só elimináveis pelo princípio extralógico da norma de nível mais elevado sobre a norma de nível inferior, ou pelo critério, também extralógico, da sucessão temporal (norma de mesmo nível revoga norma anteriormente ditada); da norma geral que admite a contraposição contraditória de uma norma especial, estatuidando para todos os casos compreendidos num conjunto, menos para alguns que se excetuam, mas que pertencem ao conjunto.

Portanto, devemos analisar a compatibilidade do instituto sob análise a partir do ordenamento jurídico vigente, remetendo-nos à norma que hierarquicamente ocupa o ápice do edifício normativo: a Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 estabelece um conjunto de direitos e garantias fundamentais, que estabelecerão as limitações ao Estado em toda a sua atuação, sendo irremediavelmente inconstitucional tudo quanto não esteja em estrita adequação com a norma maior.

Para o nosso objeto de investigação pontual, é relevante a análise das normas relativas ao poder sancionatório estatal, buscando-se averiguar a compatibilidade deste sistema com a norma sob estudo.

Nesse sentido, veja-se inicialmente que a Constituição Federal adota o a responsabilidade pessoal do agente conforme mandamento que se extrai do art. 5º, XLV. Este o escólio de Salo de Carvalho em comentário ao dispositivo constitucional¹⁹⁹:

Em relação à atribuição da responsabilidade penal e á consequente aplicação de suas consequências jurídico-penais, o Brasil segue a tradição jurídica dos países Ocidentais de reafirmação da intranscendência – v.g. o art. 30, “3” da Constituição de Portugal e o art. 27 da Constituição da Itália.
O princípio da pessoalidade (ou princípio da responsabilidade penal pessoal) se alia às noções de legalidade na configuração de uma estrutura normativa de garantias dos direitos fundamentais. Com o fechamento do horizonte de incriminação à lei penal

¹⁹⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. in: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol.1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.163.

¹⁹⁸ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.156.

¹⁹⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. et al. (coord). Comentários à constituição do Brasil. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.428.

anterior, estrita e taxativa, **a possibilidade de aplicação da pena é condicionada ao estabelecimento de um vínculo concreto entre o autor do fato e a conduta incriminada**, pois a imputação recai apenas sobre aquela pessoa que deu causa ao resultado típico.

A condição ou a possibilidade de responsabilização penal no direito moderno não é apenas vinculada à provocação do resultado previsto em lei como ilícito (relação de causalidade), mas é fundamental que o autor da conduta tenha optado livre e conscientemente pela violação do preceito incriminador ou, no mínimo, que tenha produzido o resultado de forma negligente, com a violação dos deveres objetivos de cuidado inerentes às condutas sociais de risco (elemento subjetivo). O efeito da vinculação da responsabilidade penal aos pressupostos objetivos e subjetivos exclui qualquer possibilidade de imposição de sanções, principais ou acessórias, a terceiros alheios ao cometimento da conduta punível e a pessoas que tenham produzido resultados previstos como crime sem a existência de um vínculo psicológico. Assim, correlato à proibição constitucional da imposição de pena além do autor do fato punível figuram os parâmetros limitadores de responsabilidade (requisitos objetivos e subjetivos). (g.n.)

O referido mandamento tem sido regularmente aplicado pelo STF, em que podemos observar a percepção da necessidade de vinculação da pena ao infrator, jamais passando a sanção para outrem²⁰⁰:

A intransmissibilidade da pena traduz postulado de ordem constitucional. **A sanção penal não passará da pessoa do delincente**. Vulneta o princípio da incontagiabilidade da pena a decisão judicial que permite ao condenado fazer-se substituir, por terceiro absolutamente estranho ao ilícito penal, na prestação de serviços à comunidade.

Nesse brevíssimo panorama até aqui tratado, constata-se a adoção a nível constitucional do que podemos denominar como princípio-limite da pessoalidade da sanção, ou responsabilidade pessoal, que a pena somente deve ser imposta ao agente infrator. Digno de nota que nem mesmo o legislador em busca de melhor proteger determinado bem jurídico, não poderia estender as sanções para além daqueles que realizaram o ato ilícito, sem que com isso se estivesse violando outros valores constitucionais ou mesmo supraconstitucionais.

Quando o constituinte erige o conjunto de normas que dão a feição jurídico-política do estado de direito ali instituído, não apenas delimita um conjunto de limitações ao poder público, mas também determinadas normas programáticas que ordenarão positivamente a sua atuação. Nesse contexto, entre atuação positiva e limitação se encontram os mandados de criminalização, que ordenam a produção de normas para a efetiva proteção de bens jurídicos.

Esta produção legiferante, por mais que pretenda buscar a proteção de determinados valores constitucionais, há observar determinados standards, sob pena de ferir outras normas e valores constitucionais.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 68309. Impetrante: Arthur Lavigne e outros. Coator: Tribunal de Alçada Criminal do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 27 novembro 1990. Diário da Justiça, 30 novembro 1993. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1504461>>. Acesso em: 12.4.2022.

Sobre o tema, leciona Gilmar Ferreira Mendes²⁰¹:

A doutrina identifica como típicas manifestações de excesso no exercício do poder legiferante a contraditoriedade, a incongruência, a irrazoabilidade ou, em outras palavras, a inadequação entre meios e fins. A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no direito constitucional envolve a apreciação da necessidade e adequação da providência adotada.

Relatando a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã, segue o constitucionalista²⁰²:

Essa orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos, como, igualmente, a adequação dos meios para a consecução dos objetivos pretendidos e a necessidade de sua utilização.

Em que pese se tratar de conclusões relatadas por Corte estrangeira a partir de sistema jurídico diverso, as conclusões guardam estrita adequação com o ordenamento jurídico brasileiro²⁰³.

Veja-se nesse sentido que por mais que o Estado brasileiro seja financiado fundamentalmente a partir da tributação, como os modernos estados democráticos, podendo-se falar até mesmo em um dever fundamental de pagar tributo, as feições do poder sancionador estatal na seara penal não podem ser instrumentalizadas a tal fim, ainda que ao fim e ao cabo seja o direito realmente instrumental, sem que com isso se constituísse em contradição interna na ordem constitucional. Esclarece-se que, de fato, como já sustentado alhures neste trabalho, os ordenamentos naturalmente contêm contradições, mas aqui não seria o caso, porquanto o bem estabelecido arcabouço das garantias bem se moldou no sentido da responsabilidade pessoal da pena.

Adverte Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas²⁰⁴:

No Estado Democrático de Direito, o poder de punir supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência penal e de sua operacionalização, definidas pela Constituição, assim como a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação deste campo e balizam o exercício daquele poder. Situações, assim, que extrapolam ditos limites – materiais e

²⁰¹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.525.

²⁰² MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.526.

²⁰³ “No modelo de Estado Democrático de Direito, assentado por força do texto constitucional de 1988, a exemplo do que deixa claro seu art. 1º, inexistirá outra violência legal, senão aquela, reduzida ao mínimo, necessária à prevenção de formas de violência ilegal mais graves. Obtém-se, destarte, um critério móvel, orientado contra excessos estatais, inclusive em âmbito não penal.

²⁰⁴ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p.77

procedimentais – expressamente fixados pelo constituinte desatendem aos princípios e demais formas em Direito estabelecidos, revelando-se exercício arbitrário, excessivo, do *ius puniendi*.

Não há qualquer embaraço, ademais, que tais construções, de notável feição penal, sejam plenamente aplicáveis ao direito tributário, em que se localiza o nosso estudo. Isto pois o direito, enquanto sistema normativo, é uno²⁰⁵, estando a divisibilidade e a autonomia²⁰⁶ circunscritas à linguagem da ciência do direito, e, ainda, apenas para fins didáticos.

Regina Helena Costa²⁰⁷, explicitando a autonomia didática traz importante afirmação nesse contexto (grifo nosso):

A autonomia didática de um ramo do Direito é facilmente constatável, posto decorrer da existência de um grupo de normas que apresentam particular homogeneidade relativamente a seu objeto, propiciando seu estudo separadamente de outros conjuntos normativos, ainda que se **sujeitando, também, a princípios de diversos ramos do Direito.**

Com efeito, não há que se negar a observância dos direitos fundamentais relativos à personalidade da pena tão somente em relação ao direito penal e não o observar em todos os demais ramos do direito. Dada a supremacia da Constituição, esta irradia seus efeitos em todo o ordenamento jurídico. Ademais, ressalvadas exceções previstas na própria Constituição Federal, por mais específicos que se tratem determinados casos e normas, estas devem ser aplicadas a partir de todo o ordenamento, porquanto não se aplica ou se interpreta norma de forma isolada. Veja-se nesse sentido a lição de Karl Engisch ao mencionar Stammler, que defendia a conclusão última de que a aplicação de um artigo, significa a aplicação de todo o código, o que, segundo o jurista, é quase um exagero, mas que bem expressa tal axioma. E ainda²⁰⁸:

Uma primeira e mais complicada tarefa de que o jurista tem de se desempenhar para obter a partir da lei a premissa maior jurídica consiste em reconduzir a um todo unitário os elementos ou partes de um pensamento jurídico-normativo completo que, por razões técnicas, se encontram dispersas – para não dizer violentamente separadas. Mais exactamente, é tarefa do jurista reunir e conjugar pelo menos aquelas partes constitutivas do pensamento jurídico-normativo que são necessárias para a apreciação e decisão do caso concreto.

²⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p.13.

²⁰⁶ Acerca da autonomia, merece nota a lição de Alfredo Augusto Becker: “Na moderna Teoria Geral do Direito, a expressão ‘autonomia’ é uma daquelas que exige prévia análise etimológica. Como vocábulo de origem filosófica, transitado na Ciência e doutrina política, e depois introduzido na doutrina jurídica, assumiu, nesta última, inúmeras significações, muitas das quais contraditórias”. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.32.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.43.

²⁰⁸ ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Trad: J. Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p.116.

Com efeito, ao buscarmos no texto constitucional o disposto no art. 5º, XLV, estudado e compreendido nas disciplinas de direito constitucional e direito penal, e pragmaticamente desenvolvido no processo penal, e trazermos tais conclusões para o estudo do direito tributário, faz-se aquilo mencionado por Engisch como a tarefa do jurista de reunir e conjugar as partes constitutivas do pensamento jurídico, para orientar a solução dos problemas colocados.

Paulo Roberto Coimbra Silva, dissertando sobre a permeabilidade dos princípios tipicamente penais ao Direito Tributário assim afirma:

No Brasil, o legislador do CTN, de forma tímida, mas bastante arrojada para sua época, previu a aplicação de alguns poucos princípios, com matizes especiais, a exemplo da retroatividade benigna (art. 106), da interpretação favorável ao acusado (art. 112) e do arrependimento posterior (art. 138). Todavia essas normas, não obstante o colorido próprio preenchido pelo legislador tributário, têm inegável inspiração penalítica. Contudo, é importante perceber que **não é imprescindível a previsão explícita da aplicabilidade desses e outros princípios comuns á repressão para além das estreitas fronteiras do Direito Penal**, grassando por todos os meandros do ordenamento jurídico nos quais se identifique alguma manifestação das potestades repressivas do Estado. Pode seu alcance decorrer, implicitamente, da necessária coerência exigida pela adequação valorativa e unidade sistêmica do Direito.

Isto posto podemos partir seguramente para a conclusão de que o direito fundamental à responsabilidade pessoal do infrator, que propugna que deve haver uma relação entre o delincente da regra de conduta e a sanção prevista em reação ao ilícito, é albergado pelo sistema jurídico constitucional vigente, e não apenas informa o direito penal, mas igualmente todo o sistema jurídico de matiz sancionatória brasileiro. Mais que isso, não pode o legislador, por mais que busque enrobustecer a proteção a determinados bens jurídicos, desviar-se de tais normas sem que com isso estivesse incorrendo em claro excesso do exercício do poder legiferante.

Existe, é verdade, outros limites constitucionalmente estabelecidos, como a culpabilidade, tão bem estudadas em outras obras, como em Paulo Roberto Coimbra Silva²⁰⁹ e em Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas²¹⁰. Todavia, para os propósitos desta obra, os debates acima trazidos e posteriormente revisitados, mostra-se suficiente para dar conta desta visão de parcela amplamente majoritária da doutrina.

2.6. Conclusões parciais

²⁰⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

²¹⁰ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

Podemos listar algumas conclusões parciais neste tópico, sistematizando as informações acima:

(i) a consequência estabelecida pelo sistema jurídico para o descumprimento da prévia autorização do Confaz para concessão de benefícios fiscais é a anulação destes, denominados simplesmente como “glosa”;

(ii) a glosa tem recebido da doutrina a classificação de sanção jurídica;

(iii) na Teoria da Norma, a sanção é o elemento que dá a matiz de juridicidade aos textos legais, prevendo consequências desagradáveis ao infrator de uma regra;

(iv) na Lógica Jurídica pudemos compreender as relações estabelecidas entre os elementos da norma jurídica, observando-se que a regra violada (concessão de benefício fiscal sem prévia autorização do Confaz) e a sanção (cancelamento dos créditos referentes à operação) são direcionados a pessoas diversas, à conduta ao legislador estadual, e a sanção ao contribuinte adquirente da mercadoria no estado de destino;

(v) a Constituição Federal estabelece como um dos direitos fundamentais, que não pode ser afastado pelo legislador ordinário, a pessoalidade da penal, ligando necessariamente infrator e a pena imposta;

E, por fim, como conclusão final desse tópico: adotado o pressuposto doutrinário de que a glosa seja necessariamente classificada como sanção, ao relacionar a violação de uma conduta realizada pelo legislador do estado de origem, com o apenamento ao contribuinte adquirente da mercadoria beneficiada, os incisos do art. 8º da Lei Complementar 24/75 guardariam evidente incompatibilidade material com a Constituição Federal de 1988, ou, mais que isso, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e Declaração dos Direitos Humanos, de 1948²¹¹.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho²¹²:

Por isso mesmo, qualquer que seja o nome que se lhe dê, bem como seu objeto prestacional (multa ou obrigação de fazer ou não-fazer), toda sanção advém da inobservância de um dever jurídico, motivo pelo qual apenas ao sujeito infrator pode ela ser imputada.

²¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.544.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.90.

Assim, a defesa da doutrina majoritária no sentido da invalidade do art. 8º da Lei Complementar 24 de 1975, devendo a glosa unilateral pelo estado de destino ser extirpada do ordenamento jurídico²¹³.

3. Consequências adversas da guerra fiscal do ICMS

É certo que no contexto de uma guerra fiscal, diversos agentes interessados podem obter vantagens econômicas pontuais em alguma medida do momento da introdução de um benefício inconstitucional até que o sistema jurídico se rearranje, expurgando aquela norma e seus efeitos. Porém, cabe aqui pontualmente mencionar algumas perspectivas negativas acerca da guerra fiscal, a partir de uma leitura jurídica.

A depender do recorte feito pelo observador, é possível analisar como efeito negativo da guerra fiscal as incertezas e os custos de transação e de oportunidade, a dificuldade para o desenvolvimento nacional, o risco econômico do empreendimento etc. Esses recortes não compreendemos como parte integrante do nosso objeto de estudo, pois, embora possam ainda que indiretamente afetar interesses jurídicos legítimos, como a segurança jurídica e a livre iniciativa, o seu campo de estudo está mais voltado para outros ramos do conhecimento humano, e esses pontos de vista tocam a ciência do direito como a compreendemos apenas ao final de um passo anterior de elaboração que está fora de nosso sistema.

Um exemplo cabe para clarear o argumento: nas ciências econômicas estudam-se os custos de transação, de modo que determinadas transações realizadas no empreendimento terão determinados riscos mensurados, de modo a compor o procedimento de tomada de decisão, formação de preços etc. A tributação incidente em determinado negócio, a decisão por escolher um ou outro fornecedor, o risco de declaração de inconstitucionalidade de uma norma que veicula benefício sabidamente inconstitucional, o risco de glosa do crédito pelo adquirente da mercadoria e majoração dos custos, são cenários que são sensíveis a valores jurídicos, como os já citados segurança jurídica e livre iniciativa. Todavia, elucubrar sobre aqueles elementos não cabe ao direito, mas quando suas conclusões demonstram inviabilidade de um empreendimento e o ferimento da livre iniciativa por conduta estatal a partir da tributação, neste momento a problemática adquire os contornos que legitimam a sua análise a partir do direito, porquanto este esteja sendo violado.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.76; CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.380.

Isto posto, a análise das consequências negativas de um ambiente de competição predatória entre entes federados no âmbito do ICMS deve ser feita com certa cautela de não se extrapolar o sistema jurídico.

Firme nessas balizas é que elegemos poucos pontos a serem mencionados como consequências juridicamente relevantes como deletérias e decorrentes da guerra fiscal do ICMS, a saber: da judicialização e da segurança jurídica.

3.1. Consequências da guerra fiscal a partir da judicialização²¹⁴

Como mencionado acima, a doutrina brasileira amplamente majoritária, e até mesmo o entendimento prevalente no Poder Judiciário e a forma como este mesmo se vê é de que cabe prevalentemente a este Poder o controle da constitucionalidade das normas.

Assim, em um ambiente de inserção no ordenamento jurídico de uma infinidade de leis inconstitucionais, cria-se uma demanda de atuação do Poder Judiciário para depuração do sistema que pode vir a sobrecarregar o seu regular funcionamento e a agilidade da conclusão das controvérsias ao seu escrutínio levada. Ao entendimento de Renato Lopes Becho, na relação entre judicialização e rápida resposta do Poder Judiciário constata-se que “um dos problemas brasileiros é o grande número de ações judiciais, que sobrecarregam o Poder Judiciário e fazem com que a espera pela solução do conflito demore, não raramente, mais de uma década”²¹⁵.

Luciano Felício Fuck em alentado estudo sobre a jurisprudência do STF, relata que o ICMS corresponde ao tributo com maior número de ações em controle de constitucionalidade na Suprema Corte, e com maior número de conclusão pela inconstitucionalidade das normas impugnadas²¹⁶. Nesse sentido, considerando apenas a partir da Constituição Federal de 1988, menos de um ano após a sua promulgação, já fora concedida medida cautelar em sede de guerra fiscal, na ADI-MC 84/MG, em que o estado de Minas Gerais já inaugurava na nova ordem constitucional a concessão de benefício em ICMS sem prévia autorização do Confaz.

²¹⁴ Algumas ideias e trechos veiculados nesse tópico foram publicadas no artigo de nossa autoria em: OLIVEIRA JÚNIOR, José Galbio. Considerações a partir do tema 490 da repercussão geral do STF: da teoria dos precedentes à filosofia do direito no contexto da guerra fiscal. Revista Inclusiones. Vol. 8. Num. 4. Out-Dez, 2021. p.23-40.

²¹⁵ BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, 2017. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viwe/1892/1794>>. Acesso em: 30 mai. 2021. p.499.

²¹⁶ FUCK, Luciano Felício. Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2017. p.230.

Nesse sentido, merece menção a lembrança de Carlos Alexandre de Azevedo Campos²¹⁷, de que o volume de ações que discutem a constitucionalidade de normas concessivas de benefícios fiscais no ICMS é tão expressivo, a ponto de que no dia 1º de junho de 2011 o STF realizou verdadeiro mutirão, no qual julgou a constitucionalidade referente a quatorze normas estaduais. E, destaque-se, todas foram julgadas procedentes, declarando a inconstitucionalidade destes benefícios.

No que diz respeito ao prazo em que uma norma pode viger ao arrepio do regramento constitucional até que seja retirada do ordenamento jurídico, somando-se a isso a possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tem-se um cenário que nem mesmo a judicialização e a firme jurisprudência do STF são capazes de anular o proveito econômico dos grupos de interesse nestas normas inconstitucionais. Ademais, nos casos em que não há modulação, com efeitos ex tunc, é possível que o estado emissor da lei inconstitucional se abstenha, ilicitamente, da cobrança dos valores correspondentes. Por fim, podem ocorrer verdadeiros “dribles”, como já relatado pela história, da retirada da lei antes do julgamento pelo STF, fazendo-se assim a perda do objeto para imediatamente após propor-se novamente lei veiculando o mesmo conteúdo.

Limitando-nos aqui a um único exemplo para demonstrar a variabilidade de possibilidades, a despeito do controle ser concentrado, merece nota o ocorrido na ADI 429/CE, em que o STF decidiu modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, permitindo que a lei fosse mantida no ordenamento “por mais 12 meses contados da data de julgamento, quanto a implementos, veículos e equipamentos destinados a deficientes físicos, de forma a permitir que seja editado o devido convênio”²¹⁸.

Essa grande judicialização e asoberbamento da Suprema Corte está para além do campo de interesse da gestão de políticas públicas e da administração das pautas e acervos do Tribunal. A problemática adentra no sistema jurídico na medida em que se espera do Poder Judiciário agilidade para solução das controvérsias para o qual são levadas, com duração razoável de seu processamento, garantia constitucional.

Um outro efeito colateral dessa judicialização reiterada ao longo do tempo é a multiplicidade de diferenças em cada caso que vão se reunindo ao longo do tempo, gerando

²¹⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. ADI 3.421: releitura da “guerra fiscal do ICMS”. In: FUCK, Luciano Felício. BORBACH, Beatriz Bastide. O Supremo por seus assessores. São Paulo: Almedina, 2014. p.229.

²¹⁸ FUCK, Luciano Felício. Estado Fiscal e o Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2017. p.232.

insegurança jurídica. Não se trata a priori um problema de concepção do sistema processual, mas efetivamente uma decorrência do estágio atual da dogmática jurídica²¹⁹.

Em decorrência da transição do positivismo para o pós-positivismo – que transformou o juiz boca-da-lei em intérprete dos textos normativos, em especial das normas constitucionais -, o que se verifica é um alto grau de voluntarismo, notadamente porque no interior da dogmática jurídica a interpretação continua a ser entendida como a escolha de um sentido que advém da consciência do julgador. Isso determina a constante imprevisibilidade do Direito e a ocorrência de múltiplas decisões para casos que são absolutamente iguais. Os princípios ‘tornaram-se uma espécie de máscara da subjetividade, na medida em que passaram a ser aplicados como enunciados performativos que se encontram à disposição dos intérpretes, permitindo que os juízes, ao final, decidam como quiserem’.

Relembre-se aqui, ademais, que essa é apenas uma faceta da problemática, encontrada na variedade de decisões tomadas ao longo do tempo pelo STF exclusivamente em ações de controle concentrado. A problemática é ampliada exponencialmente quando se leva em consideração a multiplicidade de ações que tramitam nos juízos estaduais questionando pontualmente os efeitos desse conjunto normativo instrumentalizador de guerra fiscal formuladas pelos contribuintes.

Diante dessa variedade de julgamentos diversos quando se tem diante de si uma violação do exato mesmo mandamento constitucional, são certas as palavras de Renato Lopes Becho²²⁰:

Afinal, como justifica e aceitar que o Poder Judiciário conceda o direito para uma pessoa e não conceda para outra, estando ambas na mesma situação jurídica? A resposta era dada pelas características de nosso sistema jurídico, que permite, inclusive, que um mesmo órgão judicial decida de uma forma em um dia e de outra forma em outro dia, para situações jurídicas iguais.

Nesse mesmo sentido, não é possível compreender uma regra clara sobre os parâmetros para modulação de efeitos nas ações de controle de constitucionalidade no âmbito da guerra fiscal do ICMS. Esta é a percepção de Rosemary Carvalho Chaves, em estudo acerca da variedade de conclusões e providências tomadas pela Corte em ações que tratavam

²¹⁹ BREITENBACH, Fábio Gabriel. GOUVEIRA, Lúcio Grassi de. Sistema de precedentes no novo Código de Processo Civil brasileiro: um passo para o enfraquecimento da jurisprudência lotérica dos tribunais. In: DIDIER JR. Fredie. (org.). Grandes Temas do Novo CPC: Precedentes, v.3. Salvador: Juspodivm, 2015. p.500.

²²⁰ BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, 2017. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1892/1794>>. Acesso em: 30 mai. 2021. p.520.

sempre do mesmo vício: a inclusão no sistema jurídico de norma veiculadora de benefício no ICMS sem prévia autorização de convênio do Confaz²²¹:

Numerosas ações diretas de inconstitucionalidade foram ajuizadas, apesar de ser pacífica a jurisprudência do STF quanto à inconstitucionalidade de benefício fiscal concedido sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. No entanto, à revelia dos ditames constitucionais, legais e jurisprudenciais, os Estados continuam concedendo benefícios fiscais irregulares. A celeuma ainda persiste em saber se os efeitos da decisão serão ex tunc (a nulidade da norma desde a sua origem) ou se os efeitos da decisão serão modulados, excepcionalmente, para atender a relevante interesse social ou para garantir a segurança jurídica. Neste caos os efeitos da decisão serão ex nunc, ou seja, a eficácia será a partir de trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. Devido à baixa densidade normativa desses conceitos, está sendo difícil definir critério único para todas as ADIs. Têm sido motivos para modulação o prazo em que alei esteja em vigor, o fato de não ter sido concedida medida cautelar, o fato de a irregularidade advir do próprio Estado, o risco de desequilíbrio do pacto federativo, o orçamento estatal, a repercussão nas atividades empresariais a ponto de pôr em risco suas atividades, a presunção de legalidade da norma, entre outros.

Desse modo, vê-se uma clara conexão que se segue, da judicialização para os problemas com a celeridade processual, da judicialização com a variedade de soluções apresentadas pelo Poder Judiciário, e, a partir dessa variedade, o malferimento da segurança jurídica.

3.2. Uma perspectiva da guerra fiscal a partir da segurança jurídica

Como já se denota das considerações do tópico anterior, a segurança jurídica é um ponto sensível no contexto de um ambiente de guerra fiscal deflagrada entre entes federados. Todavia, a preocupação aqui não se volta para o sistema jurídico seu fechamento funcional, ou para a ciência jurídica e sua capacidade de descrever seu objeto, ou ainda para o plano federativo e tributário concebido pelo constituinte, quando se fala em segurança jurídica, o foco se volta para o contribuinte.

Inicialmente, é importante estabelecer o conteúdo jurídico que adotamos para a segurança jurídica a fim de desenvolver estas considerações sob terreno mais firme e seguro.

Na lição de Humberto Ávila²²², que fornece as bases fundamentais de nossa compreensão do tema, lembra o eminente tributarista que o próprio preâmbulo da Constituição Federal já afirma o objetivo da construção de uma sociedade segura, sendo esta a segurança jurídica, demonstrando a importância que o sistema jurídico dá a esta.

²²¹ SALES, Rosemary Carvalho. ICMS & benefício fiscal. Efeitos do controle de constitucionalidade em matéria de guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2018. p.134-135.

²²² ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

Ainda, a segurança jurídica, enquanto preceito constitucional, tem em seu aspecto material as características da cognoscibilidade, da confiabilidade e da calculabilidade.

A cognoscibilidade é adotada em contraposição à um estado de determinação pois, pelos pressupostos já apresentados no capítulo primeiro deste trabalho, a linguagem, e assim também a linguagem jurídica, sempre terá certo grau de indeterminação. Portanto, a segurança jurídica não garante a determinação de determinados conteúdos ao conhecimento do sujeito, mas fornece certo grau de segurança em relação ao conteúdo das normas, em relação ao passado, presente e futuro. Desse modo, certa variação de interpretação dentro de um contexto maior de certo grau de consenso sobre determinados sentidos do texto, e certa variação de decisões judiciais pontuais e fundamentadas, em um aspecto maior de consistência jurisprudencial, não será considerado um contexto de violação da segurança jurídica, porquanto esta forneça, como dito, um grau de cognoscibilidade, mas não de determinação.

A confiabilidade é adotada, por sua vez, em contraposição a uma expectativa de imutabilidade. Assim, traçado determinado objetivo pelo sujeito, planejada determinada decisão a partir do sistema jurídico, a segurança jurídica lhe fornecerá as bases para confiança nesse sistema posto, e a aplicação deste dentro de um sistema funcional jurídico, mas no qual não se garante a imutabilidade destas normas. Lembra Humberto Ávila que nem mesmo as cláusulas pétreas constitucionais, que consubstanciam o grau mais próximo do que poderia ser tomado como imutável, não o é. Adicionamos aqui a menção ao direito adquirido e a coisa julgada, que em situações previstas pelo próprio sistema podem ser alteradas, como por meio de uma desapropriação e uma ação rescisória. Assim, a segurança jurídica não garante ao indivíduo a imutabilidade do sistema jurídico, mas uma certa continuidade das normas, que podem ser alteradas por outras sistemáticas previstas pelo mesmo corpo normativo.

A calculabilidade, por fim, está em contraposição à absoluta previsibilidade, em que se esperaria uma capacidade plena e absoluta de antecipação de determinadas conclusões jurídicas para as mais diversas hipóteses, isto não é possível ante a natural indeterminabilidade plena do direito. Ao revés, a calculabilidade na dimensão do conteúdo normativo que se atribua às normas vigentes, fornece elevada capacidade de previsão das consequências jurídicas, tanto no próprio texto da norma, quando na aplicação destas pelo poder público. Ainda, novamente sobre o tema da modificação do direito, a segurança jurídica exige que alterações não se deem de forma brusca, não afetando a capacidade de antecipação de eventos em alguma medida pelos indivíduos.

Merece menção aqui as conclusões do multicitado autor, ao advertir²²³:

Cabe ressaltar, agora, que a adoção de um conceito de segurança jurídica vinculado a um estado de calculabilidade não implica a ausência de controle das previsões. De um lado, porque a interpretação, embora envolva algum grau de indeterminação, não é nem desvinculada nem independente de critérios de legitimação, como aqueles fornecidos pela proporcionalidade e pela razoabilidade. De outro, porque a escolha do sentido depende, igualmente, de estruturas externas dadas por regras materiais e procedimentais, como regras de competência administrativa ou jurisdicional, ou procedimentos administrativos ou jurisdicionais. Além disso, a atividade interpretativa é reconstrutiva, no sentido de ser, de um lado, constitutiva, mas de outro, não ser discricionária, porque a norma de decisão é constrangida pelos sentidos do texto.

A segurança jurídica não tem feição diferenciada quando observada a partir da tributação, todavia, existem regras próprias no sistema tributário que decorrem de concretização daquele objetivo. Mais que isso, as feições fundamentais do sistema tributário, estabelecendo o constituinte limitações constitucionais ao poder de tributar que são especificações da segurança jurídica, como a irretroatividade, legalidade, a anterioridade, corroboram aquela conclusão de que, de fato, a segurança jurídica volta-se efetivamente para o contribuinte, assim como que o direito tributário, na lição de Ávila, um sistema de segurança jurídica²²⁴.

Feitas estas considerações, e retornando ao tema da guerra fiscal, constata-se que de fato existe uma correlação em que a segurança jurídica é colocada em risco.

Conforme dito, a segurança jurídica não tem como aptidão a imutabilidade, de modo a se apontar a sua violação ante a retirada de uma norma que veiculou benefício inconstitucional, mas a quantidade de normas que concedem benefícios inconstitucionais, a variedade de decisões do STF em um e outro sentido, modulando ou não os efeitos de suas decisões, com antecipação de tutela ou não, com cobrança das diferenças de alíquota ou não, são situações que enfraquecem a capacidade de calculabilidade, de confiabilidade no sistema, e até mesmo prejudica a cognoscibilidade do seu funcionamento e de quais normas tem aptidão para a permanência no sistema jurídico.

Lado outro, não é apenas a atuação jurisdicional na depuração do sistema jurídico destas normas inconstitucionais que representam a manifestação do risco à segurança jurídica, mas a própria colocação destes no ordenamento. Não se pode ser leniente com tais expedientes. O adquirente da mercadoria se expõe a insegurança jurídica da tributação e a formação e cálculo do seu crédito de ICMS, na adoção de sua estratégia comercial e escolha

²²³ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.271-272.

²²⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.299-300.

de seus fornecedores. Os riscos fiscais e jurídicos do empreendimento ganham certo grau de indeterminabilidade quando o seu atrativo se dá em bases inconstitucionais que podem ser retirados do ordenamento logo após o seu estabelecimento em um estado membro, cuja eficiência é diminuída sensivelmente após a reorganização do ordenamento jurídico.

Veja-se assim que não é apenas a atuação estatal de reação à colocação da norma inconstitucional no sistema que causa insegurança jurídica, mas a sua própria origem, a própria norma enquanto ali posta, beneficiando pontualmente o contribuinte e levando risco tributário àqueles que o escolhem como fornecedor, e risco para si mesmo, ante as incertezas na manutenção da norma.

O debate não se encerra com a perspectiva da judicialização e da segurança jurídica. É possível reconhecer em patamares mais elevados de abstração certa abertura do sistema jurídico pela forte invasão de normas inconstitucionais a despeito das próprias regras existentes de produção das normas, ou ainda a constatação de se estar ferindo a livre iniciativa, valor igualmente constitucional.

O objetivo desses tópicos finais foram apenas de expressar que a crítica às reações existentes no sistema para retirada de normas inconstitucionais que violam a sistemática constitucional de concessão de benefícios fiscais não resolve tal problemática. A segurança jurídica não tem uma dimensão de peso absoluta que seja capaz de derrogar outras normas constitucionais que indicam a ausência de autonomia dos entes federados para a concessão autônoma de benefícios em ICMS.

A ciência do direito, como a concebemos, deve ser capaz de descrever o seu objeto, estando a defesa irrestrita do posicionamento do contribuinte em detrimento do regramento constitucional mais corretamente alocada no discurso da advocacia no bojo de uma disputa jurídica. Outrossim, a crítica jurídica e as propostas normativas devem estar nas conclusões da aplicação da teoria jurídica, e não nos fundamentos de sua análise, devendo haver comedimento na sua utilização, em nosso modo de pensar.

Dito isso, o que se propõe no próximo capítulo é a utilização daqueles referenciais teóricos do primeiro capítulo, diante da problemática apresentada na primeira metade deste capítulo, apresentar um certo modo de se compreender a sistemática normativa do ICMS, apontando fundamentada e respeitosamente os dissensos em relação à doutrina absolutamente majoritária quanto ao tema, apresentados na segurança metade deste segundo capítulo.

CAPÍTULO 4 – Compreensão da glosa de créditos de ICMS a luz da teoria geral do direito

1. Considerações iniciais

Traçado um panorama geral que reflete em grande medida o entendimento compartilhado pela doutrina majoritária em diversos aspectos acerca da guerra fiscal a partir da tributação do ICMS, e mais especificamente relativo à glosa de créditos realizada pelo estado de destino da operação inconstitucionalmente beneficiada, cabe neste momento apresentar nossa contribuição.

Como já foi possível observar no capítulo anterior, a guerra fiscal ocorre a partir de uma sucessão de diversos atos que envolvem a tributação e a relação entre contribuintes, bem como a atuação dos entes federados envolvidos: o estabelecimento de uma competência tributária para o ICMS, o condicionamento para a concessão de benefícios fiscais, a existência de uma Lei Complementar sobre o tema, a edição de uma lei concedendo o benefício de forma inconstitucional, a sua incidência diante dos fatos impositivos, a reação dos estados que se sentem prejudicados com a propositura de ações para buscar a retirada da norma do ordenamento jurídico, e a anulação de parte dos créditos de ICMS, denominada glosa unilateral, pelo estado de destino.

Como delimitado no capítulo inicial deste estudo, a investigação proposta estabelece certos recortes metodológicos, a partir de um referencial positivista, adotando-se as lições e método estabelecidos por Paulo de Barros Carvalho e Aurora Tomazini, tendo como objeto de estudo o ordenamento jurídico, adotando-se uma postura descritiva do direito²²⁵.

Em que pese o grande prestígio colhido na academia da obra destes mestres, e a grande difusão de seus pensamentos, certo é que a adoção de seus referenciais teóricos implica em muitos momentos a abertura de dissenso em relação aos cânones da teoria geral do direito tradicionalmente adotada no Brasil, implicando conclusões diferentes, a partir de caminhos percorridos de forma igualmente particular. Não se trata, todavia, o debate da

²²⁵ “[...] como observa Lourival Vilanova, seja um característica do direito positivo o constituir-se ele, também, com a Ciência do Direito, não é permitido confundirem-se os dois planos de linguagem. Como assegura Eurico Marcos Diniz de Santi, ‘doutrina não é fonte do direito e, quando pretende sê-lo, ao constituí-lo, simplesmente, o desconstitui’. Para que a ciência tome o lugar de objeto, deve ser incluída nele por meio de um instrumento credenciado pelo sistema para introduzir normas. Mas aí a ciência despe-se de sua descritividade e passa a incorporar a natureza prescritiva. Deixa de ser ciência e passa a ser norma. Só por meio de normas de admissão o teórico pode ser convertido em deontico” in: IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.XXXI.

ciência do direito de um discurso hegemônico²²⁶, pois, ao revés, é natural ao conhecimento científico a divergência, cabendo ao estudioso busca da verdade enquanto coerência²²⁷, e não enquanto correspondência com a realidade. Essa conclusão decorre diretamente de um dos pontos fundamentais dessa escola do pensamento inaugurada por Paulo de Barros Carvalho, a adoção da teoria do giro linguístico, já abordada brevemente no início deste estudo.

Com isso, não se imputa determinadas qualidades ao ordenamento jurídico em si, mas ao produto de sua observação, extraída do texto bruto, mas sempre pertencente ao resultado da interpretação e da análise.

Assim, marca-se o ponto a partir do qual nossa análise doravante se fiará, retomando aquelas premissas estabelecidas no primeiro capítulo deste estudo, partindo doravante para sua aplicação no pensamento jurídico.

2. Da não cumulatividade do ICMS

Como já descrito em capítulo anterior deste trabalho, no contexto da guerra fiscal entre entes federados estaduais a doutrina tem se posicionado firmemente contra a reação do estado de destino consistente na glosa dos créditos correspondentes ao benefício fiscal concedido na origem sem a prévia observância do regramento constitucional da aprovação via convênio do Confaz. Antes de abordarmos especificamente a própria glosa de créditos de ICMS e seus contornos jurídicos, é preciso trazer alguns aportes acerca da não cumulatividade.

As linhas gerais do argumento adotado pela doutrina majoritária são bastante simples e já foram anteriormente expostas, aqui merecendo apenas uma breve repetição sintética da tese: o ICMS é um tributo sujeito à não cumulatividade, conforme estabelece a constituição federal. Sendo o creditamento referente às operações anteriores a forma como a não cumulatividade se materializa, excepcionar o creditamento significa excepcionar a não-cumulatividade, em que todas as hipóteses deveriam estar previstas na Constituição Federal. Nesta, somente a isenção e a não incidência são mencionadas como hipóteses que anulam créditos de ICMS. Portanto, a anulação que ocorre na glosa fundada no beneficiamento inconstitucional no estado de origem corresponderia a uma exceção não prevista na Constituição Federal, implicando, ao fim e ao cabo, na glosa como violadora da não cumulatividade do ICMS.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.167-168.

²²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.35-38.

Naquele momento também se demonstrou que a doutrina parte do pressuposto em geral de que a não cumulatividade tem natureza de princípio jurídico, ou de uma dupla categoria (princípio e regra), sendo poucos os autores que não lhe conferem o caráter principiológico. Também foi dito que o argumento que pressupõe a não cumulatividade um princípio está fortemente relacionado com uma doutrina bastante difundida em determinados temas da Teoria Geral do Direito, que coloca esta espécie normativa em uma posição suprema em relação a todo o ordenamento jurídico. Assim, a classificação da não cumulatividade como um princípio implica defender o instituto como uma norma em destaque em relação às regras em geral.

Cabe nesse momento, portanto, cindirmos nossa análise, passando-se primeiramente pelo tema da teoria dos princípios, apresentando as premissas adotadas neste trabalho, e, então, analisar a não cumulatividade no ordenamento jurídico, apresentando nossa contribuição para o tema.

2.1. Os princípios e a teoria do direito

No estágio atual da dogmática jurídica, não há dúvidas de que os princípios contêm força normativa, sendo bastante difundido no Brasil a sua posição de destaque em relação às regras. Nesse sentido, brevemente referimo-nos aqui a Roque Antônio Carrazza ao dar aos princípios jurídicos as notas da inexorabilidade e preeminência²²⁸ em um conjunto no qual se conceba apenas regras e princípios, afirma o autor, portanto, uma preeminência dos princípios em relação às regras²²⁹. Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo afirmam que os princípios inauguram o Estado, não podendo jamais serem violados²³⁰.

A abordagem do tema dos princípios é bastante desafiadora, porquanto não exista uma única teoria amplamente adotada sobre o tema. Ao passo que possa ser colhido algum grau de consenso em certos aspectos, como a sua mencionada normatividade, e a existência de princípios implícitos e explícitos, outras tantas características encontram divergências nas concepções adotadas pelos estudiosos.

²²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.49.

²²⁹ Anota-se aqui que dentre os doutrinadores que reconhecem a força normativa dos princípios, colocam-no como espécie de norma ao lado das regras. Por sua vez, outros autores diferenciam os princípios de outra espécie que denominam normas, dando à palavra “norma” a noção de espécie, e não de gênero. Neste trabalho adotados a nomenclatura amplamente utilizada de entender princípios como espécies do gênero norma, ao lado das regras.

²³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A não cumulatividade tributária. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

André Fellet²³¹ em magistral estudo sobre o tema demonstra a profusão das mais variadas teorias, citando apenas na doutrina estrangeira construções de autores como Josef Esser, Karl Larenz, Claus-Wilhelm Canaris, Roscoe Pund, Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustavo Zagrebelsky, Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, conceituando e diferenciando princípios de outras normas. Há ainda outros autores que defendem uma separação fraca entre estas espécies normativas, como em Paolo Comanducci, Luís Pietro Sanchís, Riccardo Guastini, Letizia Gianformaggio, Humberto Ávila e André Rufino do Vale.

Apesar da importância do tema e sua constante presença na argumentação jurídica, não cabe neste trabalho a sua abordagem de forma mais detida sobre as particularidades de cada uma dessas concepções, apenas a colocação de algumas premissas de modo a aclarar nossa tomada de posição que marca diferença em relação aos pressupostos da doutrina majoritária nacional.

Ainda que não se trate de condição para que uma determinada norma seja ou não um princípio, é certo que em geral os princípios correspondem a normas com maior grau de vagueza. Também, é em geral pouco clara a estrutura lógica de tais normas no estabelecimento específico de hipóteses e consequências, porquanto seu papel de destaque seja a relação de influência de uma norma em relação às demais²³².

Esta constatação vai ao encontro do conceito de princípio jurídico adotado por Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que “são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”²³³.

Nesse sentido, observa-se a menção à influência vigorosa sobre setores da ordem jurídica a demonstrar a aptidão que determinadas normas cujo efeito seja constatado, esta poderá ser indicada como uma norma principiológica. Todavia, adotando-se o mesmo pressuposto do eminente tributarista, a interpretação do ordenamento só pode ser feita a partir da consideração de sua estrutura sistêmica, ou seja, a partir do conhecimento do ordenamento do direito como um todo²³⁴. Assim, somente a partir da compreensão da norma no seu contexto normativo (intertextualidade) é que é possível a construção de seu sentido normativo²³⁵. Portanto, não apenas os princípios, mas também as regras influenciarão a ordem

²³¹ FELLET, André. Regras e princípios, valores e normas. São Paulo: Saraiva, 2014.

²³² GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.192.

²³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.270.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.212.

²³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.281.

jurídica, na medida em que a correta compreensão da norma implica conhecimento de seu contexto, no qual não apenas os princípios, mas as regras também estão inseridas.

Ademais, quando se refere Paulo de Barros Carvalho aos princípios como introdutores de valores no sistema jurídico, refere-se à construção feita por autores como Miguel Reale e Johannes Hessen, que, para este, princípio corresponde a “tudo aquilo que for apropriado a satisfazer determinadas necessidades humanas”²³⁶, e que “todo o valor nos é, porém, dado precisamente na nossa consciência dos valores, na vivência que deles temos; ou melhor, de uma maneira mais geral, nessa particular forma de vida que é a vida do valioso”²³⁷.

Assim, estes valores citados no conceito de Paulo de Barros Carvalho pressupõem-se localizar fora do sistema jurídico, no mundo do ser (*Sein*), porquanto se refira a serem introduzidos no sistema jurídico. Se estão fora do direito, e considerando a positivação como a internalização, estes valores enquanto não internalizados, não são objeto da ciência do direito (*Sollen*), não cabendo ao seu estudioso no referencial adotado por nós e por Paulo de Barros Carvalho, especular sobre a sua dimensão²³⁸. Esse recorte, ademais, é feito em prefácio de Hans Kelsen à sua primeira edição do Teoria Pura do Direito ao afirmar que seu objeto de pesquisa é “não as suas tendências endereçadas à formação do Direito, mas as suas tendências exclusivamente dirigidas ao conhecimento do Direito, e aproximar tanto quanto possível os seus resultados do ideal de toda a ciência: objetividade e exatidão”²³⁹.

Nessa toada, são objetos da ciência dogmática do direito sob um referencial positivista, recortando-se o específico momento da introdução, a enunciação enunciada e o enunciado enunciado, já internalizado, não sendo possível a especulação de quando este elemento estava no ambiente, ou, como nas palavras de Tárek Moysés Moussallem, “nada importa fora, antes, depois, acima ou abaixo”²⁴⁰. Portanto, conceituar uma norma como princípio jurídico a partir da ideia de introdução de valores no sistema, implica observar o valor em seu movimento de fora para dentro, todavia, o movimento ocorre a partir de um universo não observável pela dogmática do direito, de modo que a zona de incerteza na classificação das normas remanesce.

²³⁶ HESSEN, Johannes. Filosofia dos valores. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1980. p. 41-42.

²³⁷ HESSEN, Johannes. Filosofia dos valores. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1980. p. 39.

²³⁸ IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.8.

²³⁹ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.XI.

²⁴⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p.24.

De mais a mais, tudo quanto seja internalizado no sistema jurídico, e a própria interpretação, é impregnada de valores: Paulo de Barros Carvalho afirma que “não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico”²⁴¹.

Portanto, constata-se que mesmo na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho e sua apurada conceituação de princípio não é possível extrair uma distinção clara entre o que seja princípio ou não o seja. Assim, concordamos com Riccardo Guastini ao afirmar que “a questão de se uma norma tem ou não tem valor de ‘princípio’ não é uma questão de fato, e a resposta é sempre opinável”²⁴².

Neste momento comparece com maior importância não a adoção de uma teoria acerca do recorte a ser feito para se delimitar o que seja ou não um princípio, mas os contornos que se dá ao instituto de modo a tomá-lo com tamanha proeminência em relação a todo o conjunto normativo. Dito de outro modo, quais seriam os fundamentos para dizer que certa norma é superior e proeminente em relação às demais, quando se aponta que tal afirmação se justifica em ser uma norma um princípio e aquela não.

Retomando os contornos apontados acima por José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, a inadmissão da violação em verdade se dá em face de toda e qualquer norma vigente, dada a sua aptidão normativa. O que parece estar em jogo é a possibilidade de enquadramento de um princípio dentro de certas limitações próprias das escolhas políticas do constituinte e do legislador ou se estamos tratando de elementos transcendentais que escapam ao próprio controle humano.

Outrossim, a afirmação de que princípios jurídicos inauguram o Estado, em citação acima mencionada de José Eduardo Soares de Melo, se contrapõe a compreensão majoritária no sentido de que a ordem jurídica de um Estado surge com a manifestação do Poder Constituinte originário²⁴³.

O argumento pelos princípios da forma como adotada no contexto da não cumulatividade do ICMS revela a manifestação do caráter político do discurso, como já

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.180-181.

²⁴² GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.187.

²⁴³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. p.132. MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.102. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.146. NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p.413.

demonstrada preocupação por Paulo de Barros Carvalho. Para o insigne jurista, a argumentação pelo princípio está imbricada em um contexto de atribuição de sentidos e valores à norma com pouca limitação e forte contaminação política²⁴⁴:

Vejam como a interpretação do Direito se dá de uma forma eu não diria inteiramente livre, mas construída por parte daquele que interpreta. Para limitar o intérprete temos apenas os limites da nossa cultura. Realmente, esses limites são imperceptíveis, não são tangíveis, e só com o tempo histórico é que haverá luzes para sua demarcação. Podemos falar, hoje, quando começou e quando terminou a cultura greco-romana, a cultura egípcia, de um certo período etc. Mas é muito difícil como dizer da cultura ocidental, na qual estamos imersos, delimitando quais são os limites dessa cultura. Pois bem, os limites da interpretação são os limites da nossa cultura, e também a influência que exerce no nosso espírito uma série de vetores que o texto constitucional estabelece. A somatória desses vetores, tendo em conta a cultura comum sobre a qual discutamos, é que vai nos dar os limites. Mas esses limites são tênues.

E tendo em vista estes pressupostos, aduz:

Eu advogo a tese de que o excesso de princípios enquanto valores, dá um sentido político ao discurso jurídico, confere dimensão política incontável. O discurso jurídico deixa de ser algo aderente ao Direito Positivo, com pretensões descritivas, e passa a ser um amontoado de lugares-comuns, à semelhança dos discursos em que o político, o orador, quando apertado, constrangido para explicar determinado valor, escorrega e vai para outro, e dali para outro, e assim por diante, terminando o discurso político sem que ele se defina, sem que se comprometa, sem que tome uma posição firme na sua mensagem²⁴⁵.

No mesmo sentido a lição de Maria Ângela Padilha²⁴⁶:

Por serem regras jurídicas construídas pelo intérprete com alta conotação axiológica, discorrer sobre princípios é falar essencialmente de valores. Como os princípios são demarcados, em sua extensa maioria, por elevada imprecisão e fluência, seu estudo faz-se em terreno perigoso, sob pena do intérprete, com o uso inadequado e temerário de valores, resvalar em um discurso meramente retórico, ou pior, ir além dos valores positivados.

Dois pontos são fundamentais nas citações acima, demonstrando a percuciente observação de Paulo de Barros Carvalho. Inicialmente, em relação ao caráter incontável daqueles argumentos fortemente carregados de apelo principiológico.

Adotarmos o pressuposto teórico de que a interpretação é construída, e não que se trate de processo de revelação do sentido do texto, e que essa interpretação é limitada pelos

²⁴⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. O papel discursivo dos princípios na retórica jurídico-tributária. In: Revista de direito tributário. Vol. 101. São Paulo: Malheiros. p.15.

²⁴⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. O papel discursivo dos princípios na retórica jurídico-tributária. In: Revista de direito tributário. Vol. 101. São Paulo: Malheiros. p.11.

²⁴⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015. p.87-88.

horizontes culturais do intérprete não significa validar a interpretação como algo exclusivamente subjetivo, arbitrário e ilimitado.

Ao revés, a interpretação do texto normativo pode levar a conclusões interpretativas que, confrontadas com seus pressupostos e sua fundamentação, expõem sua insustentabilidade. Assim, concordamos com Aurora Tomazini ao afirmar que²⁴⁷:

Adotamos uma posição culturalista perante o direito ao concebê-lo como instrumento linguístico susceptível de valoração e utilizado para implementar certos valores, mas ao mesmo tempo, positivista ao considerar que tais valores objetivam-se no texto positivado e que todas as valorações do sujeito interpretante estão restritas a ele, isto é, devem ser fundamentadas e justificadas no texto, sob pena de não se caracterizarem como jurídicas.

Assim, a fundamentação do discurso jurídico fortemente amparado em concepções absolutistas e elásticas de princípios, tornam o processo interpretativo incontrolável e de análise de sua fundamentação bastante nebulosas.

Vê-se, assim, tanto na lição de Paulo de Barros Carvalho quanto em Aurora Tomazini, nos excertos acima colacionados, o segundo ponto a ser destacado, referente à necessidade de o discurso estar fundamentado nos limites do direito positivo, dado que a partir do referencial teórico adotado pela escola ao qual nos filiamos, tanto quanto os autores citados, compreende o direito enquanto texto, com delimitação precisa de seu objeto²⁴⁸.

Constata-se aqui, não apenas neste tópico, mas algo presente de forma recorrente neste capítulo, a importância que deve ser dada ao direito positivo, como fundamental à segurança jurídica e à controlabilidade do teor jurídico da interpretação das normas, resguardando-se a extrapolação para o discurso político daquelas fundamentações que lançam mão tenazmente do argumento principiológico. Assim, com razão a feliz conclusão de Riccardo Guastini que fecha com excelência esse tópico ao afirmar que “pode-se dizer que são princípios de direito positivo todos e apenas os persuasivamente deduzíveis de disposições positivamente formuladas”²⁴⁹.

No mesmo sentido de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, que reconduz ao pensamento de Paulo de Barros Carvalho, aproximando a concepção axiológica dos princípios à necessidade de nunca se afastar do direito positivado:

²⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.35-36.

²⁴⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. BONOME, Ana Carolina. O constructivismo lógico-semântico aplicado ao estudo do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) Constructivismo lógico-semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.29.

²⁴⁹ GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.199.

Quando falamos que princípios são regras portadoras de vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo na compreensão e estruturação das proposições jurídicas, cabe a advertência de que os ‘valores’ a que aludimos são somente aqueles postos pelo legislador, em outras palavras, são núcleos significativos abstratos, mas positivados no ordenamento²⁵⁰.

A capacidade de influência da não cumulatividade em relação à toda a dinâmica da sua incidência e da interpretação das feições específicas do ICMS se dão a partir da interpretação sistemática, e não de sua consideração enquanto princípio ou regra de direito. A não cumulatividade deve merecer conformação de patamar idêntico às demais normas que compõem o tratamento do ICMS, de modo que a precedência hierárquica de uma norma em relação à outra se dê exclusivamente em relação ao ciclo de positivação, da relação de fundamentação e derivação.

Portanto, feitas estas constatações, parece-nos de pouca relevância o debate de se a não cumulatividade seja princípio ou regra, seja pela imprecisão do estabelecimento de pressupostos distintivos, seja pela falta de consenso quanto às suas consequências. Relevante, portanto, a análise de qual sejam os seus contornos da não cumulatividade colhidos no ordenamento jurídico, aqui compreendido não apenas a Constituição Federal, mas a legislação sobre o tema, conjugada com a jurisprudência temática, sob a perspectiva de que a ciência do direito deve adotar uma linguagem descritiva de seu objeto²⁵¹.

2.2. A feição da não cumulatividade e o direito ao creditamento a partir do Tema 346 da Repercussão Geral do STF

A não cumulatividade, já abordada em momento anterior deste estudo, é prevista no texto constitucional no seu art. 155, §2º, nos seguintes termos:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
 II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

²⁵⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015. p.89.

²⁵¹ A análise do ordenamento jurídico cotejado com as decisões emanadas pelo Poder Judiciário com contornos de aplicação erga omnes é fundamental, aproximando-se teoria e prática, conforme lembrado por Gabriel Ivo, citando Lourival Vilanova: “E aqui um propósito nos anima: a intersecção entre a teoria e a prática, tão enaltecida pelo Professor Lourival Vilanova. No estudo do direito encontramos, muitas vezes, um divórcio entre o direito como é aplicado pelos órgãos competentes e o direito relatado pela doutrina. Pretendemos casar a teoria apresentada com as decisões do Poder Judiciário. A teoria que não descreve adequadamente o seu objeto não serve como teoria”. In: IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.XXXIV.

- 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;

Ademais, prevê o inciso XII, correspondente ao tema que:

XII - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

[...]

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

Assim, é seguro afirmar que o texto constitucional estabeleceu balizas gerais sobre a feição não cumulativa do ICMS, remetendo à lei complementar disciplinar o seu regime.

Colhe-se na doutrina posicionamentos severamente contrários à regulamentação que condicione de qualquer maneira a compensação, defendendo uma posição de vigorosa mitigação de qualquer possibilidade de disciplina complementar, a despeito da previsão constitucional (art. 155, §2º, XII, c, da Constituição Federal) que parece não conter tais limitadores.

Nesse sentido registra-se o posicionamento de Roque Carrazza para quem não pode a legislação de qualquer modo interferir na referida compensação, seu alcance ou significado, assumindo o instituto tamanho grau de especialidade e diferenciação que “assume conotação toda própria em face da autorização constitucional dada ao contribuinte para, independentemente de qualquer autorização, legislativa ou fazendária, apurar o montante do tributo devido e efetuar o precitado encontro de contas”, de modo que qualquer tratamento do tema somente poderia ocorrer no texto constitucional²⁵².

Trata-se, em síntese, de tratamento sem precedentes conhecidos na teoria da norma constitucional. A sustentação de que o dever de regulamentação ocorra forçosamente no texto constitucional, necessariamente na manifestação do poder constituinte originário, ignorando ainda a remissão à lei complementar a sua disciplina, aliado a defesa de uma interpretação restritiva do próprio texto originário²⁵³ parecem não encontrar respaldo no texto legal, e, de mais a mais, na própria técnica legislativa presente nas mais variadas situações e exemplos na Constituição Federal e sua relação com a Lei Complementar. Portanto, fundamental a análise do ordenamento vigente, adicionando-se aqui as decisões da Suprema Corte em julgamentos

²⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.410.

²⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.412.

com eficácia erga omnes, elemento decisivo para a correta conformação do instituto. A compreensão do instituto em estudo a partir da análise conjunta dos textos normativos emanados pelo legislador e das decisões judiciais relevantes para o caso cumprem o objetivo do esforço empreendido neste trabalho de adotar uma postura descritiva de seu objeto.

Nesse sentido, é interessante para este estudo a análise do que fora decidido pelo STF no RE 601.967-RS, em que fora reconhecida a repercussão geral registrado sob Tema 346, em que se discutiu especificamente a possibilidade de norma infraconstitucional regulamentar o regime de compensação do ICMS. Dito de outro modo, questionava-se especificamente a possibilidade de a legislação complementar apresentar condicionantes para que o contribuinte se creditasse no ICMS, trazendo para o legislador infraconstitucional a manipulação de um ponto afeto ao campo da não cumulatividade.

No caso concreto, questionava-se a possibilidade da Lei Complementar nº 87/1996 afastar o creditamento de ICMS incidente na aquisição de produtos destinados ao uso e consumo, havendo um recorte mais amplo a partir da indicação da repercussão geral em debate.

O tema chegou ao STF após acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, julgando apelação em mandado de segurança, ter acolhido as conclusões já expostas neste estudo, indicando que não seria possível ao legislador infraconstitucional restringir ou condicionar de qualquer forma o creditamento, sob pena de completo esvaziamento da não cumulatividade imposta pelo constituinte. O acórdão recorrido indicava que a Constituição Federal garantira o direito ao creditamento de ICMS, com previsão taxativa de hipóteses de seu afastamento (isenção e não incidência), não cabendo à Lei Complementar de qualquer fora impor limite ou restrição de compensação.

Relator para o acórdão, consignou o Ministro Alexandre de Moraes que é da própria Constituição Federal o mandamento de que competirá à lei complementar regular o regime de compensação do ICMS (art. 155, XII, c), instrumento normativo por excelência para tratamento de normas de eficácia contida e limitada em matéria tributária. Fazendo referência ao AgRg no AREsp 186.016-Pr, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, do STJ, consignou que a não cumulatividade prevista na Constituição Federal não implica a conclusão de que exista um direito irrestrito ao creditamento.

A conclusão decorre de interpretação sistemática, que conjuga o art. 155, §2º, I, com o inciso XII, c, ao afirmar em trecho de sua ementa²⁵⁴:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1.A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, §2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo.

2.Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão.

3.O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade.

[...]

Assim, o entendimento fixado pelo STF é no sentido de que a não cumulatividade não se diferencia dos demais institutos jurídicos e normas constitucionais, de modo que se trata de um elemento que necessita, tanto quanto outros, de determinadas condicionantes, previstas pelo sistema²⁵⁵.

Nesse ponto, concordamos com as conclusões de Humberto Ávila de que o debate acerca da não-cumulatividade²⁵⁶:

não pode ser centrado exclusivamente na questão relativa à sua hierarquia. Há implicações normativas que não decorrem da questão de saber se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional direta. Essas implicações não “vem de cima”, da análise de um dispositivo imediatamente aplicável às contribuições, mas “vêm de baixo”, isto é, decorrem de uma escolha legislativa infraconstitucional que cria, indiretamente, conexões com outras normas constitucionais, isoladamente e em conjunto, impondo consequências severas com relação ao conteúdo mesmo do regime adotado.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601967/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: FITESA S/A. Relator para o acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 agosto 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 27 outubro 2020. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2693515> > Acesso em: 25.5.2021.

²⁵⁵ Assim ementado o Tema 346 da Repercussão Geral do STF: (i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; (ii) Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário.

²⁵⁶ ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 11. Vol. São Paulo: Dialética, 2007. p.183.

Portanto, o entendimento a ser adotado em um postura descritiva da não cumulatividade que informa o ICMS, em uma interpretação conjunta do sistema concebido pelo Constituinte, acrescido da Lei Complementar 87/1996, à luz da interpretação dada no Tema 346 da Repercussão Geral do STF, é no sentido de que o legislador infraconstitucional tem a competência para estabelecer condicionantes ao creditamento. No mesmo sentido, a não cumulatividade não tem os contornos de ser um direito absoluto e irrestrito do qual o contribuinte tenha direito à compensação sem o cumprimento de qualquer condicionante, inclusive aquelas concebidas pelo legislador infraconstitucional por meio de Lei Complementar.

Em fechamento ao raciocínio, agregadas as informações acima expostas, é interessante pontual retorno ao debate acerca de princípios alhures abordado.

Sem que se esteja aqui a patrocinar um dentre aqueles modelos teóricos acerca dos princípios, é nome presente nas mais diversas bibliografias Robert Alexy e sua teoria. Segundo este autor, os princípios constituem mandados de otimização, “que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados”²⁵⁷ cuja satisfação depende de possibilidades fáticas e jurídicas.

André Rufino do Vale²⁵⁸, por sua vez, comentando a teoria de Alexy, afirma que não se deveria falar em mandamentos de otimização, mas sim em mandamentos a serem otimizados, pois os princípios encontrar-se-iam em um metanível em relação às regras.

Há de se concordar com ambos.

Enquanto o debate neste ponto referenciado em André Rufino do Vale se refira unicamente em relação a questão da aplicabilidade e da nomenclatura, é interessante observar em Alexy que a sua teoria, em que pese bastante invocada no discurso jurídico nacional, apresenta um modelo acerca dos princípios que em muito se distancia daquele suposto na defesa da não cumulatividade, que parece ser utilizado com uma formatação de certa estrutura objetiva, absoluta e pré-estruturada, de modo a incidir e superar regras abstratamente.

Por fim, Guastini afirma que, apesar de não ser uma característica necessária ou exclusiva dos princípios, em relação às regras, em geral estes apresentam de fato uma estrutura vaga. Essa vagueza decorreria de duas circunstâncias, ora alternativas, ora comparecendo conjuntamente: i) por não possuir um campo de aplicação específico e

²⁵⁷ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.90.

²⁵⁸ VALE, André Rufino do. Estrutura das normas de direitos fundamentais: repensando a distinção entre regras, princípios e valores. São Paulo: Saraiva, 2009.

delimitado; ou por ii) possuir um conteúdo teleológico ou programático, exprimindo apenas a perseguição de um fim, sem especificação de condutas determinadas para o seu atingimento.

À luz da interpretação conjunta da Constituição Federal, do ordenamento infraconstitucional e do posicionamento do STF, em especial a partir da fixação do Tema 346 de sua Repercussão Geral, se necessariamente houver de se entender a não cumulatividade como um princípio, a concepção de Alexy parece melhor fornecer uma capacidade descritiva dos contornos atuais do instituto da não cumulatividade, como um mandamento de otimização, ou uma norma de conteúdo programático.

Assim, parece-nos se tratar a não cumulatividade do ICMS uma característica que deve ser perseguida pelo legislador na configuração da feição do tributo. Todavia, a sua satisfação não se dará pela específica, absoluta e incondicionada invocação do direito ao creditamento em toda e qualquer hipótese, operação por operação. Parece-nos que a descrição que melhor se adequa vai no sentido de que, a partir das condicionantes estabelecidas pelo constituinte e pelo legislador infraconstitucional, o tributo em sua generalidade não deva ter efeito acumulativo que inviabilize a atividade econômica, devendo, em regra, estar presente a possibilidade de creditamento e compensações. A concretização da não cumulatividade não se dá a partir da absoluta possibilidade de creditamento diante de cada operação, pagamento e presunção de que tal se repetiu nas etapas anteriores da cadeia produtiva a cada encontro de contas, mas da constituição do crédito a ser invocado em face do estado tributante, cujo reconhecimento na ordem jurídica demanda cumprimento de requisitos tanto quanto qualquer outro instituto de direito, podendo eventualmente diante da constatação pontual de em uma operação seus requisitos não serem satisfeitos, não gerar um creditamento específico e pontual em uma ampla sistemática em que exista sua possibilidade em abstrato.

Portanto, em um contexto de existência estrutural de uma sistemática de créditos e compensações em uma escala macro, se determinadas operações genericamente previstas, ou concreta e individualmente consideradas, não implicar no creditamento, isto não será suficiente para se apontar a violação da previsão constitucional. E, ainda, tais condicionantes podem ser estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, não devendo ser necessariamente previsto no texto constitucional.

Concebido o fluxo de que a não cumulatividade se perfaz a partir do creditamento, e este seja um direito invocado contra o estado tributante²⁵⁹ (no nosso caso concreto, o estado

²⁵⁹ KALUME, Célio Lopes. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009. p.77.

de destino), é preciso abordar quais os aportes teóricos seriam necessários para a descrição à luz da teoria geral do direito em como ocorreria o afastamento desse direito de creditamento a ser realizado pelo estado glosador do crédito.

3. A teoria da nulidade

A compreensão do direito positivo e a classificação das suas normas comporta diversos recortes e classificações. Norberto Bobbio aponta a existência de funções promocionais²⁶⁰ na norma jurídica que indicariam uma insuficiência na visão de Kelsen²⁶¹ do direito como uma ordem coativa de ordenação da conduta humana. Afirma, assim, que a compreensão de ordem coercitiva não capturaria e adequadamente classificaria, por exemplo, a posição de um Estado que estimula determinadas condutas, em um reposicionamento deste em relação à sociedade. Assim, para Bobbio, a visão de um direito que se manifesta por normas que preveem sanções para dar o tom de juridicidade não dá conta de explicar toda uma nova realidade contemporânea, porquanto adote em certa medida uma visão limitativa²⁶².

Assim, vicejaram teorias que classificam as normas não apenas em normas coercitivas de conduta humana, mas também outras com diferenças significativas, desempenhando funções sociais absolutamente diversas²⁶³. Desse modo, as normas anteriormente mencionadas são aqui nomeadas como normas de conduta, porquanto correspondam à ordenação da conduta humana, em geral acompanhadas de cominação de sanções pela sua violação, ou então pela realização da conduta descrita, mantendo-se perfeitamente a construção das normas primárias, descritoras de um fato ilícito, e norma secundária, cominando a consequência de sua violação, bem como as normas primárias sancionatórias, que descrevem uma conduta ilícita e sua sanção.

Ao lado destas, as normas de estrutura, em que em certa medida se possa afirmar que ao fim e ao cabo ordenam a conduta humana, todavia, direcionadas para setores específicos de sua conduta, no estabelecimento de atos para o sujeito que emite uma mensagem

²⁶⁰ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

²⁶¹ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

²⁶² BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Trad. Ari Marcelo Solon. 2. Ed. São Paulo: Edipro, 2014. p.75.

²⁶³ HART, H. L. A. O conceito de direito. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.37.

normativa²⁶⁴. Assim, tais normas, aqui nomeadas de normas de estrutura, têm funções diversas, aproximando-se da produção da norma e da competência para tanto²⁶⁵. Nesse sentido, a definição de Mayra Andrade Marinho Farias²⁶⁶:

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

É verdade que Kelsen também previa normas assim em sua teoria, todavia, com notas de se tratar de normas não autônomas, em que sua razão de existir se daria pelo fato de tratarem de verdadeiras normas intermediárias, não autônomas, cuja finalidade seria, necessariamente, realizar preparativos para outra norma sancionadora. Assim dispõe Kelsen:

A definição do Direito como uma ordem coercitiva pode ainda manter-se em face daquelas normas que conferem competência ou poder para uma conduta que não tenha o caráter de um ato de coação, ou permitem positivamente tal conduta, na medida em que tais normas são normas não-autônomas, por estarem em ligação essencial com normas estatuidoras de atos de coerção²⁶⁷.

E assim arremata que “uma análise mais detalhada mostra, porém, que se trata de normas não-autônomas que fixam apenas um dos pressupostos sob os quais são de aplicar e executar os atos de coação estatuidos por outras normas”²⁶⁸.

É necessário dar às normas de estrutura, todavia, a mesma dignidade das demais normas, não podendo ser estas vistas como apenas normas preparatórias ou não autônomas. Vê-se, assim, que não se trata de uma refutação da teoria de Kelsen, mas um complemento, uma ampliação, trazendo importância para elementos que em sua teoria mereciam, por suas razões, menor dedicação. Compreendendo-se o direito como um sistema

²⁶⁴ SILVA, Joana Lins e. Fundamentos da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.101.

²⁶⁵ “O direito não regula apenas a conduta das pessoas nas suas relações intersubjetivas. Há uma outra conduta também objeto da disciplina do direito. A conduta de produzir normas, a ser promovida pelos órgãos competentes para sua produção, que, por sua vez, são também competentes em face de outras normas”. In: IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p.XXVI.

²⁶⁶ FARIAS, Mayra Andrade Marinho. Benefícios fiscais de ICMS: positividade, natureza jurídica e requisitos de concessão. Tese de doutorado, PUC/SP, 2018. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21809>> . Acesso em: 23.12.2022. p.47.

²⁶⁷ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.57.

²⁶⁸ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.57.

autopoiético, ele se auto-regula e cria as próprias condições para sua auto-reprodução, comparecendo as normas de estrutura para tal fim.

Estas, as normas de estrutura, apresentam também uma implicação decorrente da sua não observância, consistente na anulação ou na possibilidade de anulação do seu ato, ou, ainda, do seu não reconhecimento pelo direito, atingindo a validade da norma. Nessa mesma constatação, Joana Lins e Silva anota que enquanto as normas de conduta parecem estar sempre mais próximas da realidade social, nas normas de estrutura posicionam-se “mais próximas do vértice da pirâmide hierárquica, determinando o modo de produção e servindo de fundamento de validade de outras normas de inferior hierarquia”²⁶⁹.

Assim, fundamental para nosso estudo a diferenciação entre a consequência da violação de uma norma de conduta e de uma norma de estrutura, constatando-se que a violação de uma norma de estrutura esteja relacionada com a violação da determinação da forma de produção de outras normas, implicando em invalidade, não se confundindo com a sanção típica da violação das normas de conduta. Enquanto a invalidade atinja a norma, de modo que a propagação de seus efeitos seja uma consequência natural do reposicionamento do ordenamento jurídico válido, a implicação da violação da norma de conduta, com a sanção, submete-se a específicas limitações e garantias, já trabalhadas no capítulo anterior.

É preciso constatar que mesmo em Kelsen a visão é no sentido de que a violação desta norma de estrutura, que como visto não recebe esta classificação em sua teoria, mas uma norma não autônoma, não implicará na aplicação de uma sanção. Ao revés, afirma que nestes casos a consequência será a não produção de uma norma válida, sendo estas nulas ou anuláveis²⁷⁰.

Assim, a concepção de Kelsen de sanção que se liga a violação de uma norma de conduta se refere a um ato material ou o seu risco:

O Direito é uma ordem coativa, não no sentido de que ele – ou, mais rigorosamente, a sua representação – produz coação psíquica; mas, no sentido de que estatui atos de coação, designadamente a privação coercitiva da vida, da liberdade, de bens econômicos e outros, como consequência dos pressupostos por ele estabelecido²⁷¹.

Essa ideia de sanção, todavia, é diversa de uma visão mais ampla de sanção que abarca a consequência da violação de uma norma de conduta, tendo em comum ambas apenas na

²⁶⁹ SILVA, Joana Lins e. Fundamentos da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.103.

²⁷⁰ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.57.

²⁷¹ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.38.

relação de reação do ordenamento a violação de uma norma, e que ambas se tratam de efeitos indesejáveis ao transgressor. Alerta-se, todavia, eu Kelsen mesmo ressalta se tratar de um conceito de sanção mais amplo e diverso daquele²⁷²:

Finalmente, o conceito de sanção pode ser estendido a todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica, desde que com ele outra coisa não se queira exprimir se não que a ordem jurídica, através desses atos, reage contra uma situação de fato socialmente indesejável e, através desta reação, define a indesejabilidade dessa situação de fato. É esta, na verdade, a característica comum a todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica. Se tomarmos o conceito de sanção neste sentido amplíssimo, então o monopólio da coerção por parte da comunidade jurídica pode ser expresso na seguinte alternativa: a coação exercida por um indivíduo conta outro ou é um delito, ou uma sanção (entendendo, porém, como sanção, não só a reação contra um delito, isto é, contra uma determinada conduta humana, mas também a reação contra outras situações de fato socialmente indesejáveis).

Merece nota aqui a posição intermediária de Aurora Tomazini de Carvalho²⁷³, que entende que se questionada a existência de norma sem sanção, a resposta seria que “depende”, porquanto dever-se-ia perquirir acerca do conteúdo semântico do conceito de sanção. Diante disso a autora apresenta duas situações.

Em uma primeira acepção de sanção, como uma relação jurídica que tem por objeto o estabelecimento de um dever de reparação, a resposta seria que existem normas que de fato não se ligam à sanção. Observe-se que neste caso a autora associa a sua resposta a determinadas leis que se referem exatamente a normas de estrutura, ao se referir a “regras que atribuem faculdade para legislar, as normas processuais e todas as demais que não se associam a outras normas de caráter reparador”²⁷⁴.

Em uma segunda acepção de sanção, como uma relação jurídica que habilita o indivíduo a exercer um direito de ação, a resposta seria que a toda norma corresponde uma sanção pois diante de qualquer violação, há de se reconhecer o direito de postular perante o Judiciário a sua reparação. Não sendo este o objeto de nosso estudo, não é o momento de aprofundar nessa questão, todavia, fica registrado nossa percepção no sentido de que não se mostra na atualidade correta a associação de sanção com direito de postular em juízo, a partir da superação da concepção imanentista de direito de ação e da teoria da asserção no direito processual. Ao fim e ao cabo, basta apontar que essa segunda concepção de sanção cogitada pela autora não se mostra pertinente para o nosso estudo, na medida em que também não é

²⁷² KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.45-46.

²⁷³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.334-336.

²⁷⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.336.

esta a acepção a partir do qual as críticas indicadas no capítulo anterior deste trabalho são endereçadas pela doutrina tributarista majoritária.

Feitas estas considerações iniciais, devidamente diferenciadas normas de conduta de norma de estrutura, e a diferença entre sanção e nulidade, é preciso aprofundar o esforço analítico acerca da compreensão da nulidade, as formas de produção de seus efeitos jurídicos e a sua relação com a teoria da norma.

A dinâmica do uso dos benefícios fiscais em ICMS para a competição predatória estabelecida entre os estados inclui a colocação no sistema jurídico de normas que violam a regra de estrutura que trata da forma de concessão desses benefícios. Assim, existe nesse panorama uma nulidade, que irá resultar em momento posterior ao lançamento do ICMS pelo estado de destino glosando-se créditos de ICMS correspondentes à repercussão da norma inconstitucional da origem.

Embora a cadeia de implicações possa ser simples e bem demonstrada, o esforço desse estudo em dar bases teóricas seguradas implica na necessidade de, neste momento, tratar acerca de conceitos fundamentais da teoria geral do direito relativas à validade, vigência e eficácia. Estes temas já foram abordados no capítulo inicial bem como brevemente mencionado em outros momentos. Todavia, para o nível da complexidade do tema, um progressivo aprofundamento analítico se impõe. Para tanto, lançamos mão fundamentalmente das lições de Tácio Lacerda Gama acerca da teoria da nulidade, em compasso com a escola do pensamento jurídico adotada neste trabalho.

3.1. Da norma de competência e o ICMS na guerra fiscal.

A norma de competência é aquela que regula a específica conduta de um legitimado para a produção de novas normas, fixando as condições de tempo e espaço, e a matéria a ser tratada. Não existem diferenças fundamentais nas bases da norma de competência tributária em relação à sua formatação em outros ramos do direito, de modo que as suas particularidades estarão relacionadas com as condicionantes estabelecidas pelo sistema caso a caso.

Tácio Lacerda Gama, após dialogar com as teorias de Kelsen, Hart, Alchourrón e Bulygin, Ross e Gustini, constata que a norma de competência reúne em geral os seguintes elementos:

- i) qualificação do sujeito que pode criar normas; ii) indicação do processo de criação das normas, sugerindo todos os atos que devem ser preordenados para o alcance desse fim; iii) indicação das coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve se realizar; iv) indicação das condições de tempo em que esta ação deve ser desempenhada; v) estabelecimento do vínculo que existe entre quem cria a norma e

quem deve se sujeitar à sua prescrição, segundo as condições estabelecidas pelo próprio direito; vi) modalização da conduta de criar outra norma, se obrigatória, permitida ou proibida; vii) estabelecimento da programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento²⁷⁵.

Em relação ao ICMS, a norma de competência tributária só é completamente construída a partir da análise conjunta do art. 155, II, e §2º da Constituição Federal, somada à legislação para a qual há referência de tratamento, como, em especial para nosso objeto de estudo, a Lei Complementar 24/75²⁷⁶. Assim, é do confronto da norma criada com todos os requisitos estabelecido nesse conjunto normativo que se constatará a validade da norma criada com a sua regra de competência²⁷⁷.

Outrossim, dado o caráter nacional deste tributo, e a sua competência deferida a entes estaduais, diversas normas limitam e condicionam a manifestação dessa competência tributária aos entes federados estaduais. Como exemplo, temos diversas normas que estabelecem anistias, retirada de determinados valores de sua base de cálculo, bem como indicação de competência para alguns dos aspectos do tributo para legitimados que não sejam os entes federados estaduais, como a competência do Senado Federal para o estabelecimento de determinadas faixas de alíquotas. Digno de nota neste momento, e já mencionado anteriormente neste trabalho, que até a competência para instituição do tributo não é considerada facultativa em relação ao ICMS²⁷⁸, porquanto esvaziaria a não cumulatividade do tributo e implicaria sério risco ao equilíbrio da federação.

Importa neste momento a análise de tema específico ligado ao nosso objeto de estudo, necessário para progressivo aprofundamento do recorte deste tópico, relativo à competência para a concessão de benefício fiscal de ICMS. Assim, será possível compreender as bases das reflexões vindouras, bem como melhor manipular a ideia de uma norma sancionadora da competência.

Inicialmente, pode-se partir do entendimento de que a capacidade de isentar ou de conceder qualquer outro benefício tributário corresponde à “outra face da moeda” da competência para sua instituição. Todavia, essa analogia não alcança o ICMS, pois, conforme

²⁷⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.82.

²⁷⁶ Roque Antônio Carrazza se refere à Lei Complementar 24/75 como legítima norma de estrutura. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.548.

²⁷⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 119.

²⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.665.

lição de Roque Antônio Carrazza, nem mesmo por lei, pode um ente federado conceder benefício fiscal em relação a este tributo, necessitando de prévia manifestação do Confaz.

Todavia, entende o eminente tributarista, no que concorda com Geraldo Ataliba, que o Confaz nem por isso ocupa a posição de legislador, e o produto de sua deliberação, o Convênio, não é lei, bem como não dá ou tira qualquer direito²⁷⁹, correspondendo apenas a uma etapa no peculiar processo legislativo do tributo.

Isto pois a concessão de benefício diretamente pelo ente federado corresponderá à inconstitucionalidade daquela norma, violando as condicionantes da norma de competência. Por outro lado, a aprovação de um Convênio por si só não inova na ordem jurídica, sendo necessária a emissão de lei pelo ente federado, internalizando na ordem jurídica tributária o benefício²⁸⁰.

Assim, concordamos com Tácio Lacerda Gama²⁸¹ ao constatar que se trata a competência tributária do ICMS especificamente em relação à concessão de benefícios fiscais, de uma competência verdadeiramente complexa, com manifestação prévia via convênio do Confaz, que atua como permissora para que o ente federado estadual possa realizar determinado comportamento.

É preciso ainda fazer pontual complementação, na medida em que estas considerações não captam o quadro normativo atual em sua completude. Isto pois a construção de uma norma de competência tributária relativa à isenção de ICMS e outros benefícios nem sempre necessitará de prévio convênio do Confaz.

Tratam-se essas amarrações de condicionantes estabelecidas para evitar uma concorrência entre os entes federados de modo que esgarce o projeto de federação estabelecido pelo constituinte, como já trabalhado em momento anterior. Assim, o STF fixou entendimento de que quando a concessão de determinado benefício de ICMS não guardar relação com risco de deflagração desta guerra fiscal, não haverá necessidade de prévia autorização do Confaz.

²⁷⁹ MOUSSALLEM, Tácio Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p.208.

²⁸⁰ Destaque-se o entendimento do STF expressado na ADI 4481/PR de que o veículo normativo adequado para concessão do benefício pelo ente federado após a autorização via Convênio Confaz é a lei, e não o decreto, sob implicação de violação da legalidade em sentido estrito.

²⁸¹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 301.

Cite-se nesse sentido a ADI 3421²⁸², em que o Governador do estado do Paraná questionou lei estadual de seu próprio estado que concedera benefício de isenção de ICMS nas contas de serviço público estadual às igrejas e templos de qualquer culto. O elemento competitivo entre entes federados não estava presente neste caso, porquanto não é razoável imaginar que haveria uma buscar maior pelo estabelecimento de igrejas em um ente federado em detrimento de outro, com a criação de uma situação de desequilíbrio federativo. Assim, a despeito da ausência de prévio convênio a autorizar a concessão do benefício de ICMS, a norma impugnada foi mantida constitucional.

ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefícios a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

Ainda, é preciso fazer uma última menção acerca da extensão da limitação da competência exonerativa em relação ao ICMS por parte dos estados-membro, que nos parece absolutamente harmoniosa com o critério acima estabelecido, em uma constante de que o critério limitador da autonomia estadual está associado à sua implicação a uma guerra fiscal. Se em termos estruturais analíticos isso demande aprofundamentos a partir de outros recortes, pragmaticamente essa tendência se revela em forte mensagem.

Referimo-nos aqui a tema já abordado em capítulo anterior deste trabalho, acerca dos mais diversos expedientes em que, ao fim e ao cabo, implicam em uma situação de abrandamento da tributação de ICMS ao contribuinte. O legislador estadual tem sido bastante criativo nesse aspecto, ao prever institutos como redução de base de cálculo, isenção parcial, devolução de valores pagos, créditos presumidos, parcelamentos e postergações de recolhimento sem perspectiva de concretização etc. Sob um recorte analítico acerca da incidência de cada um destes expedientes, é possível indicar pontos que se diferenciam e afastam da isenção e não-incidência²⁸³.

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421. Requerente: Governador do estado do Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 5 maio 2010. Diário da Justiça, 28 maio 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2275601>>. Acesso em: 17.10.2022.

²⁸³ FELIX, Talita. Isenção parcial e redução de base de cálculo: institutos de idêntica natureza jurídica? In: GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten. (org). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p.99-126. VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites

O STF, todavia, tem reiteradamente se posicionado a partir de uma perspectiva mais pragmática sobre o tema, ignorando a diversidade de expedientes exonerativos, igualando-as a partir da compreensão de que, ao fim e ao cabo, todas estas implicam em concessão de benefícios fiscais em ICMS. Nesse sentido leciona Eurico Marcos Diniz de Santi²⁸⁴:

Os fenômenos jurídicos da “isenção” e da “redução da base de cálculo” têm a mesma estrutura, por “mutilarem a regra-matriz de incidência”. Se a redução da base de cálculo corresponde a uma espécie de “isenção parcial”, e a Constituição determina a glosa dos créditos se houver “isenção”, então a “redução da base de cálculo” implicaria a mesma glosa parcial dos créditos autorizada na Constituição para a “isenção”.

Luciano Fuck com sua excepcional capacidade de síntese, reúne diversos julgados do STF que demonstram estarem as mais variadas hipóteses desonerativas incluídas na limitação da competência do estado-membro, indo de encontro à conclusão acima de que pouco tem importado a forma do expediente, mas sim a sua implicação final:

A Corte também declarou inconstitucionais formas similares de benefícios de ICMS concedido sem autorização do convênio, bem como a concessão de isenção, redução de base de cálculo e dispensa de pagamento (ADI 2.548/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 15-6-2007); de redução de alíquota (ADI 3.664/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 21-9-2011); de crédito presumido (ADI 1.587/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Pleno, DJ 7-12-2000); de prazos especiais de pagamento e de redução de correção monetária (ADI-MC 1.179/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 12-4-1996); de cancelamento de notificações fiscais e de devolução de valores recolhidos ao erário (ADI 2.345/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJe 5-8-2011); e de hipóteses expressas de não incidência (ADI 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ 30-8-2002), ainda que justificadas em caráter extrafiscal, como estímulo ao emprego de idosos (ADI 1.276/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, DJ 29-11-2002) ou de egressos do sistema penitenciário (ADI 3.809/ES, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 14-9-2007)²⁸⁵.

Tal constatação vem em resposta ao tema abordado no capítulo anterior, em que a doutrina majoritária tem apresentado consistentes diferenciações entre as mais diversas formas exonerativas concebidas pelos legisladores estaduais, buscando afastar tais hipóteses daquelas que demandem prévia autorização do Confaz. A despeito da rica produção intelectual e do esforço para sua diferenciação, o STF consistentemente tem adotado postura pragmática, apontando a necessidade de prévio convênio, declarando a inconstitucionalidade das normas, à luz da constatação de que o expediente, ao fim e ao cabo, implica em concorrência predatória entre os estados (guerra fiscal).

constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.56-83.

²⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS guerra fiscal. Redução da base de cálculo para fraudar a constituição federal. 2. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020. p.56.

²⁸⁵ FUCK, Luciano Felício. Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2017. p.231.

Feitas essas considerações, é seguro dizer que quando o estado atua, produzindo norma que concede benefício fiscal de ICMS sem prévia autorização para o exercício dessa competência, sendo esta tributação inserida em um contexto que possa envolver competição entre entes federados orientadas a uma guerra fiscal, trata-se de um vício relacionado à competência, pelo não preenchimento de condicionantes para sua realização.

3.2. Aportes acerca da validade, vigência e eficácia da norma jurídica. Efeitos materiais da norma sancionatória da competência.

Um pensamento manifestado em diversos momentos deste trabalho diz respeito ao fato de que nas inúmeras divergências estabelecidas no debate científico, em grande medida estes decorrem de diferenças em relação ao recorte do objeto realizado, ou ao conceito e extensão de institutos e premissas para desenvolvimento do pensamento. Efetivamente, as divergências em relação a conclusões raramente decorrem de adoção de premissas idênticas com resultados diversos.

Nesse sentido, a própria estrutura deste trabalho demonstra a internalização dessa compreensão, de modo que os dissensos em relação ao que acolhido pela doutrina majoritária em raros momentos se dá a partir de conclusões incompatíveis a partir das mesmas premissas, mas sim de adoção de premissas diversas, motivo pelo qual o esforço nesta parte do trabalho em se apresentarem bases a partir das quais nossa visão sobre o objeto de estudo decorre.

O tema trabalhado neste momento corresponde a mais uma dessas manifestações de divergência adotada pela doutrina tradicional, em que a construção acerca de validade, vigência e eficácia é fortemente influenciada por sistemas diversos, propostos por Kelsen e Pontes de Miranda²⁸⁶. Tácio Lacerda Gama, todavia, logra demonstrar que se trata de conclusões diversas que decorrem de premissas igualmente diversas, em que autores utilizam-se de pontos de vista diversos, ora como observador, ora como participante, sem que isso fique claro em tal tomada de posição pelos seus autores.

Para o autor, observador é aquele que estuda e interpreta o sistema de direito, realizando uma descrição do objeto jurídico²⁸⁷, aqui alocado o cientista do direito. Por sua vez, o participante é o “intérprete cujo resultado da interpretação é uma nova norma jurídica, ou seja, a sua interpretação é do tipo prescritiva”²⁸⁸. Assim, a diferenciação estabelecida por

²⁸⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.716.

²⁸⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 28.

²⁸⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 28-29.

Tácio Lacerda Gama entre observador e participante pode ser compreendida como observador aquele que apenas descreve a norma, não tendo legitimidade para alterá-la fazendo prevalecer seu entendimento, e o participante corresponde àquele legitimado pelo sistema para alterar a ordem jurídica ou manifestar a sua normatividade, inserindo novas normas abstratas ou concretas no ordenamento. Sem dissociar da linha de Gama, ao observador tomamos a liberdade de também nos referirmos a este como o descritor, o cientista do direito, o estudioso, e, em relação ao participante, como o aplicador²⁸⁹.

Nessa diferenciação, Gama entende que a concepção de validade como relação de pertinência é própria do ponto de vista dos participantes, ou aplicadores. Assim, a validade está relacionada com a colocação da norma do sistema jurídico, sendo esta relação de pertencibilidade suficiente para reconhecimento da sua existência. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho²⁹⁰:

A validade não deve ser tida como predicado monádico, como propriedade ou como atributo que qualifica a norma jurídica. Tem status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada na sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma “n” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”.

E, sendo a validade da norma uma relação de pertencimento ao sistema jurídico, nessa linha de pensamento não há como se diferenciar existência de validade, dado que, inserida, existe e se presume válida, de modo que o reconhecimento da invalidade se dá com a sua retirada do ordenamento. Assim como em Paulo de Barros Carvalho²⁹¹, é o pensamento em Kelsen, aduzindo que validade “é a específica existência da norma, que precisa ser distinguida da existência de fatos naturais, e especialmente da existência dos fatos pelos quais ela é produzida”²⁹².

²⁸⁹ Em que pese a ideia de que o conceito de aplicador parecer estar mais associado a quem aplica ou executa a norma, diferenciando-se da ideia de um legislador, a partir da concepção adotada neste trabalho de que entre a norma geral e abstrata e a incidência deve haver a produção de uma norma individual e concreta, o “aplicador” também cria a norma do caso concreto. Assim, se inicialmente se cogita que “participante” possa se referir a um conceito mais amplo que “aplicador”, estamos de acordo com o pensamento de autores como Hart, Kelsen, Paulo de Barros Carvalho e Tácio Lacerda Gama que não se diferencia produção e aplicação do direito.

²⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.99-100.

²⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.103.

²⁹² KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1986. p.3-4.

Por outro lado, sob o ponto de vista do observador, a concepção de validade se diferencia de existência, ao se conceber normas que são existentes e integradas no ordenamento jurídico, mas inválidas.

Gama aponta críticas em ambos os modelos. Sob a perspectiva do aplicador, em que não se diferencia validade de existência, isso implica igualmente não diferenciar inexistência e nulidade, de modo que seja tormentosa a explicação de como é possível, após o reconhecimento da invalidade da norma, constatar a existência de consequências a partir daquela norma inválida, repercussões a partir da inexistência²⁹³. Por sua vez, em relação à perspectiva do observador do direito, a sua constatação pela invalidade da norma é irrelevante para o direito positivo, dada a sua linguagem puramente descritiva do direito.

Diante dos problemas apontados por Gama em relação a cada uma das concepções, apresenta uma proposta de superação dos paradoxos que aponta, conciliando conceitos a partir de uma diferenciação entre a quem compete efetuar cada um destes juízos.

Para os fins adotados neste trabalho, importa a sua concepção acerca da teoria a partir do aplicador do direito, assim descrita²⁹⁴:

Já os sujeitos que participam do sistema de direito positivo como titulares da jurisdição podem decidir que: *i.* toda norma que está num sistema deriva de outra e é, por isso, presumivelmente válida; *ii.* se se demonstra não haver compatibilidade é porque a norma criada se ajusta à norma sancionatória da competência – cláusula alternativa tácita em Kelsen e norma processual em Lourival Vilanova; *iii.* a norma criada pode ter sido produzida de forma lícita ou ilícita, conforme se ajuste à norma de competência ou sancionatória da competência; *iv.* a aplicação desta pelo participante do sistema faz prevalecer a norma de competência em detrimento da vigência ou da eficácia da norma criada ilicitamente; *v.* o participante prescreve a licitude ou ilicitude de uma norma jurídica; *vi.* é pressuposto da manifestação do participante que a norma exista; por isso ele só se refere à validade ou invalidade da norma;

Algumas das conclusões de Gama acima referenciadas são fundamentais para o avançar de nosso estudo, em especial a ideia de norma sancionatória de competência.

Em momento anterior deste trabalho já enfrentamos a circunstância de que a doutrina em geral aponta a glosa como uma espécie de sanção, de modo que isso implica a tributação como decorrência de um ato ilícito, indo de encontro ao próprio conceito de tributo. Ainda, que a sanção deve se voltar contra o causador de uma conduta violadora do direito, e, no

²⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 328.

²⁹⁴ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.333-334.

contexto de nosso estudo, a violação se dá pela concessão de um benefício inconstitucional por um ente federado, e essa “sanção” (a glosa) se dá em face do adquirente da mercadoria.

Já sustentamos igualmente acima que a sanção invocada pela doutrina que apresenta esse argumento também invoca certa evolução jurídica que se relaciona a sanção em um sentido específico, que diverge da sistemática que se dá aqui. A sanção relacionada, com todas as garantias constitucionais internalizadas no sistema normativo brasileiro e mais profundamente estudadas em um campo específico do direito sancionatório, o direito penal, se liga à violação de normas de conduta, e se relacionam à sua aplicação no mundo material, em face do transgressor do direito.

Por sua vez, a sistemática que envolve a anulação de créditos se trata de uma manifestação posterior a eventos estruturalmente alocados em momento anterior da cadeia lógica de fatos e feitos jurídicos, consistentes em violação de uma norma de estrutura, cuja violação se trata de uma nulidade.

Mais uma vez manifestando a constatação que divergências ocorrem em geral por adoção de conceitos diversos alocados nos pressupostos do raciocínio, compreende-se que tanto a ideia de norma de conduta e sanção podem ter abrangência maior, abarcando a conduta tanto a específica norma de conduta quanto a norma de estrutura (dado que a produção de novas normas é uma conduta realizada pelo participante²⁹⁵), assim como que sanção se refere tanto a incidência da força estatal sobre o indivíduo quanto aos efeitos jurídicos de um ato jurídico na medida em que ambos se tratam de reações do sistema que vão contra a vontade do violador da norma²⁹⁶.

Todavia, existem diferenças fundamentais a indicarem que essas categorias não devem ser ignoradas em sua variedade. Toda a construção feita a seguir bem demonstra que a manifestação da “norma sancionatória da competência” releva uma espécie de sanção absolutamente diversa da sanção que se liga à norma de conduta violada. Neste campo, aquelas garantias constitucionais e notadamente as limitações ao Estado profundamente relacionadas com os Direitos Humanos não compõem com a sua força de influência na fenomenologia da norma sancionatória de competência. As sanções ligadas à norma de conduta se apresentam como fruto de uma evolução da relação entre a força do Estado e os

²⁹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.371; GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.131;

²⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.68; CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.370.

indivíduos, motivo pelo qual relacionadas a limitações do Estado em direitos fundamentais de primeira geração. Por sua vez, as implicações da violação da norma de competência se ligam ao ordinário funcionamento do sistema jurídico, em concretização de seus axiomas já apresentados: hierarquia e validade.

Com o risco de tornarmo-nos repetitivos, essas inquietudes são novamente expressadas acima para bem demonstrar a importância do pressuposto de que a compreensão de “sanção” como decorrência de violação de uma norma de estrutura se refere a um conceito amplo, que não se confunde com “sanção em sentido estrito”, que se liga à norma de conduta.

A concepção de norma jurídica completa implica a integração de uma norma primária, vinculando deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta quista pelo ordenamento, e uma norma secundária, que prescreve uma reação ante a violação da norma primária²⁹⁷. Essa estrutura comum às normas jurídicas se aplica igualmente às normas de estrutura, dado que diante de todo descumprimento de uma norma é necessária a projeção de efeitos reativos.

A norma de estrutura que estabelece uma certa competência tributária identifica um sujeito competente para estabelecer em certas condições tempo/espaço, certa matéria. A norma criada com desrespeito à norma de competência necessita de uma reação do ordenamento jurídico, que, realizada pela manifestação da conduta humana, deve se ligar a uma norma secundária tanto quanto exista em relação às normas de conduta. A essa norma sancionatória da competência Tácio Lacerda Gama se refere a uma “cláusula alternativa tácita”. Assim, se as normas no sistema jurídico se ligam em uma relação hierárquica de derivação, em que cada norma tem sua validade fundada em uma norma superior, quando uma norma é produzida violando-se a norma de competência, ela não se liga à norma superior, mas sim a uma norma sancionatória.

É a lição de Tácio Lacerda Gama sobre essa concepção²⁹⁸:

Acerca da incompatibilidade, temos a invalidade e a consequência desta ilicitude. Acerca da incompatibilidade, temos a invalidade. O efeito da invalidade é determinar a suspensão da vigência ou eficácia como forma de dar prevalência à norma de competência em prejuízo da que foi ilicitamente criada.

É fácil, então, relacionar a ideia de nulidade das normas jurídicas, ou invalidade, à ideia de sanção pelo exercício irregular da competência. A norma inválida é o fato ilícito, a nulidade é a consequência prevista pelo sistema de direito positivo para este tipo de ilícito. Por isso, se há sanção, não temos, propriamente, uma cláusula alternativa, mas sim uma norma que prescreve a reação do sistema jurídico à prática de uma conduta indesejada – ilícita, portanto.

²⁹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.325.

²⁹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.131-132.

Desta forma, sempre que alguém pretenda argumentar pela não aplicação de uma norma ao caso concreto, ou pela suspensão da sua vigência no sistema de direito positivo, o que se está pedindo, em última análise, é a aplicação de uma norma sancionatória, em face do exercício irregular da competência.

A violação de uma norma de competência, fazendo inserir no sistema jurídico uma norma conflitiva, implica na ligação desta a uma norma sancionatória da competência, cujos efeitos materiais se referem a manifestação da prevalência da norma de competência, e na aplicação de recortes de vigência ou eficácia da norma ilegítima.

A vigência se refere à norma ter força “para regular as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide, cumprindo, desse modo, seus objetivos finais. É, agora sim, uma propriedade de certas regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos”²⁹⁹. Sendo uma propriedade da norma, presume-se da norma válida a sua vigência subjetiva, espacial, temporal e material. Todavia, pode ocorrer de lhe faltarem os atributos, como em caso de *vacatio legis*, ou como decorrência da aplicação da norma sancionatória da competência.

Assim, o efeito material da aplicação da norma sancionatória da competência diante da norma transgressora pode se dar na vigência da norma para o passado, para o futuro ou para ambas, todavia, ocorrendo apenas quando se se tratar de prescrição geral (efeitos erga omnes)³⁰⁰.

Isto pois se em dado processo judicial, em controle difuso de constitucionalidade, com efeito *inter partes*, por exemplo, é constatada a inconstitucionalidade da norma, não se está a falar em projeção de efeitos gerais para outros indivíduos. A norma abstratamente considerada no bojo do sistema jurídico mantém a sua capacidade de incidir diante de outras circunstâncias, daí estar mantendo a sua vigência. Nestes casos, em que se debate a incidência em casos concretos sem alterar a posição da norma no sistema jurídico, a manifestação da norma sancionatória da competência se dará na eficácia.

A eficácia é dividida por Paulo de Barros Carvalho em três dimensões, relacionadas com a produção de efeitos³⁰¹:

“Eficácia técnica” é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas (na terminologia de Tércio). “Eficácia jurídica” é o predicado dos fatos jurídicos de desencadear as

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.103.

³⁰⁰ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.131-132.

³⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.106.

consequências que o ordenamento prevê. E, por fim, a “eficácia social”, como a produção concreta de resultados na ordem dos fatos sociais.

A eficácia social não corresponde a um recorte relevante para nosso objeto de estudo³⁰², ao contrário da eficácia técnica e jurídica.

Tácio Lacerda Gama adota a concepção de que a suspensão erga omnes dos efeitos de uma norma corresponde a uma amputação de sua vigência, já que esta norma tem suspenso nesse momento a capacidade de regular condutas, apresentando como exemplo a suspensão da norma via controle de constitucionalidade abstrato³⁰³³⁰⁴, relegando para atingimento da eficácia a incidência da norma sancionadora da competência quando esta ocorrer apenas individualmente ou *inter partes*.

A teoria de Tácio Lacerda Gama obtém sucesso em demonstrar a correlação existente entre uma norma de conduta e a sanção decorrente de sua violação, ao lado da norma de estrutura e a existência de uma norma sancionadora de sua violação, bem como a sua incidência, amputando a vigência ou a eficácia da norma, a depender da forma como é feita a aplicação desta norma secundária.

Considerando nossa inquietude na utilização do léxico “sanção” referente às normas sancionadoras da violação da competência, passaremos a denominá-la adiante enquanto “norma reativa da violação da competência” ou de “norma secundária de estrutura”³⁰⁵. Tácio Lacerda Gama igualmente propõe nomenclaturas alternativas e que devam ser tidas como sinônimas, como “sanção monogenética”, e “norma anulatória”³⁰⁶.

Feitos estes preciosos aportes, é preciso identificar a existência de uma norma sancionadora correspondente no contexto sob o qual nos debruçamos, referente à violação da norma de estrutura.

³⁰² CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.768.

³⁰³ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.338.

³⁰⁴ Paulo de Barros Carvalho apresenta como um exemplo a suspensão mediante resolução do Senado de uma norma declarada inconstitucional no controle difuso pelo STF, sendo um caso de perda da eficácia técnica da norma, pela existência de um impeditivo de sua aplicação. Em que pese se tratar de uma providência com efeitos erga omnes, Carvalho não chega à mesma conclusão de ser caso de atingimento da vigência, mas da eficácia. Ao nosso sentir, trata-se de pequena divergência quanto aos pressupostos adotados, uma vez que para Gama a vigência corresponde à capacidade da norma em regular a conduta humana, podendo esta ser suspensa por meios diversos, desde que erga omnes. Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho entende a vigência como todo o período estabelecido entre a sua inserção no ordenamento jurídico, ou após o fim da *vacatio legis*, perdurando até sua revogação ou fim do prazo da norma temporária.

³⁰⁵ Embora pareça adotar premissas pontualmente diversas, Guilherme Broto Follador também apresenta ressalvas à concepção da reação da violação da norma de competência como “sanção”. In: FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competência tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p.247-254.

³⁰⁶ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.136.

3.3. Da norma secundária de estrutura no âmbito da guerra fiscal.

Dado que o direito deve regular a sua própria forma de reprodução, deve-se associar à ordenação da forma de produção do direito, a norma secundária que reage à violação da norma de estrutura.

Guilherme Broto Follador dá conta de que raros são os estudos acerca da norma de competência, sendo Tácio Lacerda Gama o único a analisar com atenção a norma secundária³⁰⁷.

Cumpra a esta norma secundária estabelecer as consequências da violação, restringindo âmbitos de vigência e eficácia da norma, de modo a preservar a integridade do sistema jurídico.

Em relação à norma de competência tributária do ICMS quanto à concessão de benefícios e isenções, a Constituição Federal condiciona a deliberação dos entes federados, na forma de Lei Complementar. Por sua vez, a Lei Complementar 24/75 estabelece condições para a manifestação da competência tributária para concessão de benefício nos casos em que possa caracterizar guerra fiscal³⁰⁸.

O art. 8º da referida Lei Complementar constitui a toda evidência uma específica norma de reação à violação da norma de competência:

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.
[...]

Nesse sentido, veja-se que a norma compreende na sua hipótese a violação das condições para manifestação daquela competência, bem como apresenta as consequências, consistentes nos incisos I e II.

Todavia, essa norma apresenta certa peculiaridade com relação às normas secundárias de estrutura, que merecem breve constatação.

Primeiramente, a norma é tão profundamente relacionada com um contexto de competição predatória entre entes federados por meio da manipulação da tributação do ICMS,

³⁰⁷ FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competência tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p.234.

³⁰⁸ Conforme ADI 3421/PR, mencionada em tópico anterior deste trabalho.

que apresenta consequências não apenas voltadas para o detentor da competência, mas também para os contribuintes que experimentam reflexos da violação.

Nesse sentido, em relação ao detentor da competência tributária a nulidade do ato (que corresponde ao conceito amplo de sanção), aqui compreendida a lei violadora, bem como a antecipação de outra limitação da competência, com a ineficácia de lei ou ato que conceda posteriormente a remissão do débito³⁰⁹. Esta norma prevê, portanto, naquela concepção de Gama, uma amputação da vigência da norma, em regra, com efeitos *ex tunc*, de forma *erga omnes*, ressalvado eventual julgamento do STF em controle concentrado pela modulação das consequências da nulidade. Nesse sentido, a norma teria caçada a sua vigência com efeitos a partir do momento fixado pela Corte, mantendo-se em relação ao período anterior³¹⁰.

Por sua vez, em relação aos contribuintes, a norma secundária estabelece ainda duas consequências: a nulidade dos créditos de ICMS em relação ao recebedor da mercadoria na operação beneficiada, e, em relação ao contribuinte beneficiado na origem, a exigibilidade das diferenças.

Neste ponto, entendemos não se tratar mais do estabelecimento de uma relação de legitimidade ativa e passiva da norma sancionatória, dado que a relação entre sujeitos se dá em face daquele órgão legitimado. Conforme percepção de Gama, a sujeição passiva na relação da norma secundária da competência se dá em face do Estado-jurisdição³¹¹. Em relação aos contribuintes que experienciam influência da norma concessiva do benefício inconstitucional, os efeitos tributários do retorno à regularidade do sistema tributário são apenas reflexos normativos naturais.

Com efeito, ainda que não houvesse disposições naquele sentido expresso nos incisos do art. 8º da Lei Complementar acerca dos contribuintes, seria decorrência natural da amputação da eficácia retroativa da norma.

Nesse sentido, a lição de Tácio Lacerda Gama da qual nos socorremos mais uma vez³¹²:

³⁰⁹ Essa segunda parte da norma acaba sendo mitigada com o surgimento da Lei Complementar 160 e o Convênio 190.

³¹⁰ Merece nota nesse sentido valioso trabalho de Rosemay Carvalho Sales demonstrando conjuntos de decisões em controle concentrado do STF com efeitos *ex tunc* e *ex nunc*, sem que seja possível extrair bases seguras para afirmar quais as razões determinantes sempre presentes para tomada de decisão num ou noutro sentido. In: SALES, Rosemary Carvalho. ICMS & benefício fiscal. Efeitos do controle de constitucionalidade em matéria de guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2018.

³¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.138.

³¹² GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.141.

De acordo com o nosso ordenamento jurídico, temos a possibilidade de a norma anulatória projetar efeitos entre as partes de um processo – erga singulum –, para todos os sujeitos destinatários da norma geral e abstrata – erga omnes – e, em alguns casos, os dois efeitos sucessivos.

A importância da sua presença ali diz respeito a instituição de uma dupla consequência tributária decorrente da nulidade, que em uma análise precipitada, parece duplicar o valor total a ser lançado, porquanto implique em crédito tributário nas duas operações. Todavia, entendemos tratar-se apenas de uma menção conjunta de dois eventos temporalmente distintos e com aplicação disjuntiva.

Primeiramente, em relação ao contribuinte que ocupa a posição de fornecedor da mercadoria na operação beneficiada, há a menção de exigibilidade do imposto não pago. Considerando que este contribuinte a toda evidência está localizado no ente federado conessor do benefício em manifestação da competência irregular, analisando pragmaticamente o cenário, seja pela incidência do princípio da legalidade da atuação do seu fisco no âmbito administrativo, seja pelo próprio interesse local já de insujeição à norma de estrutura, a conduta exigida pelo art. 8º, II, da LC 24/75 só efetivamente ocorrerá com a manifestação do Poder Judiciário em controle da constitucionalidade, retirando aquela norma.

Em relação ao recebedor da mercadoria, localizado em outro ente federado, aqui há a manifestação da circunstância sobre a qual incide a sistemática objeto de nosso estudo. Em relação a este haverá a ineficácia do crédito de ICMS, já abordada analiticamente em tópico anterior a sua fenomenologia. Cabe nesta parte do estudo tão somente a sua análise no bojo da sistemática da norma secundária da competência em confronto com a consequência em relação ao seu fornecedor.

Se lá não há expectativa de incidência do art. 8º, II, da LC 24/75 até que se insira no ordenamento a aplicação da norma sancionatória da competência, a fazer o ente federado adotar a conduta lá apontada, esse mesmo ambiente não se dá em relação ao ente federado em que localizado o contribuinte recebedor da mercadoria. O interesse jurídico é contraposto ao estado de origem, na medida que o crédito de ICMS é um direito que se invoca em face do estado de destino pelo adquirente, cabendo ao fisco de destino analisar a regularidade do creditamento.

Constatada na origem a incorreção, há o pressuposto de que a inconstitucionalidade se mantém na origem, sem a sua correção. Este, portanto, o momento em que incide a parte inicial do inciso I, do art. 8º da LC 24/75. Assim, se o fisco de destino constatasse na origem o

retorno à constitucionalidade da tributação incidente na operação, não haveria aqui que atuar na correção da regra matriz do crédito tributário.

Essa, ademais, é a percepção compartilhada por Célio Lopes Kalume e Onofre Alves Batista Júnior³¹³, que constata que:

A ideia que precisa ser compreendida e ficar marcada é a de que existem no art. 8º da LC 24/75 dois comandos distintos e dependentes: o benefício é nulo (e, em razão disso, cabe ao ente político competente extirpá-lo do seu ordenamento); porém, enquanto produza efeitos, impõe-se o não aproveitamento de créditos que não correspondam ao ICMS devido e “cobrado”. Esse parece ser o entendimento razoável e adequado do dispositivo legal. Com esse mecanismo simples é possível se dar plena aplicação à não cumulatividade constitucional.

Assim, há a presença dessa providência disjuntiva. A ineficácia dos créditos e a necessidade de correção da RMI do crédito de ICMS só ocorrerá enquanto se mantiver a incidência da norma inconstitucional na origem, beneficiando a operação. Se na origem a norma já foi declarada inconstitucional, com efeitos retroativos, ainda que não efetivamente lançado o tributo corretamente, no destino não mais incidirá o reflexo da nulidade da RMI do crédito.

E, por fim, se após a glosa e a cobrança ao contribuinte do estado de destino houver a declaração da inconstitucionalidade ou qualquer outro expediente que implique na efetiva cobrança na origem, esta deve prevalecer, expedindo o fornecedor “nota fiscal complementar referente ao valor do imposto e, mediante tal documento, o destinatário se credita da diferença”³¹⁴.

3.4. A regra matriz do crédito de ICMS e a fenomenologia da glosa

Mencionou-se acima acerca de uma RMI do crédito de ICMS, cabendo a este tópico concentrar-se em seu estudo, bem como expor como se dá a glosa unilateral de créditos de ICMS.

³¹³ KALUME, Célio Lopes. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.79.

³¹⁴ ROSA, José Roberto. A não-cumulatividade do ICMS e suas restrições infraconstitucionais. Legalidade e praticabilidade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p.402.

O ICMS indubitavelmente não se trata de um tributo de valor agregado³¹⁵. Isto pois a tributação não se dá a partir da sua incidência sobre o valor acrescido em relação a operação anterior, mas sim com a incidência do tributo na base de cálculo integral da operação, e, quando do pagamento, o encontro de contas com os créditos referentes às operações anteriores³¹⁶, no método denominado indireto substrativo³¹⁷.

Com efeito, trata-se de relações jurídicas distintas, a relação correspondente ao crédito e ao débito do ICMS. Na lição de José Eduardo Soares de Melo, o creditamento tem “operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário, não se confunde com base impositiva (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo”³¹⁸.

Isto posto, é seguro afirmar que assim como é possível construir a regra matriz de incidência do tributo, uma outra regra matriz, correspondente ao crédito deve ser reconhecida.

Em termos gerais, a regra matriz corresponde a elementos mínimos sempre presentes nas normas para que seja possível a sua aplicação³¹⁹, sendo esta análise possível em qualquer norma de direito, e não apenas circunscrita ao direito tributário.

Em relação à regra matriz de incidência do ICMS, referente ao crédito tributário deste, é possível extrair diversas construções, considerando que se trate de um tributo que congrega também diversos critérios materiais. Temos assim a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, a prestação de serviços de comunicação, e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Em relação à regra matriz do crédito, por sua vez, pela própria sistemática de apurações periódicas, e pela diferenciação de momentos entre a entrada e a saída de mercadorias, as operações sucessivas que congregam a cadeia de eventos para o creditamento e uso para pagamento, revelam a maior complexidade de sua definição.

³¹⁵ “Embora traçado com inspirações no IVA europeu, o ICMS, assim como seu predecessor (o ICM), em muito se distancia do modelo de tributação sobre valor agregado, nascido na França no final da década de 1940 através da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA). O próprio Texto Constitucional evidencia esse afastamento, (i) ao optar pelo método ‘imposto contra imposto’ (taxo n tax) compensando-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, em vez de se tributar apenas as diferença entre o preço de compra e o preço de venda do bem, técnica essa denominada ‘base contra base’ (basis on basis); e (ii) ao tripartir a competência para se tributar o consumo entre a União, os Estados e os Municípios, estabelecendo, para o ICMS, hipóteses tributárias mais restritas do que as do IVA”. in: LESSA, Donovan Mazza. JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 232. 2015. p.59.

³¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p.391.

³¹⁷ MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.262.

³¹⁸ MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p.266.

³¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.389.

André Felix Ricotta de Oliveira³²⁰ atento a essa complexidade, constrói sua tese indicando a existência de duas regras matrizes de incidência do crédito que ocorrem em dois momentos distintos. O primeiro, com a ocorrência do fato jurídico tributário da incidência do ICMS, nascendo o crédito. Não se deve confundir aqui o crédito de ICMS com o crédito tributário de ICMS. Enquanto este, o “crédito tributário”, corresponde ao valor devido pelo contribuinte ao fisco, o “crédito” corresponde ao valor a ser abatido em momento posterior no encontro de contas na apuração periódica para pagamento. Assim, enquanto o crédito tributário tem como sujeito passivo o contribuinte, o estado ocupará o polo passivo diante do crédito de ICMS.

Célio Lopes Kalume e Onofre Alves Batista Júnior logram bem definir essa diferenciação ao afirmar que “o regramento constitucional do ICMS, à luz da ideia da ‘não cumulatividade’, parte do pressuposto de que o imposto incidente na operação anterior é devido ao ‘Estado de origem’, dando ensejo, dessa forma, ao crédito contra o ‘Estado de destino’”³²¹.

Por sua vez, o direito ao abatimento, com a utilização deste crédito, ocorrerá em momento posterior, com o encontro de contas periódicas estabelecido pela legislação estadual.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma³²²:

Estão aí presentes, portanto, dois momentos distintos, duas situações diversas que dão origem a duas consequências diferentes: dois antecedentes e dois consequentes, ou seja, duas normas jurídicas, incidindo sobre fatos jurídicos independentes (embora participantes de uma mesma cadeia de circulação de mercadoria) e impondo comportamentos específicos no seio de relações jurídicas igualmente distintas.

Analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos “regra-matriz do direito ao crédito”. Sua incidência implica uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado.

Diante dessas diferenciações, André Felix Ricotta de Oliveira indica a seguinte regra matriz correspondente ao crédito, contendo os seguintes critérios: a) critério material: a importação, aquisição de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS; b) critério espacial: o território nacional; c) critério temporal: o momento em que ocorreu as operações mercantis

³²⁰ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. Manual da não cumulatividade do ICMS. A regra matriz do direito ao crédito de ICMS. São Paulo: Noeses, 2017. p.85-103.

³²¹ KALUME, Célio Lopes. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p.77.

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.757.

ou as prestações de serviço ou importação; d) critério pessoal: como sujeito ativo o contribuinte de fato ou de direito, e sujeito passivo o Estado; e) critério quantitativo: os valores do ICMS referentes às entradas.

Por sua vez, a seguinte regra matriz correspondente ao direito ao crédito de ICMS: a) critério material: a realização da compensação entre créditos e débitos; b) critério espacial: o território nacional; c) critério temporal: a apuração periódica do ICMS; d) critério pessoal, como sujeito ativo o contribuinte de fato e de direito, e sujeito passivo o Estado; e) critério quantitativo: os valores de ICMS referentes às entradas e saídas na relação crédito e débito.

Portanto, é possível encontrar ao lado da RMI do crédito de ICMS, outra regra matriz de incidência ocorrendo, na qual, verificados os pressupostos acima, será gerado um crédito em favor do contribuinte, que será utilizado para invocar em face do estado credor o abatimento do valor devido³²³. Com isso, reitera-se que o ICMS não se trata de um imposto de valor agregado porquanto não incida apenas sobre a diferença entre o valor da mercadoria na entrada e na saída de cada empresa ou operação, porquanto a sua base de cálculo seja o valor da operação. Todavia, no momento do recolhimento do tributo, o contribuinte utiliza-se não apenas de valores em moeda corrente para realizar o pagamento, mas antes, há um encontro de contas no qual este realiza compensação com os créditos de ICMS instituídos a partir da referida regra matriz de incidência do crédito.

Exemplificativamente, se em determinada operação de venda, à alíquota de 17%, o contribuinte realizou uma operação tributável em ICMS no valor de R\$100,00, haverá o lançamento de um crédito tributário de R\$17,00. Na operação posterior, se esta mercadoria for vendida por R\$200,00, com a incidência da mesma alíquota de 17%, haverá a incidência desta sobre a base de cálculo de R\$250,00. Todavia, no encontro de contas, essa segunda operação gerará a obrigação do recolhimento, em tese, de R\$25,50, porquanto o contribuinte compensará um crédito de ICMS daqueles R\$17,00 que incidira na primeira operação em face de seu fornecedor. Assim, aquele lançamento que comparece como crédito tributário, apresenta-se como um crédito de ICMS, um direito invocado em face do estado tributante da operação subsequente, reduzindo o valor do tributo devido, manifestando a não cumulatividade.

Observa-se que o critério quantitativo dos valores do ICMS a serem creditados referentes às entradas correspondem ao elemento que, ligado posteriormente ao critério

³²³ BALANIN, Rafael. A regra matriz do direito ao crédito na não-cumulatividade do ICMS. Dissertação de mestrado, PUC/SP. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6613>>. Acesso em: 17.12.2022. p.65

material da regra matriz da compensação, somados todos aqueles créditos, compõem a sistemática geral que dá concretude à não cumulatividade. Mais especificamente, e à luz de conclusões anteriores deste capítulo, a existência em geral da possibilidade de utilização desta sistemática, quando verificada a regularidade de todos os atos jurídicos, implica no respeito à feição constitucional da não cumulatividade do ICMS. Isto pois, ao nosso ver, a conclusão que melhor descreve a ideia de não cumulatividade no bojo do sistema jurídico, compreendida aqui também a jurisprudência do STF e a admissão de exceções à não cumulatividade pontuais, e a existência daquela segunda regra matriz do crédito, correspondente à possibilidade de utilização de créditos, ao lado da moeda corrente, para o pagamento dos valores devidos, satisfaz a não cumulatividade prevista na Constituição Federal.

De sua parte, o crédito de ICMS gerado a partir dos valores “cobrados”³²⁴ nas operações anteriores, que constitui o direito invocado pelo contribuinte no encontro de créditos e débitos para recolhimento de seu tributo, será considerado regular na medida em que estejam legitimamente constituídos e observados os critérios da sua regra matriz de incidência, acima listados.

Lado outro, não estando regularmente constituído o crédito de ICMS por alguma irregularidade, dentre as mais diversas possibilidades, abre-se a possibilidade da rejeição do crédito na compensação para fins de atribuição do valor a ser recolhido pelo contribuinte pela autoridade coatora, ou por iniciativa do próprio contribuinte. Compreendida a independência entre a RMI do ICMS e a RMI do crédito de ICMS, trata-se em certa medida de constatações ordinárias similares às ocorridas em diversas relações reguladas pelo sistema jurídico. Veja-se nesse sentido que a sistemática da realização da verificação do lançamento tributário e fiscalização dos negócios jurídicos que lhe dão causa, em nada se diferenciam da generalidade da atuação jurídica estatal³²⁵:

A glosa do crédito de ICMS ocorre quando o Fisco, encontrando alguma irregularidade na emissão do documento fiscal que acompanhou a mercadoria e, sob o argumento de que o documento é inidôneo, inadmite o creditamento do imposto para fins de compensação futura.

A lei 87/96, em seu artigo 23 deixa claro que, para que o contribuinte tenha direito ao crédito, é necessário que a documentação seja idônea.

[...]

³²⁴ Utiliza-se aqui entre aspas o termo “cobrado” porquanto se refira àquele utilizado pelo art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, todavia, com o conteúdo semântico estabelecido pela jurisprudência, referindo-se ao valor regularmente lançado, e não necessariamente cobrado ou pago.

³²⁵ SOUZA, Rafael Beraldo de. A impossibilidade de glosa pelo fisco do crédito do ICMS do contribuinte de boa-fé e a aplicação da súmula 509 do STJ. Dissertação de mestrado, PUC/SP, 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/27293>>. Acesso em: 19.12.2022. p.23

Por um lado, é certo que a lei determina que para o crédito de ICMS seja aproveitado, é necessário que os documentos fiscais sejam idôneos e também impõe ao contribuinte pesquisar a legitimidade do fornecedor da mercadoria.

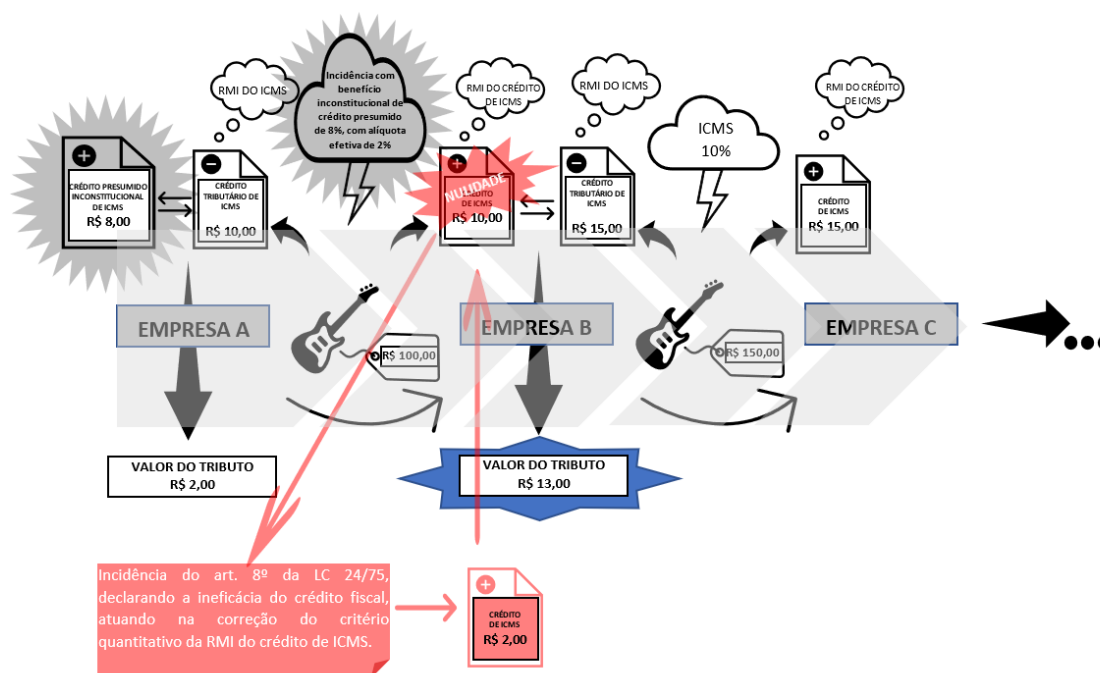
[...]

Por outro lado, a glosa do crédito do ICMS somente poderá ser efetivada após a realização pelo Agente Fiscal de Rendas, de um procedimento administrativo que apure a inidoneidade do documento fiscal que deu ingresso ao crédito do imposto no estabelecimento do comprador, devendo ser respeitado o direito de defesa do contribuinte, sob pena de nulidade.

A particularidade do nosso objeto de estudo se dá na medida em que a irregularidade na construção jurídica do crédito de ICMS ocorra por uma causa específica, consistente na irregularidade na incidência tributária que deu origem ao crédito invocado pelo contribuinte, cujo beneficiário que ocupou a posição de contribuinte fora outro indivíduo, fornecedor deste, a partir da legislação tributária em geral de outro ente federado³²⁶.

Retomando gráfico anteriormente apresentado neste trabalho, acresce-se aqui a hipótese da inserção de uma inconstitucionalidade que enseja a possibilidade da glosa realizada pelo estado de destino. Vejamos:

Figura 2 – Atuação da glosa unilateral na regra matriz de incidência do crédito de ICMS.



Fonte: O autor.

³²⁶ Não há qualquer óbice que a legislação que beneficiaria irregularmente a operação que gerou o crédito de ICMS seja do próprio estado realizador da glosa. Todavia, dadas as razões políticas que animam o beneficiamento inconstitucional e a glosa que lhe antagoniza, pouco provável que ocorresse tal situação na prática, motivo pelo qual este estudo sempre adota a pressuposição que tal relação se dê entre entes federados estaduais diversos, daí a menção sempre presente do contexto de guerra fiscal.

Veja que neste caso há a inserção da hipótese de que a primeira operação realizada pela empresa A na venda da mercadoria para a empresa B, incidência de crédito presumido de 8%, implicando no lançamento efetivo de 10% de ICMS na operação, todavia, recolhendo o contribuinte apenas R\$2,00 de tributo. Como já foi mencionado em momento anterior deste trabalho, trata-se de hipótese que o STF entende como necessária a prévia autorização via Confaz para que tais créditos presumidos sejam concedidos, não havendo tal convênio prévio no nosso exemplo.

Em que pese a nota fiscal indicar a incidência de ICMS regular de 10% sobre a operação, toma o estado de destino conhecimento de tal beneficiamento inconstitucional, abrindo a possibilidade de utilização da previsão contida no art. 8º da Lei Complementar 24/75. Tal se dá com a declaração da nulidade do crédito de ICMS invocado pelo contribuinte, apontando-se erro no critério quantitativo da regra matriz de incidência do crédito, corrigindo-se de R\$10,00 de crédito para apenas R\$2,00, com valores do nosso exemplo. Assim, quando empresa B realizar a operação subsequente no nosso exemplo, vendendo a mercadoria por R\$150,00, com incidência de alíquota de 10% sobre o valor da mercadoria, o crédito que fará a compensação com tal débito será de R\$2,00, e não mais os R\$10,00 inicialmente devidos, implicando no recolhimento de R\$13,00 de imposto, contra os R\$5,00 que seriam devidos caso na operação anterior não houvesse o benefício irregularmente constituído.

Perceba-se que com isso a operação subsequente da empresa B para a C será regularizada, de modo que o valor total recolhido aos cofres públicos será de R\$15,00, pelas empresas A e B, com diferenças, todavia, quanto ao ente federado destinatário de cada porção destes valores. O estado que recebeu neste caso um valor menor fora o estado aonde sediada a empresa A, que corresponde à empresa que concedera o benefício de ICMS sem prévia autorização do Confaz.

Trata-se de evidente aplicação da norma secundária da competência, em que o ente federado destinatário constata a irregularidade da construção da RMI do crédito de ICMS, e afasta a eficácia do direito invocado, corrigindo o lançamento na medida em que há ineficácia do crédito apresentado. A norma inconstitucional editada por aquele outro estado segue válida e vigente, mas a sua eficácia é pontualmente afastada, revelando a irregularidade na incidência tributária da operação realizada pelo contribuinte que sofre a glosa anteriormente.

Analiticamente demonstrada a regra matriz do crédito, correspondente à dissecação da fenomenologia da não cumulatividade, é seguro apontar que as anulações de crédito

decorrentes da concessão de benefícios fiscais inconstitucionais incidem no critério quantitativo da primeira regra matriz, correspondente ao crédito de ICMS, sem embaraço para que outras tantas incidências, somadas a estas, concretizem a incidência da segunda regra matriz de incidência.

Em um contexto de colocação de um benefício fiscal de ICMS inconstitucional, o sistema jurídico apresenta como uma das suas consequências, estabelecida no art. 8º da Lei Complementar 24/75, a ineficácia do crédito correspondente ao limite do beneficiamento indevido, possibilitando, assim, a realização da análise da correta escrituração correspondente ao critério material da regra matriz do crédito de ICMS, possibilitando, surpreendida a incorreção, o lançamento de ofício com a minoração do creditamento.

3.5. Síntese parcial

Divididas as normas como sendo estas de conduta e de estrutura, ou variações que ao fim e ao cabo diferenciam normas que estabelecem a forma de produção de novas normas, a sua violação deve igualmente ensejar uma reação encontrada no ordenamento jurídico para sua invalidação.

Tácio Lacerda Gama demonstra a existência de norma adequada para esta função, que denomina como norma sancionadora da competência, ou norma secundária da competência. Esta atua amputando a vigência ou a eficácia da norma, a depender do modo de realização da aplicação da norma secundária, e da abrangência dos seus afetados, se *erga omnes* ou apenas *inter partes*.

A norma reativa da violação da competência em relação à concessão de benefício fiscal em ICMS está expressa no art. 8º da Lei Complementar 24/75. Conjugando-se os pressupostos teóricos e a interpretação do referido dispositivo, é possível concluir que os dispositivos ali presentes têm aplicação disjuntiva, atuando o inciso I recortando a eficácia da norma inconstitucional, incidindo sobre a RMI do crédito de ICMS do adquirente da mercadoria beneficiada inconstitucionalmente, ou então, prevalecendo a providência em relação ao contribuinte fornecedor da mercadoria, atuando a norma secundária na vigência da norma, ensejando o lançamento tributário das diferenças correspondentes ao valor do benefício.

Considerando, todavia, que o direito não se aplica de forma automática e infalível sem a presença do agente humano, é necessária a atuação de um legitimado para dizer a invalidade da norma transgressora, aplicando a norma secundária da competência. Surge, então, a necessidade da análise do último elemento a ser compreendido na dinâmica da glosa unilateral

realizada pelo estado de destino diante da inserção da norma inconstitucional no bojo de uma guerra fiscal: a legitimidade para dizer a inconstitucionalidade.

4. Sobre o controle de constitucionalidade administrativo e a glosa unilateral de créditos de ICMS

Já foi abordado em outro momento deste estudo que os axiomas fundamentais do ordenamento jurídico são a hierarquia e a validade. Todavia, independente da satisfação rigorosa destes caracteres, satisfeitos determinados pressupostos mínimos³²⁷, seja reconhecido pelo ordenamento jurídico a integração de uma nova norma, com presunção de validade³²⁸, e produção de efeitos até que seja extirpada do ordenamento jurídico por um legitimado pelas mais variadas possibilidades.

Nosso objeto de estudo pressupõe a satisfação mínima destes requisitos de sua integração ao ordenamento jurídico (validade), dado que em um contexto de guerra fiscal em ICMS cujo elemento que a movimenta sejam normas estaduais que concedem benefícios sem prévia observância de convênio do Confaz. A toda evidência, tais normas estaduais que concedem estes benefícios serão dotadas dos elementos mínimos necessários para o reconhecimento de sua validade, comparecendo estas no lançamento tributário na origem, bem como em relação ao destinatário na constituição de seu crédito de ICMS.

Nesse sentido, observe-se que os requisitos mínimos acima mencionados para a introdução e reconhecimento de uma norma como pertencente ao sistema jurídico (validade) são a (i) emanção por uma autoridade competente, (ii) por meio de um procedimento próprio. Portanto, por mais que o estudioso do direito encontre sólida convicção de que há violação da norma da competência pelo estado membro que insere benefício fiscal sem prévia autorização via convênio no sistema jurídico, a norma será válida e presumidamente constitucional até que outro ato de autoridade competente diga a inconstitucionalidade.

Para a manutenção do axioma do ordenamento da hierarquia, surge a necessidade de o próprio direito reagir, expurgando a norma conflitiva do sistema normativo estabelecido, de acordo com os efeitos da norma reativa da violação da competência.

Adotados os pressupostos elencados no início deste trabalho, afastamo-nos da ideia de incidência imediata e infalível³²⁹. A constatação de que a norma viola formal ou

³²⁷ Referimo-nos aqui, conforme lição de Aurora Tomazini de Carvalho, referenciado Paulo de Barros Carvalho, a emanção por uma autoridade competente, a partir de um procedimento próprio estabelecido pelo sistema jurídico. CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.726.

³²⁸ SILVA, Joana Lins e. Fundamentos da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.108.

³²⁹ “Sob essa ótica, a incidência é um fenômeno do mundo social. A norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais juridicizando-os. Ela incide sozinha e por conta própria sobre os fatos, assim que estes se concretizam, fazendo-os propagar consequências jurídicas”. In: CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.442-443.

materialmente o sistema jurídico, em crise de legalidade ou constitucionalidade, não se dá no ordenamento por si só, depende de um ato de comunicação que documente e ali introduza a constatação de seu vício, por meio de um de seus legitimados.

Como já demonstramos no capítulo anterior, a doutrina tributarista apresenta severas críticas à anulação dos créditos de ICMS no estado de destino no bojo de um beneficiamento inconstitucional na origem, sob o entendimento de que há violação da separação dos poderes, já que estaria sendo identificada uma manifestação típica do Poder Judiciário pelo Poder Executivo.

Neste tópico o nosso objetivo é aprofundar o debate acerca do controle de constitucionalidade, seu conceito, suas espécies, e a visão da doutrina e jurisprudência acerca do tema, com o objetivo de investigar o enquadramento da glosa nessa temática.

4.1. Notas fundamentais identificadoras da manifestação do controle de constitucionalidade

Aurora Tomazini³³⁰ analisa a aplicação do direito através de recursos da semiótica, apresentando os elementos constantes a partir de cada um dos aspectos: i) do enfoque sintático, a subsunção e a imputação dos efeitos jurídicos; ii) a partir do enfoque semântico, as operações de denotação; e, iii) do enfoque pragmático, a interpretação do fato e do direito, e a constituição da linguagem jurídica.

Aduz a jurista que na constituição da linguagem jurídica que produz a norma individual e concreta que está imbricada a decisão tomada pelo aplicador do direito, diante das possibilidades normativas de escolha. Conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé³³¹:

O ato de decidir implica a eleição entre várias possibilidades. É por isso, contingente. Quem decide colocar no sistema do direito um novo enunciado escolhe uma opção possível entre as existentes, excluindo as demais alternativas. Pressupõe, portanto, valoração. Tal peculiaridade faz com que a decisão jurídica possa ser observada em dois aspectos, indissociáveis entre si: (i) o elemento decisório, puramente volitivo – noesis, e (ii) o conteúdo do que foi decidido – noema. Enquanto a primeira perspectiva toma como foco o valor em sua subjetividade, a segunda, dirigindo sua atenção ao que se plasmou no texto, centra-se no valor objetivado. É este último, por estar registrado linguisticamente, que ingressa no ordenamento.

Assim, nesse processo de constituição da norma individual e concreta aplicada um determinado caso, o aplicador tomará contato com os fatos juridicamente relevantes e a indicação das normas aplicáveis, tomando contato com o sistema jurídico.

³³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.477-478.

³³¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p.332.

Paulo de Barros Carvalho aponta que no percurso gerador de sentido do processo de interpretação o sujeito transita entre quatro planos, no qual o mais elevado corresponde ao subdomínio denominado como S4, “que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas”³³².

Nesse processo, o aplicador do direito terá contato com todo o ordenamento jurídico, oportunidade na qual a autoridade administrativa verificará a existência de uma lei que concedera benefício fiscal ao fornecedor do contribuinte que apresenta aquela operação como antecedente que fundamentou o seu crédito de ICMS. Esse procedimento, ao fim e ao cabo corresponde à própria definição de lançamento tributário quando o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Aproximando-nos de forma progressiva e cuidadosa ao enfrentamento da controvérsia, parece-nos fundamental inicialmente identificar de forma analítica a atividade em questão tida como típica do Poder Judiciário que estaria sendo realizada pelo Poder Executivo quando realiza a glosa. Conforme referências apresentadas no capítulo anterior deste trabalho, indica-se que ocorreria o controle de constitucionalidade. Antes de debater acerca do monopólio do Poder Judiciário para tal atividade, é de se questionar antes, e essa reflexão revelará sua importância em momento posterior, se realmente seria a glosa a manifestação do controle de constitucionalidade.

Partimos do pressuposto logo acima reiterado, de que os axiomas fundamentais do ordenamento jurídico são a hierarquia e a validade. Assim, uma norma não tem sua validade ou invalidade analisada isoladamente, concluindo-se tal a partir da sua análise conjunta ao ordenamento jurídico³³³.

Não se trata de informações conflitantes entre si, em verdade. Ao revés, são momentos distintos que demandam a manifestação de autoridades legitimadas para tanto em cada um destes pontos.

Observe-se nesse sentido que a autoridade legitimada, a partir de um processo estabelecido pelo sistema jurídico insere certa norma no ordenamento. Tal norma terá a presunção de sua compatibilidade, ainda que existam incorreções parciais nesse procedimento e no seu conteúdo material veiculado. A norma, cumprido o rito de sua elaboração, surtirá efeitos e será tida como válida (pertencente), e ensejará a sua aplicação e observância pelos indivíduos. Este é um primeiro momento, da inserção da norma e a capacidade de produção de seus efeitos. Veja-se que neste momento o sistema já havia fornecido limitações que

³³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021. p.149.

³³³ SILVA, Joana Lins e. Fundamentos da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.105.

possam implicar em conflito de natureza material, quanto ao conteúdo jurídico da norma introduzida. Todavia, os critérios para introdução e validade da norma são mais simples que isso, de modo que a averiguação da compatibilidade material e formal será feita em um segundo momento.

É verdade que existem exceções, que correspondem ao controle preventivo da constitucionalidade, como a possibilidade do veto jurídico pelo chefe do executivo (art. 66, §1º, da Constituição Federal), mandado de segurança junto ao STF no bojo do processo legislativo, rejeição por relatório na Comissão de Constituição e Justiça, mas estas hipóteses correspondem à dinâmica do processo legislativo, anterior ao ponto ao qual nos referimos.

O segundo momento acima mencionado corresponde ao controle repressivo de constitucionalidade, onde são analisados o integral cumprimento dos requisitos formais e materiais para edição da norma, verificação da correta cadeia de subordinação e hierarquia da norma analisada. Nem toda norma será submetida a este escrutínio, dado que o procedimento por excelência para tanto será a ação direta de inconstitucionalidade, processo judicial cujos legitimados ativos são bastante limitados, previstos no art. 103 da Constituição Federal.

Todavia, o controle concentrado da constitucionalidade via ação judicial abstrata proposta para tal fim não encerra todas as possibilidades de controle da constitucionalidade. Tais possibilidades serão exploradas no tópico posterior, importando neste momento tão somente identificar qual seja o elemento típico caracterizador da atividade de controle da constitucionalidade, para que possamos posteriormente indicar que certa atividade esteja sendo manifestada, independente do seu contexto e do indivíduo que a realize.

Defendemos aqui que a manifestação do controle de constitucionalidade repressivo se dará pela junção de dois atos: (i) a verificação da cadeia de fundamentação e hierarquia; (ii) a aplicação da norma secundária da competência, alterando o ordenamento jurídico;

Veja-se que a primeira etapa ocorrerá a partir de qualquer interpretação feita pelo aplicador ou pelo estudioso do direito. O estabelecimento das amarrações de fundamentação e derivação da norma, constituindo a hierarquia da norma ocorre no S4 do processo interpretativo, já abordado neste estudo. Todavia, falta à generalidade daqueles que tomam contato com o ordenamento jurídico o estabelecimento de qualquer providência que não seja a sujeição à norma válida. Ou seja, ainda que o cientista do Direito encontre uma severa incompatibilidade da norma em sua cadeia de fundamentação, posta esta por uma autoridade legitimada e por um processo previsto pelo sistema, é indiferente para este sistema a conclusão daquele cientista, porquanto lhe falte a legitimidade para alterar o ordenamento a partir da conclusão de seu processo interpretativo.

Diferentemente, quando um magistrado, no bojo de um processo judicial, objetivo ou subjetivo, no seu processo interpretativo, depara-se com uma irregularidade no procedimento legislativo de produção de determinada norma, ou no seu conteúdo. Este será um agente legitimado para aplicar a norma secundária da competência, alterando o ordenamento jurídico, com a retirada da norma, ou pontualmente afastando a sua incidência para a confecção da norma individual e concreta que regerá a relação jurídica em crise apresentada no processo subjetivo (sentença).

Com essa descrição, defendemos que a conjugação da interpretação e da capacidade para aplicação da norma secundária da competência constituem os elementos suficientes e necessários caracterizadores da manifestação de um controle de constitucionalidade.

Confrontando tais elementos com a glosa unilateral de créditos de ICMS nos termos do art. 8º da Lei Complementar 24/75, é possível constatar tais elementos. Isto pois não apenas haverá a realização da análise da cadeia de fundamentação e derivação das normas incidentes sobre a regra matriz do crédito de ICMS apresentado pelo contribuinte, como igualmente a providência de aplicar a norma sancionadora da competência disposta na norma acima, atingindo de uma específica forma a produção de efeitos da norma sob análise.

Ainda, conforme explorado no tópico acerca da teoria da nulidade, o próprio art. 8º pressupõe a existência do vício na constituição da norma veiculadora do benefício de ICMS, de modo que é indissociável a realização da glosa de um prévio reconhecimento pela autoridade realizadora deste ato administrativo, da existência do vício.

Em momento posterior há de analisar a questão da crítica acerca de que ocorreria usurpação de atividade do Poder Judiciário pelo Poder Executivo na realização de controle de constitucionalidade, se de fato há usurpação e monopólio de tal atividade, e se existem fundamentos jurídicos para que o Executivo não o realize. Neste momento é relevante pontuar que nos parece não haver razoáveis disputas argumentativas para a conclusão de que a glosa unilateral de crédito de ICMS, por ter como pressuposto o apontamento de uma inconstitucionalidade, e implicar em certa dimensão concreta e pontual a produção de efeitos de uma norma (eficácia) a partir da aplicação do art. 8º da LC 24/75, norma sancionadora da competência por excelência, trata-se de manifestação de controle de constitucionalidade.

Dito de outro modo, a constatação de que na dinâmica da anulação de créditos há a manifestação de um certo controle de constitucionalidade é correta. De fato, na fenomenologia da glosa unilateral pelo estado de destino, a alteração do crédito de ICMS em sua regra matriz quanto ao critério quantitativo pressupõe que houve nulidade na sua

constituição, nulidade esta decorrente de um fato anterior, consistente na irregularidade do benefício. O apontamento dessa irregularidade é uma forma de dizer a inconstitucionalidade.

Antes de abordar a questão da legitimidade ou não do Poder Executivo para tanto, contribui para a completa abordagem do tema, o estudo acerca da variedade de formas de controle de constitucionalidade, de modo a melhor categorizar o nosso objeto de estudo.

4.2. Constituição da norma individual e concreta e a variedade na manifestação do controle de constitucionalidade

Sendo a Constituição a norma superior de um determinado Estado, do qual derivam todas as demais normas em uma relação hierárquica, é esta “a base para o exercício dos poderes constituídos, incluindo-se a elaboração das leis”³³⁴. Por sua vez, para a concretização da Constituição no topo da hierarquia³³⁵, sustentando a sua supremacia formal e material, é necessária a previsão no sistema jurídico daquele Estado de um mecanismo de controle da constitucionalidade, preservando a ordem e unidade daquele sistema³³⁶.

No Brasil, vicejou um amplo controle de constitucionalidade, com previsão na Constituição Federal de atuação em controle preventivo e repressivo pelos mais diversos expedientes³³⁷. Neste sentido, cite-se exemplificativamente a atuação das Comissões De Constituição e Justiça no processo legislativo, a possibilidade de Mandado de Segurança pelo parlamentar diante de sua presença em um processo de elaboração de norma flagrantemente inconstitucional, o veto jurídico do Chefe do Executivo, as ações de controle de constitucionalidade abstrata, e, ainda, o controle difuso realizado incidentalmente nas mais diversas ações judiciais.

Interessa-nos neste momento a diferenciação existente entre o controle direto e o incidental do controle da constitucionalidade das leis.

O controle direto corresponde ao modelo de controle repressivo de controle da constitucionalidade por meio de específica ação judicial, tratando-se o reconhecimento da constitucionalidade ou inconstitucionalidade, pedido principal realizado pelo legitimado. Esse tipo de ação terá como competente para sua apreciação o STF ou o TJ, a depender da norma e do parâmetro de constitucionalidade. Concluindo-se pela sua incompatibilidade com seu

³³⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. Direito constitucional brasileiro. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021. p.42.

³³⁵ MIRANDA, Jorge. Fiscalização da constitucionalidade. Lisboa: Almedina, 2017. p.32.

³³⁶ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.23.

³³⁷ SILVA, Virgílio Afonso da. Direito constitucional brasileiro. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021. p.573.

parâmetro (Constituição federal ou estadual), a norma é retirada do ordenamento jurídico, com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*.

Sem a modulação de efeitos da declaração da inconstitucionalidade, o sistema jurídico prevê a produção de efeitos *ex tunc* de modo que a norma não poderá mais ser utilizada nem sequer para sua incidência no período compreendido entre a sua promulgação e a data de sua retirada do ordenamento. Este efeito corresponde, na nomenclatura de Tácio Lacerda Gama, como o evento que encerra a vigência da norma³³⁸.

Por sua vez, o controle incidental corresponde a uma questão prévia à análise de outra questão jurídica, estando relacionado a uma questão de fundo, e não ao objeto principal de uma relação travada. Bernardo Gonçalves Fernandes menciona a questão prejudicial em relação a um pedido principal em um processo judicial, exemplificativamente³³⁹.

Como traço distintivo fundamental em relação aos dois casos, há, em regra, a manutenção da vigência da norma, abstratamente, em relação a todos os demais casos. A norma analisada não incidirá apenas no caso concreto em que se reconheceu incidentalmente a sua inconstitucionalidade. Esse reconhecimento não transbordará da relação *inter partes* analisada concretamente, de modo que a norma individual e concreta naquele ato produzida pelo participante do sistema legitimado para tanto não terá força normativa suficiente para caçar a vigência da norma abstratamente em seu espaço de abrangência³⁴⁰. Nesse sentido, leciona Paulo Bonavides³⁴¹:

A lei que ofende a Constituição não desaparece assim da ordem jurídica, do corpo ou sistema das leis, podendo ainda ter aplicação noutra feita, a menos que o poder competente a revogue. De modo que o julgado não ataca a lei em tese ou in abstracto, nem importa o formal cancelamento das suas disposições, cuja aplicação fica unicamente tolhida para a espécie demandada. É a chamada relatividade da coisa julgada. Nada obsta pois a que noutro processo, em casos análogos, perante o mesmo juiz ou perante outro, possa a mesma lei ser eventualmente aplicada.

Na nomenclatura de Tácio Lacerda Gama, este ato corresponde a recorte da eficácia da norma³⁴². Assim, a norma não perde sua validade ou vigência, é apenas retirada a sua eficácia

³³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.145.

³³⁹ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. p.1825.

³⁴⁰ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p.142-143.

³⁴¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.303.

³⁴² GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.145.

pontualmente no caso concreto, a partir da norma individual e concreta produzida pelo legitimado, ao ligar a norma inconstitucional à norma secundária de estrutura.

Aplicando-se estas concepções na declaração da nulidade na RMI do crédito de ICMS, ao ter como pressuposto o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que concedera benefício na origem, este ato corresponde a uma declaração incidental de constitucionalidade, de modo que por mais que seja evidente o vício, a norma permanecerá válida e aplicável para todos os demais casos. Amputa-se a eficácia para o caso concreto, a partir da realização de um controle de constitucionalidade difuso e incidental, em que a norma ilegítima não participará na conformação da norma individual e concreta relativa à dinâmica de incidência tributária e creditamento do ICMS.

Em que pese a constatação, a doutrina nacional tradicionalmente associa o controle difuso e incidental não à atuação de um participante na aplicação do direito, mas da atuação do juiz em um processo judicial³⁴³, muitas vezes tornando indistintas as ideias de “controle judicial da constitucionalidade” de “controle repressivo da constitucionalidade”³⁴⁴.

Deve-se neste momento, portanto, analisar-se a existência de legitimidade ou não da administração pública para realizar o controle incidental de constitucionalidade, ocorrido no contexto da glosa unilateral de créditos de ICMS.

4.3. A legitimidade do controle de constitucionalidade

A análise da legitimidade da administração pública como competente para dizer de forma incidental a inconstitucionalidade é fundamental na dinâmica da glosa unilateral de créditos de ICMS no contexto de uma guerra fiscal. Isto pois partimos do pressuposto de que a glosa se trata de atuação da administração pública que detém os contornos de uma manifestação de controle de constitucionalidade. Assim, em uma cadeia de eventos, não podendo dizer a inconstitucionalidade, não poderia aplicar a norma sancionadora da competência estabelecida no art. 8º da Lei Complementar 24/75, já que a formação lógica

³⁴³ “O crescente interesse da doutrina pelo controle judicial de constitucionalidade nas últimas décadas teve uma consequência negativa na cultura jurídica: fez muitos doutrinadores e operadores do direito ignorarem o fato elementar de que a preservação da supremacia constitucional é um dever universal das autoridades estatais e dos cidadãos. Indicativo dessa postura é que encontramos muitos trabalhos doutrinários utilizando a expressão ‘controle de constitucionalidade’ como sinônima de ‘controle judicial de constitucionalidade’”. In: DIMOULIS, Dimitri. LUNARDI, Soraya. Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. São Paulo: Atlas, 2016. Edição eletrônica. p.386.

³⁴⁴ Veja-se nesse sentido, por todos, a própria definição de controle incidental dada por Bernardo Gonçalves Fernandes outrora mencionado, ao afirmar que se trata de fiscalização que “se coloca como incidente processual ou, como ensina a doutrina, uma ‘questão prejudicial’ a ser enfrentada e deslindada no iter de um caso concreto a ser decidido pelo Poder Judiciário”. FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020. p.1825.

daquele dispositivo tem como hipótese a identificação de um benefício de ICMS inconstitucional.

Já abordado em momento anterior deste trabalho, a relação defendida entre os incisos I e II do art. 8º da Lei Complementar 24/75 diz respeito à aplicação da glosa somente no interregno entre a constatação da inconstitucionalidade pelo estado de destino e o momento da retirada da norma inconstitucional e a cessação de seus efeitos. A partir deste momento, a correção da inconstitucionalidade do benefício se dará com a incidência da norma tributária na origem, aplicando-se o inciso II, e não mais o I.

Se partíssemos do pressuposto de que é necessário como evento anterior à glosa pelo estado de destino a declaração judicial da inconstitucionalidade, como defendido pela doutrina³⁴⁵, isso implicaria em situações que nos parecem inadequadas.

Vejamos.

Houvesse a necessidade de prévia declaração de inconstitucionalidade com a retirada da norma inconstitucional pelo Poder Judiciário em controle concentrado de constitucionalidade, para então ser possível a aplicação do referido art. 8º, a aplicação conjunta dos incisos I e II implicariam em uma somatória dos créditos de ICMS nas duas pontas da operação superiores ao que seria devido se não houvesse no momento remoto a promulgação do benefício inconstitucional. Isto pois o estado de origem realizaria a providência do inciso II, cobrando o valor correspondente ao benefício irregularmente aplicado, enquanto que o estado de destino realizaria a anulação do crédito de ICMS, lançando a diferença à maior. Parece-nos que tal interpretação da sistemática que deveria ser adotada seja bastante problemática, em especial para o custo ao longo da cadeia produtiva, tornando a correção da inconstitucionalidade um evento que poderia estressar a neutralidade tributária e não cumulatividade do imposto, nas mais variadas situações possíveis.

Por outro lado, entendendo-se como pressuposto a declaração de inconstitucionalidade, o dever de o estado de origem realizar a cobrança das diferenças, conforme previsão do inciso II do art. 8º, parece-nos se tratar de típica consequência da retirada da norma pelo controle concentrado com efeitos *ex tunc*. Por sua vez, o estado de destino não haveria de realizar a providência do inciso I do mesmo dispositivo, já que ao fim e ao cabo a regra matriz do crédito de ICMS seria satisfeita, já que na origem o valor fora lançado pelo ente prolator da lei declarada inconstitucional. Com isso, o art. 8º em estudo não

³⁴⁵ LESSA, Donovan Mazza. JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário. vol. 232. 2015. p. 66.

teria qualquer propósito de existir. A situação do inciso I nunca seria possível de ocorrer, e do inciso II, seria consequência natural da declaração de inconstitucionalidade sem modulação temporal. Tal interpretação não merece ser defendida, à medida em que não seja comum à ciência do direito a defesa de, dentre diversas interpretações, defender aquela que torne a norma sem qualquer propósito de existir. Veja-se nesse sentido que não se trataria de uma conclusão pela inconstitucionalidade ou não recepção da norma, mas um sem propósito que a acompanharia desde a sua promulgação.

Assim, parece-nos plausível que a norma do inciso I do art. 8º tenha aptidão exatamente para sua aplicação exatamente no contexto da existência de uma norma inconstitucional, no interregno entre a sua inserção no sistema jurídico e a declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário em controle concentrado³⁴⁶, tornando incontornável o enfrentamento da possibilidade ou não de o Poder Executivo realizar tal controle de constitucionalidade, que, conforme apontado no tópico anterior, refere-se à típica manifestação de controle concreto e difuso, atacando a eficácia pontual da norma no caso concreto.

Como anteriormente referido, a aplicação do direito pelo participante ocorre a partir do contato do intérprete legitimado com o ordenamento jurídico, extraindo o sentido da norma a partir do estabelecimento de relações entre as normas hierarquizadas. A decisão tomada nos casos em que a decisão seja vinculada exige a expressão de sua justificativa, ou motivo, no qual se expressa o caminho seguido na ordem jurídica³⁴⁷, sendo possível seu controle posterior.

Paulo de Barros Carvalho defende que o método interpretativo por excelência corresponde ao método sistemático, lecionando que neste³⁴⁸:

O intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das normas.

³⁴⁶ Existem ainda algumas possibilidades de interessante reflexão, como diante de declaração de inconstitucionalidade em controle difuso; com modulação de efeitos; por revogação pelo próprio ente emissor da norma. Todavia, interessa-nos neste estudo a específica hipótese mencionada, enquanto mais significativa no contexto de guerra fiscal e na relação entre edição da norma e sua cassação no controle concentrado.

³⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.502.

³⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.126.

A toda evidência, neste momento o aplicador tomará contato com a inconstitucionalidade da norma que concedera o benefício na origem, ao não encontrar o correspondente Convênio que lhe tenha autorizado a manifestação da competência tributária daquele outro ente federado.

Essa relação havida entre a interpretação do direito e a postura pela verificação das relações de hierarquia e derivação das normas é intrínseca à aplicação, como bem demonstra Luís Roberto Barroso ao afirmar que³⁴⁹:

Em todo ato de concretização do direito infraconstitucional estará envolvida, de forma explícita ou não, uma operação mental de controle de constitucionalidade. A razão é simples de demonstrar. Quando uma pretensão jurídica funda-se em uma norma que não integra a Constituição – uma lei ordinária, por exemplo -, o intérprete, antes de aplicá-la, deverá certificar-se de que ela é constitucional. Se não for, não poderá fazê-la incidir, porque no conflito entre uma norma ordinária e a Constituição é esta que deverá prevalecer. Aplicar uma norma inconstitucional significa deixar de aplicar a Constituição.

Como bem lembra Paulo de Barros Carvalho³⁵⁰, referenciando-se em Bobbio, o direito não deve ser compreendido analisando-se unicamente normas isoladas, isso corresponderia a tomar em consideração a árvore, ignorando toda a floresta.

É verdade, todavia, que admitindo-se a todo e qualquer aplicador do direito a legitimidade para dizer incidentalmente a inconstitucionalidade de uma norma, negando a sua eficácia caso a caso, tornaria toda incidência jurídica bastante incerta e de difícil administração de seu controle. Por isso é a despeito da constatação da inconstitucionalidade no processo interpretativo, nem todo aplicador será legitimado para, ainda que a constate, deixar de aplicar a lei no caso concreto.

Constatada essa situação, é seguro descrever a relação entre o aplicador e o processo de interpretação da norma no sentido de que toda aplicação implica um processo mental de contato com o ordenamento, mas nem toda constatação da inconstitucionalidade legitimará o aplicador a intervir em uma das dimensões de atuação da norma (validade, vigência ou eficácia). Para a maior parte dos aplicadores do direito, incidirá de forma mais intensa o princípio da legalidade³⁵¹, simplesmente, quando se está a tratar do Poder Executivo, entendendo o controle de constitucionalidade repressivo mais que função típica do Poder Judiciário, seu monopólio.

³⁴⁹ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.23.

³⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.144.

³⁵¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.80-81.

Em momento anterior à promulgação da Constituição de 1988 a doutrina e a jurisprudência debateram intensamente acerca da possibilidade de realização do controle de constitucionalidade pelo Poder Executivo. Todavia, de acordo com a lição de Gilmar Ferreira Mendes³⁵², esse debate perdeu densidade na medida em que o novo regime constitucional ampliou o acesso ao Poder Judiciário para tal finalidade, prevendo diversos legitimados a proporem ações de controle concentrado, além da possibilidade de realização de controle incidental de forma difusa.

O primeiro recorte importante diz respeito à diferenciação feita entre a função administrativa ativa e a judicante. Na lição de Marcelo Vieira de Sousa César³⁵³, a função judicante diz respeito à solução de litígios entre o poder público e os administrados e, em geral, se manifesta por meio de órgãos e procedimentos próprios, buscando se colocar como um terceiro imparcial a partir de uma organização específica, já que o seu interesse é “o resguardo e preservação da ordem jurídica globalmente considerada, ameaçada ou lesada por um ato da Administração Pública que seja contrário ao direito”³⁵⁴.

Por sua vez, a função ativa da administração pública, que é o foco de nosso interesse:

É a função administrativa propriamente dita, ou seja, aquela função do Estado que pode ser definida residualmente, pois não se caracteriza nem pela produção de normas jurídicas primárias, capazes de inovar inauguralmente o ordenamento jurídico, em na composição de litígios entre sujeitos de direito. É a atividade desenvolvida pelo Estado ou por seus delegados, sob regime de direito público, que, submetida à ordem constitucional e legal, visa à consecução do interesse público³⁵⁵.

Neste caso, a administração pública não comparece como um terceiro que tenha a função da aplicação do direito de forma desinteressada e por uma estrutura diferenciada, mas sim como uma parte tida por antagônica ao contribuinte, ainda que em relação de superioridade, realizando, por exemplo, o lançamento tributário.

³⁵² MENDES, Gilmar Ferreira. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 20/1997. p.11-46. Jul-Set/1997. Edição eletrônica.

³⁵³ CESAR, Marcelo Vieira de Sousa. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ano II, Vol. 4, 2012.

³⁵⁴ MALERBI, Diva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo administrativo tributário. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p.124.

³⁵⁵ CESAR, Marcelo Vieira de Sousa. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ano II, Vol. 4, 2012. p.103.

O Poder Judiciário, por sua vez, comparece exatamente no momento de crise do direito, quando há recusa à submissão à regra jurídica. É a lição de Seabra Fagundes³⁵⁶:

Quando qualquer um, na coletividade, se opõe ao cumprimento da regra jurídica, obstinando-se em lhe recusar obediência, cria, com isso, um embaraço ao regular funcionamento do organismo estatal. O Estado vence essa anormalidade restaurando a ordem legal por meio de coação, que exerce sobre a vontade insubmissa, impondo-lhe obediência ao cânone legislativo, cuja inteligência fixa definitivamente. Tais situações podem originar-se, seja de atitude do indivíduo recusando obedecer à lei, impugnando-a por injustiça, por irregular, ou por se entender não abrangido nas suas disposições, seja de procedimento dos próprios órgãos estatais (Legislativo e Executivo), violando os limites prefixados no Direito Positivo à sua atividade. Num caso como noutro se resolvem pelo exercício da função jurisdicional, que restaura a legalidade, clima normal na vida do Estado.

Ainda com Seabra Fagundes, este defende que o controle deve ser feito de forma jurisdicional porquanto o Poder Executivo é aquele que tem maior contato com o indivíduo, em relações que têm a maior possibilidade de ocorrerem violações de direito, de modo que deve caber a uma estrutura diversa o controle da ordem jurídica³⁵⁷.

Sob outra perspectiva, o processo dedutivo a partir da constatação de que em regra a atuação da administração pública se sujeite de forma mais forte à legalidade não parece implicar por si só o monopólio do Poder Judiciário a toda e qualquer manifestação de controle de constitucionalidade.

Este, inclusive, o alerta de Virgílio Afonso da Silva³⁵⁸:

A preservação da supremacia constitucional requer algum controle de compatibilidade das leis com a constituição, mas a escolha de quem será o agente (ou os agentes) desse controle é uma decisão política. Juristas muitas vezes têm dificuldade em aceitar esse fato e costumam encarar como natural (ou, ainda pior, uma questão de lógica) a existência de um controle de constitucionalidade exercido por tribunais. Essa naturalização do controle judicial de constitucionalidade é incapaz de explicar como sempre existiram e ainda existem países nos quais, apesar de haver supremacia constitucional, tribunais não têm poder para controlar a constitucionalidade das leis. E, mesmo nas democracias constitucionais nas quais tribunais exercem esse controle – hoje em dia a maioria –, a enorme variação institucional em relação a que órgãos podem exercer o controle e em que momento, é o fator mais ilustrativo de que se trata de decisão baseada em considerações de conveniência e oportunidade, não de decorrência supostamente lógica da rigidez e da supremacia constitucional.

³⁵⁶ FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.7-8.

³⁵⁷ FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.92-93.

³⁵⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. Direito constitucional brasileiro. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021. p.565.

Tendo em conta, portanto, que não decorre necessariamente de uma concepção de separação de poderes que certas atividades sejam realizadas exclusivamente por um Poder, sendo tais formatações escolhas políticas discricionárias de cada Estado, bem como que naturalmente existam pujantes exemplos da atuação atípica dos demais Poderes, deve-se analisar o que o sistema jurídico determina, bem como admitir que possa o legislador, em suas próprias escolhas políticas, conferir tal legitimidade em alguma medida.

No sentido dessa linha de pensamento, é certo que nem mesmo a própria Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma divisão de competências entre os três poderes de forma absoluta. Ao revés, é decorrência do próprio amadurecimento da formatação do Estado Republicano, o não estabelecimento de monopólios na atuação estatal, com distribuição de freios e contrapesos para que nenhum dos poderes se sobressaia aos demais, é uma constante que se observa em vários momentos. Pode-se apontar nesse sentido a possibilidade do próprio controle de constitucionalidade preventivo no Poder Executivo (veto jurídico), no Poder Legislativo (na atuação da CCJ), além do próprio Poder Judiciário (mandado de segurança proposto pelo parlamentar); a manifestação de atos de administração pública em todos os poderes; a atuação do Poder Legislativo com a participação de um membro do Poder Judiciário no processo de *impeachment*; a atuação dos três poderes no processo de intervenção federal e estadual etc.

Nesse espeque, em uma visão adequada à ordem jurídica estabelecida com a Constituição Federal de 1988, não se deve partir do pressuposto de que exista um desbalanceamento do Poder Executivo em relação aos demais Poderes constituídos, a imputar a este a potencialidade de violação de direitos a ser refreado por outro Poder³⁵⁹. Tal presunção de matiz mais ligada a um estado mínimo e uma visão liberal deve ser conjugada com considerações de um contexto de equilíbrio e cooperação entre os Poderes, e o reposicionamento do próprio Estado, com obrigações de concretização de direitos fundamentais prestacionais, por exemplo.

Outrossim, parece-nos que a própria ideia do princípio da legalidade não advoga na atualidade a conclusão necessária de uma submissão absoluta da administração pública à aplicação da específica e recortada lei de incidência que liga ao fato jurídico pelo aplicador, desconsiderando todo o resto do ordenamento jurídico. É da lição de Lúcia Valle Figueiredo³⁶⁰:

³⁵⁹ FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.93.

³⁶⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 1995. p.40

Ora, o princípio da legalidade é bem mais amplo do que a mera sujeição do administrador à lei, pois abriga necessariamente, a submissão também ao Direito, ao ordenamento jurídico, às normas e princípios constitucionais. Assim há de se procurar solver a hipótese de a norma ser omissa ou, eventualmente, faltante. O princípio da legalidade está atrelado ao devido processo legal, em sua faceta substancial e não formal.

Nesse sentido, ainda que se admita pontual legitimidade para manifestação de controle de constitucionalidade externo ao Poder Judiciário, não se derroga a inevitável necessidade de respeito ao devido processo legal, e, de mais a mais, seja levada a discussão para dar a última palavra sobre a disputa por aquele poder. Dito de outro modo, admitida a realização da glosa unilateral de créditos de ICMS pelo estado de destino, e tida esta como manifestação de controle de constitucionalidade difuso e incidental, recortando no caso concreto a eficácia da norma, tal atuação ainda assim deve ser iluminada pelo devido processo legal, bem como não terá este a última palavra sobre a questão, podendo o contribuinte levar ao Poder Judiciário a questão controvertida, que substituirá à vontade das partes, dizendo em definitivo o direito do caso concreto.

É certo, todavia, que as inquietações apresentadas por Seabra Fagundes são legítimas, e que a colocação de um Poder do Estado para avaliar a aplicação ou não da lei quando este também é, em geral, o próprio destinatário da lei, traz à sua efetivação e observância contornos de maior insegurança.

Assim é que nos filiamos ao entendimento de que o campo próprio para debate acerca da constitucionalidade das leis de forma repressiva é de fato o Poder Judiciário. Portanto, o reconhecimento da legitimidade para realizar o controle repressivo da constitucionalidade fora do Poder Judiciário há de ser feito com base em clara opção política positivada no ordenamento jurídico. Esta, inclusive, é a posição de Seabra Fagundes:

Todas as atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não bata que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Só assim o procedimento da Administração é legítimo³⁶¹.

E arremata:

³⁶¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.80.

Por outro lado, sendo a função administrativa, que constitui o objeto das atividades da Administração Pública, essencialmente realizadora do direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a ou além dos limites deste³⁶².

Em síntese conclusiva, parece-nos adequada a conclusão de que a última palavra para dizer o direito caberá ao Poder Judiciário, e será o processo judicial por excelência o local para realizar as mais diversas formas de controle de constitucionalidade. Todavia, não se pode concluir que o controle de constitucionalidade se resume ao controle jurisdicional da constitucionalidade. Ao revés, as manifestações de controle da constitucionalidade são diversos, assim como são muitos os exemplos de distribuição de funções típicas e atípicas entre os Poderes constituídos, de modo que seja legítimo admitir em tese que o legislador especifique hipóteses de manifestação do controle de constitucionalidade por outros Poderes. Outrossim, tal atuação não se dará de forma definitiva, podendo o caso ser levado ainda ao Poder Judiciário para dar a última palavra sobre a questão em disputa.

Feitas essas considerações, é seguro afirmar que o legislador deferiu tal legitimidade para realização de pontual controle de constitucionalidade à administração pública por meio do art. 8º da Lei Complementar 24/75. Portanto, a glosa não se trataria de hipótese de violação do princípio da legalidade, em atuação que demande a adoção de uma visão em que o Poder Executivo possa discutir toda e qualquer lei e possa se negar à sua aplicação sob o argumento da inconstitucionalidade.

Ao revés, há um contexto em que seja possível se filiar ao entendimento de que em regra o Poder Executivo não tenha autonomia para negar a aplicação da lei, já que não cabe a este a realização do controle de constitucionalidade, e que a sua função por excelência seja a sua execução, sem prejuízo de que exista, neste caso, uma legitimidade específica e pontual, prevista pelo legislador, cuja conveniência e circunstâncias de tal decisão são impertinentes no recorte adotado.

Não apenas inexistiria no caso violação ao princípio da legalidade, porquanto a própria atuação se dá com fundamento em um permissivo legal (o art. 8º da LC 24/75), bem como não haveria usurpação de função típica do Poder Judiciário, já que se trataria de controle difuso e incidental, mantendo-se a norma válida e vigente, não se obstando que eventual crise de direito fosse levada pelo interessado ao processo judicial para decisão final e substitutiva.

Resta, portanto, analisar qual a posição jurisprudencial sobre a questão.

³⁶² FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p.81.

4.4. O STF e a glosa unilateral de créditos de ICMS

De início, é preciso consignar que a análise da questão da legitimidade do controle de constitucionalidade realizado pelo Poder Executivo não encontra no Supremo Tribunal Federal uma posição clara e definitiva, sendo possível encontrar apenas definições para casos específicos. É da lição de Luis Roberto Barroso a ausência de uma consolidação do entendimento pela Suprema Corte:

O exame do conjunto dos julgados sobre a matéria indica que a posição do Supremo Tribunal Federal, sob a vigência da Constituição de 1988, ainda não está consolidada. Deve-se ter em conta que a discordância no assunto não se deve apenas a convicções jurídicas. Envolve também um embate político sobre a amplitude do poder conferido aos órgãos de controle e sobre a possibilidade de interferirem demasiadamente na autonomia dos tribunais ou dos demais poderes. De todo modo, não é impensável que eventual entendimento firmado pelo STF quanto a tais órgãos venha a repercutir sobre sua posição tradicional quanto à possibilidade de o Chefe do Executivo rejeitar a aplicação de norma que conflite com a Constituição.³⁶³

O Supremo Tribunal Federal tomou contato com a questão ao reconhecer a repercussão geral no RE 628.075, em que se discutia a constitucionalidade do art. 8º da Lei Complementar 24/75, além do art. 16 da Lei 8.820/89 do estado do Rio Grande do Sul.

Importante consignar o estágio da jurisprudência à época de seu julgamento. De fato, o STF já contava com uma jurisprudência firme e sem oscilações no sentido da inconstitucionalidade da edição de normas veiculadoras de benefícios fiscais sem prévia aprovação via convênio do Confaz. As exceções ficam por conta de julgados como na ADI 3421 em que se afastou a necessidade de prévio convênio autorizativo quando evidente a ausência de risco de implicação de guerra fiscal a partir do benefício concedido³⁶⁴, bem como em julgados pontuais em que, a despeito da evidente inconstitucionalidade, houve modulação

³⁶³ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.96.

³⁶⁴ ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO.

Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefícios a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421. Requerente: Governador do estado do Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 5 maio 2010. Diário da Justiça, 28 maio 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2275601>>. Acesso em: 17.10.2022.

para o futuro, permanecendo a norma válida por mais um ano antes de sua retirada em definitivo do ordenamento jurídico³⁶⁵.

Especificamente em relação à glosa de créditos realizada pelos estados de destino em operações contaminadas pela guerra fiscal, o STF partiu de uma lenta alteração de seu posicionamento, com entendimento anterior no sentido da inconstitucionalidade da sua realização, em julgados paradigmáticos ricamente referenciados pela doutrina especializada, como é o caso das conclusões da ADI 2377, ao afirmar que inconstitucionalidades não se compensam³⁶⁶.

Veja-se nesse sentido que a despeito do entendimento pela inconstitucionalidade da realização da glosa dos créditos de ICMS pelo estado de destino, cujo fundamento se encontra no art. 8º da LC 24/75, o resultado de tais julgamentos não se voltavam para a fixação de conclusão quanto a tal dispositivo, se havia sido ou não recepcionado pela nova ordem constitucional.

Tal entendimento encontrava igualmente guarida no STJ, afastando a regularidade do procedimento de glosa de créditos pelo estado de destino, entendendo o manejo das ações de controle de constitucionalidade como a única saída possível para enfrentamento de tal situação³⁶⁷³⁶⁸.

Em um movimento de mudança de postura, em que em seu percurso se identifica o PSV69³⁶⁹, o STF voltou a enfrentar a questão da glosa de créditos de ICMS.

É importante constatar que a tese da repercussão geral foi analisada sob a perspectiva da não-cumulatividade do ICMS. Todavia, trata-se de significativo e recente julgamento do STF que se discutiu a própria recepção do referido art. 8º da LC 24/75 e sua compatibilidade com a ordem constitucional vigente.

Outrossim, a adoção da sistemática da Repercussão Geral pelo STF, reconhecida neste caso, também confere ao julgamento, um Recurso Extraordinário em que a questão de jurisdição constitucional é feita de forma incidental, contornos de uma causa de pedir aberta,

³⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 429. Requerente: Governador do estado do Ceará. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 20 agosto 2014. Diário da Justiça, 30 outubro 2014. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1512418>>. Acesso em: 17.10.2022.

³⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2377. Requerente: Governador do estado de Minas Gerais. Requerido: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, 22 fevereiro 2001. Diário da Justiça, 07 novembro 2003. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1890907>>. Acesso em: 17.10.2022.

³⁶⁷ AgRg no REsp n. 1.312.486, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06 dezembro 2012.

³⁶⁸ Vale mencionar que esse mesmo recurso especial foi objeto de adequação à luz do julgamento do STF no Tema 490. Vide: AgRg no REsp n. 1.312.486/MG, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16/8/2022, DJe de 23/8/2022.

³⁶⁹ <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4222438>

com ampla análise de diversos pontos de vista da norma sob escrutínio. Tal aproximação do controle difuso e concentrado quanto à abertura da causa de pedir e do parâmetro de fiscalização se dá diante da adoção pelo STF da abstrativização do controle difuso, e efeitos *erga omnes* da solução apresentada³⁷⁰. Outrossim, malgrado não se tratar de adoção de uma transcendência dos motivos determinantes, o caso comparece com força argumentativa suficiente a iluminar nesta quadra da evolução jurisprudencial o parâmetro para tomada de posição quanto ao tema sob estudo.

A questão controvertida deduzida no RE 628.075 tratava de glosa realizada pelo estado do Rio Grande do Sul, que havia glosado créditos de ICMS referentes à operação de compra de mercadoria proveniente do Paraná, em que havia sido beneficiada com redução de base de cálculo à revelia de prévia autorização de Convênio do Confaz.

Argumentou o contribuinte recorrente que a aplicação da lei estadual que regulamentara a glosa de créditos prevista no art. 8º da LC 24/75, e este próprio, violariam a não cumulatividade do ICMS.

O primeiro Relator para o caso fora o Ministro Edson Fachin, cujo voto fora vencido. Assim, limitamo-nos a apontar as teses adotadas por este.

Merece como menção inicial a constatação pelo Ministro da manutenção da atualidade do tema em discussão, à medida em que a edição da LC 160/2017 não resolveu o problema da guerra fiscal do ICMS entre os estados membros.

Ainda, corroborando a pertinência da eleição de tal julgado para o nosso objeto de estudo, afirma o Ministro que o julgamento da questão controvertida passa necessariamente pelo julgamento da recepção ou não do art. 8º da LC 24/75.

Identifica o Ministro a existência de duas conclusões, diametralmente opostas quanto ao seu resultado, em relação à possibilidade de utilização do estado membro do art. 8º da LC 24/75. A primeira diz respeito à concepção de que exista distinção entre ineficácia de crédito fiscal e declaração da nulidade de ato pelo Poder Executivo, de modo que a glosa seria apenas uma manifestação da ineficácia do referido crédito (hipótese que aderimos parcialmente).

A segunda posição, faria prevalecer o argumento principiológico da não cumulatividade, implicando no reconhecimento de um patamar superior a tal característica ao ICMS, limitando as suas hipóteses excetivas àquelas previstas no texto constitucional (tese já abordada neste estudo).

³⁷⁰ Nesse sentido, ADI 3406/RJ e ADI 3470/RJ, de Relatoria da Min. Rosa Weber, julgados em 29.11.2017.

O Ministro então filia-se ao segundo entendimento, para concluir pela não recepção do art. 8º da LC 24/75.

O Ministro Gilmar Mendes, então, Relator para o Acórdão, abre a divergência em seu voto vencedor. Confirmando a constatação feita anteriormente neste trabalho, aponta o Ministro a formatação dada pelo STF dos contornos da não cumulatividade, e da adoção de um posicionamento mais pragmático em relação à efetiva incidência do ICMS na cadeia produtiva, independente da variedade de expedientes concebidos pelos legisladores estaduais³⁷¹:

Esta Suprema Corte já se deparou inúmeras vezes com a necessidade de interpretar o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS. A esse respeito, a atual jurisprudência deste Tribunal é firme no sentido de que o direito ao creditamento do ICMS pressupõe o efetivo recolhimento do imposto na etapa anterior. Em outras palavras, o crédito do ICMS na etapa seguinte deve ser equivalente ao valor efetivamente cobrado pelo Estado nas etapas anteriores.

E arremata:

Percebe-se, assim, que a jurisprudência desta Suprema Corte é firme e consistente ao assentar que o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS deve ser interpretado no sentido de que o crédito a ser dado na operação posterior equivale ao valor efetivamente suportado pelo contribuinte nas etapas anteriores. Assim, a regra geral é que qualquer tipo de isenção – ainda que parcial -, de redução da base de cálculo ou de alíquota possibilita o estorno proporcional na etapa seguinte.

Feita essa constatação, o Ministro Gilmar Mendes faz uma constatação interessante e decisiva para o caso concreto.

Afirma o Ministro que o controle de constitucionalidade repressivo de fato tem nos Poderes Legislativo e Judiciário a legitimidade para a sua manifestação, e que no caso concreto sequer se trataria de manifestação de controle de constitucionalidade.

Ao revés, a glosa unilateral de créditos de ICMS no estado de destino, com fundamento no art. 8º da Lei Complementar 24/75, tratar-se-ia simplesmente da correta aplicação da não cumulatividade, diante da situação em que, na origem, não houve a efetiva incidência a gerar o crédito de ICMS apresentado pelo adquirente da mercadoria beneficiada.

Vejamos:

Porém, apesar desse entendimento pacífico, reitero que a questão principal do presente processo não está relacionada ao fato de o crédito presumido ter sido

³⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 628.075/RS. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator para o acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 novembro 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 19 novembro 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>>. Acesso em: 17.3.2021.

concedido sem autorização do CONFAZ, mas sim porque o ICMS não fora efetivamente cobrado. A discussão, portanto, se resolve pela aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, com os contornos já conferidos por esta Suprema Corte.

Não se trata, pois, de realização de controle de constitucionalidade por parte da autoridade fazendária de um Estado-membro, mas de aplicação, de atribuição de eficácia, a posicionamento firme assentado pelo STF.

Por fim, afirma que a norma estadual, ao revés das teses apresentadas no capítulo anterior, são manifestação justamente da harmonia do pacto federativo. Em vez de se tratar de uma atuação unilateral do estado de destino, seria um impeditivo para a atuação unilateral do estado de origem em conceder benefício de ICMS à revelia do Confaz.

Arremata, ao final, o entendimento pela constitucionalidade do art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, e que a sua manifestação não encontra qualquer conflito com a não cumulatividade do ICMS.

O voto do Ministro Gilmar Mendes recebe, então adesão dos demais Ministros presentes no julgamento, com reiteração do entendimento do Ministro Ricardo Lewandowski de que a glosa unilateral de fato seria a manifestação em reforço à harmonia do pacto federativo.

A fixação da Tese da Repercussão Geral, sob número 490, recebeu a seguinte redação: “O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”.

Isto posto, algumas considerações merecem ser tecidas ao julgamento:

Primeiramente, em relação à não cumulatividade, a abordagem fixada para o tema reitera aquilo que já havia sido revelado em tópico anterior quando tratado o Tema 346 da Repercussão Geral do STF, tornado impertinente a abordagem específica de se seria o caso do benefício inconstitucional um crédito presumido, uma redução de base de cálculo, ou qualquer outro expediente. De fato, o STF supera a questão deixando de analisar o instituto jurídico conforme formatado pelo legislador estadual, importando para o nosso tema apenas o valor efetivamente incidente na operação. Não se faz aqui qualquer juízo de valor, mas uma mera constatação.

Em segundo lugar, trata-se de uma manifestação do STF no qual se consigna que o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, é compatível com a não cumulatividade do ICMS conforme concebida pela Constituição Federal de 1988, e bem como é compatível a sua sistemática com a ordem constitucional vigente. Assim, adotando-se uma posição descritiva

de nosso objeto de estudo, é inevitável a conclusão de que o referido dispositivo é válido, vigente e eficaz, sendo adequado este esforço empreendido neste trabalho em descrever e classificar a glosa unilateral de crédito de ICMS à luz da Teoria Geral do Direito, porquanto se trate de norma atual.

Por fim, e mais relevante, a questão da glosa e a manifestação de controle de constitucionalidade.

Dito e reiterado em diversos momentos deste trabalho, à Ciência do Direito cabe tão somente uma posição descritiva de seu objeto, aos aplicadores a produção dos textos normativos, e ao sistema jurídico a linguagem prescritiva. É próprio ao campo da linguagem científica a classificação e o esforço explicativo, descritivo, de seu objeto. Importa à produção científica o esforço na construção de um discurso com coerência interna, com clara definição de seus institutos e busca de diminuição de complexidades e ambiguidades.

Outrossim, já também reiteradas diversas vezes, não se encontra divergência em relação às conclusões quando os pressupostos utilizados são diversos.

Assim é que a utilização de determinadas nomenclaturas pelo legislador e pelo aplicador do direito pode receber críticas pelo cientista do direito sem que isso implique violação da postura descritiva do cientista. Como exemplo magistral dessa postura, Paulo de Barros Carvalho³⁷² apresenta marcante crítica ao próprio conceito de tributo estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional, cuja lição não implica na intenção de alterar o próprio instituto jurídico, mas indicar a sua melhor compreensão, reduzindo complexidades e evitando ambiguidades, decorrentes de escolhas feitas pelo legislador.

Isto posto, não nos afastamos de nossa posição de que a glosa unilateral de créditos de ICMS se trata de manifestação de certo controle de constitucionalidade. Isto pois partimos do pressuposto de que tal conduta é identificada pela capacidade do aplicador do direito de fazer incidir a norma sancionadora da competência, alterando a norma individual e concreta a incidir no caso específico. E tal ocorreria na referida glosa porquanto há tal atuação diante do pressuposto da identificação de um vício na cadeia de fundamentação e derivação da norma que insere no sistema jurídico um benefício de ICMS inconstitucional, que contamina o crédito de ICMS invocado pelo contribuinte, amputando a eficácia da norma.

Veja-se nesse sentido que tais contornos estão presentes igualmente na própria nomenclatura adotada pelo legislador ao art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, apontando que a glosa implica a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

³⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.59.

Com todas as vênias ao voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do referido RE 628.075, parece-nos inevitável a realização de um ato de nulidade do creditamento invocado pelo contribuinte e atuação na dimensão da eficácia da norma que constituiu a regra matriz de incidência do crédito de ICMS. Na medida em que há necessidade de correção do lançamento tributário, parece-nos que a mera afirmação de que houve singela aplicação da não cumulatividade ignora os atos administrativos que materializam a referida glosa.

Assim, não se trata de negar a realidade dos contornos do julgamento do Tema 490 da Repercussão Geral do STF e de suas razões, mas mera constatação de que os pressupostos adotados naquela e nesta linguagem são diversos, e que o enquadramento de um determinado ato jurídico com certa classificação e nomenclatura, é própria ao campo da Ciência do Direito, de modo que se trata de pressupostos e contextos diversos.

CONCLUSÃO

Percorrido todo o trajeto estabelecido neste estudo, adotados os pressupostos metodológicos explicitados no primeiro capítulo deste trabalho, à guisa de conclusão, importante reiterar, mais uma vez, àquelas posturas fundamentais que iluminaram toda a pesquisa realizada. Assim, buscou-se ao longo deste estudo uma investigação descritiva de seu objeto, no encontro de uma classificação que identifique na teoria geral do direito a glosa de créditos de ICMS, sem prejuízo ou conflito com todas as legítimas e bem fundamentadas críticas ao instituto apresentadas no segundo capítulo deste trabalho.

Para tanto, o estudo partiu de uma decisão metodológica, nos referenciais científicos da escola do pensamento jurídico denominada como Constructivismo lógico-semântico, apresentados fundamentalmente no primeiro capítulo, com pontuais acréscimos ao longo do trabalho.

Coube ao segundo capítulo a apresentação das feições fundamentais acerca do tributo no qual se insere a dinâmica do instituto sob estudo, e ao terceiro capítulo a apresentação dos contornos da guerra fiscal estabelecida entre os entes federados estaduais, suas possíveis causas e consequências juridicamente relevantes, bem como a apresentação da crítica estabelecida pela doutrina majoritária acerca da reação levada a cabo por alguns estados, na glosa proporcional de créditos de ICMS como reação aos benefícios inconstitucionais realizados na origem.

Traçado tal panorama, coube ao quarto e último capítulo a apresentação progressiva das bases que conduzem à classificação e enquadramento da glosa de crédito de ICMS na teoria geral do direito. Retomou-se inicialmente tema já anteriormente abordado, acerca da não cumulatividade do ICMS, considerando tratar-se de uma das mais sólidas razões nas quais se fundamenta a doutrina majoritária especializada para refutar a possibilidade de utilização da glosa de crédito de ICMS, cujo efeito seria a anulação daquela determinação constitucional.

Afastou-se inicialmente do debate a colocação da não cumulatividade enquanto princípio ou regra, levando-se em consideração a ausência de consenso científico dos exatos limites de cada uma das espécies normativas e da implicação do enquadramento daquela característica como um princípio ou regra. O estudo acerca dos princípios, sua eficácia e força normativa são relevantes para a ciência do direito, todavia, não nos parece contribuir decisivamente na solução da problemática enfrentada neste estudo. Forte na ressalva

apresentada por Paulo de Barros Carvalho dos riscos de contaminação política do discurso jurídico a partir de um uso exacerbado da natureza principiológica de certos institutos, buscou-se na jurisprudência a conformação da não cumulatividade. Assim, à luz do Tema 346 da Repercussão Geral do STF, constatou-se que a não cumulatividade se trata de instituto no qual as suas limitações e exceções não estão circunscritas aos termos da manifestação do constituinte originário, podendo ser objeto de atuação do legislador infraconstitucional. A constatação fora significativa para um primeiro passo no sentido de que a não cumulatividade, e a dinâmica das compensações que lhe dão concretude, comportam-se como a generalidade dos atos jurídicos, dependendo de verificação e regularidade, sujeitas à verificação de sua regularidade pela autoridade estatal, e possibilidade de declaração da nulidade de certos negócios jurídicos e escriturações.

Assim, chegou-se à necessidade de estabelecer mais uma base teórica para o enquadramento do instituto sob estudo, à luz da teoria da nulidade. Para isso, com suporte na teoria de Tácio Lacerda Gama, constatou-se que o art. 8º da Lei Complementar 24/75 se trata de exemplo por excelência de uma norma secundária da competência, porquanto tenha por pressuposto a violação de uma regra de competência, atuando, neste caso, na eficácia da norma jurídica. Assim, o art. 8º da Lei Complementar 24/75 fundamenta a realização da glosa de créditos de ICMS pelo estado de destino de operação na qual se identificou na origem a incidência de um benefício tributário inconstitucional do mesmo tributo. O expediente não terá o condão de atingir a validade ou a vigência da norma inconstitucional, mas tão somente a eficácia da norma, a partir da atuação no critério quantitativo da regra-matriz de incidência do crédito de ICMS.

Com isso, acredita-se termos chegado ao fim de nova investigação, acerca da natureza da glosa de créditos de ICMS na teoria geral do direito.

O tema, todavia, é bastante rico e sugere outros estudos sob outros pontos de vista, a partir de outras inquietações possíveis, ainda que nos mesmos pressupostos metodológicos apresentados. Assim, mais um tema foi agregado a este estudo, a partir da constatação de que se trate de, ao lado da não cumulatividade, uma das maiores e mais robustas críticas estabelecidas pela doutrina especializada acerca da glosa de créditos de ICMS, em que se questiona acerca da própria legitimidade de a administração pública reconhecer a inconstitucionalidade da norma veiculadora do benefício tributário em outro estado-membro, e proceder à atuação na eficácia daquela norma.

Conforme demonstrado no tópico final do capítulo 4 deste estudo, o STF enfrentou na fixação do Tema 490 da sua Repercussão Geral a recepção ou não do art. 8º da Lei

Complementar 24/75, que dá suporte jurídico à glosa de créditos de ICMS. O julgamento fora feito à luz do debate acerca da compatibilidade da glosa com a não cumulatividade do ICMS, todavia, a conclusão ali adotada fora significativa em relação à jurisprudência do STF acerca da glosa, que em julgados esparsos colhidos ao longo das décadas que se seguiram à promulgação da Constituição Federal de 1988, em geral julgara inconstitucional a glosa, sem, contudo, jamais ter declarado a não recepção do multicitado art. 8º da LC 24/75.

Assim, firmando novo e significativo posicionamento, o STF reconheceu a compatibilidade da glosa com a ordem constitucional vigente, todavia, fugindo o voto vencedor ao enfrentamento do tema da legitimidade da administração para realização de certo controle de constitucionalidade.

Conforme demonstrado no início daquele tópico, todavia, a arena na qual se debate a classificação de determinado instituto em certa natureza jurídica é o da ciência do direito, e não na linguagem prescritiva emanada pela autoridade pública legitimada para dizer o direito do caso concreto. Isto posto, coube ao tópico final do último capítulo a concordância com a doutrina absolutamente majoritária especializada de que a glosa de fato tenha feições de uma específica e pontual manifestação de controle de constitucionalidade. Com isso não se chegou à conclusão de que o controle de constitucionalidade tenha como um de seus legitimados a autoridade fiscal, mas que, adotadas certas características expressadas no item 4.1 do capítulo 4 deste estudo, concluiu-se que de fato exista certa exceção, assim como tantas outras, ao monopólio do Poder Judiciário para realização do controle de constitucionalidade, tratando-se de sua manifestação específica e pontual no bojo da constituição da norma individual e concreta denominada como lançamento tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. 6. Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. ICM e IPI. Direito ao crédito, produção e mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero. Revista de Direito Tributário. Vol. 46. São Paulo: RT.

ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 11. Vol. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. Planejamento tributário. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 98, p.74-85, 2006.

_____. Sistema constitucional tributário. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Teoria da segurança jurídica. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALANIN, Rafael. A regra matriz do direito ao crédito na não-cumulatividade do ICMS. Dissertação de mestrado, PUC/SP. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6613>>. Acesso em: 17.12.2022.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan. CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e Tributação: Das origens à crise atual. Vol.1. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, 2017. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viwe/1892/1794>>. Acesso em: 30 mai. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccacia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

_____. Teoria da norma jurídica. Trad. Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

_____. Teoria do ordenamento jurídico. Trad. Ari Marcelo Solon. 2. Ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOMFIM, Diego Marcel. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Orientador: Paulo Ayres Barreto. 2014. Tese – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1991. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php> Acesso em: 31 ago. 2020.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário n.63, 2000.

_____. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 4. Vol. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 198. Autor: Governador do Distrito Federal. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 06 outubro 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 06 outubro 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3796893>> Acesso em: 17.3.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 628.075/RS. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator para o acórdão: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 novembro 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 19 novembro 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3928967>>. Acesso em: 17.3.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 221. Requerente: Procurador Geral da República. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 16 setembro 1993. Diário da Justiça, 22 outubro 1993. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1496202>>. Acesso em: 15.4.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 2611. Autor: BRF – Brasil Foods S/A. Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 7 maio 2010. Diário da Justiça, 13 maio 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3877163>>. Acesso em: 15.4.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 68309. Impetrante: Arthur Lavigne e outros. Coator: Tribunal de Alçada Criminal do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 27 novembro 1990. Diário da Justiça, 30 novembro 1993. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1504461>>. Acesso em: 12.4.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601967/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: FITESA S/A. Relator para o acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 agosto 2020. Diário da Justiça Eletrônico, 27 outubro 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2693515>> Acesso em: 25.5.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421. Requerente: Governador do estado do Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 5 maio 2010. Diário da Justiça, 28 maio 2010. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2275601>>. Acesso em: 17.10.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 429. Requerente: Governador do estado do Ceará. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 20 agosto 2014. Diário da Justiça, 30 outubro 2014. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1512418>>. Acesso em: 17.10.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2377. Requerente: Governador do estado de Minas Gerais. Requerido: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Min. Menezes Direito. Brasília, 22 fevereiro 2001. Diário da Justiça, 07 novembro 2003. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1890907>>. Acesso em: 17.10.2022.

BREITENBACH, Fábio Gabriel. GOUVEIRA, Lúcio Grassi de. Sistema de precedentes no novo Código de Processo Civil brasileiro: um passo para o enfraquecimento da jurisprudência lotérica dos tribunais. In: DIDIER JR. Fredie. (org.). Grandes Temas do Novo CPC: Precedentes, v.3. Salvador: Juspodivm, 2015.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. ADI 3.421: releitura da “guerra fiscal do ICMS”. In: FUCK, Luciano Felício. BORBACH, Beatriz Bastide. O Supremo por seus assessores. São Paulo: Almedina, 2014.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Política, sistema jurídico e decisão judicial. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 3. ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. et al. (coord). Comentários à constituição do Brasil. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini. BONOME, Ana Carolina. O constructivismo lógico-semântico aplicado ao estudo do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) Constructivismo lógico-semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. Ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. Curso de direito tributário. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. O papel discursivo dos princípios na retórica jurídico-tributária. In: Revista de direito tributário. Vol. 101. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CESAR, Marcelo Vieira de Sousa. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Controle de constitucionalidade pela administração tributária. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ano II, Vol. 4, 2012.

CHILO, Fábio Augusto. Guerra Fiscal entre os estados e o ICMS. Dissertação de mestrado, PUC/SP, 2018. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22140>>. Acesso em: 27.12.2022.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. A incidência da norma sancionatória: estudos sobre a incidência das normas sancionatórias tributárias e das normas penais tributárias. Dissertação de mestrado, PUC/SP, mai/2015. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6788>>. Acesso em: 15.7.2021.

DALLARI, Dalmo de Abreu. O estado federal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DARZÉ, Andréa Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: SOUZA, Priscila de (coord). Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Edição eletrônica.

DIMOULIS, Dimitri. LUNARDI, Soraya. Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. São Paulo: Atlas, 2016. Edição eletrônica.

ELALI, André. O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

FAGUNDES, Miguel Seabra. O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. Benefícios fiscais de ICMS: positivação, natureza jurídica e requisitos de concessão. Tese de doutorado, PUC/SP, 2018. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21809>> . Acesso em: 23.12.2022.

FELIX, Talita. Isenção parcial e redução de base de cálculo: institutos de idêntica natureza jurídica? In: GOMES, Marcus Lívio. VELLOSO, Andrei Pitten. (org). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

FELLET, André. Regras e princípios, valores e normas. São Paulo: Saraiva, 2014.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2020.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do Confaz: considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte. Ano 10. N. 59. set./out., 2012.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 1995.

FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competência tributária. São Paulo: Almedina, 2021.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FUCK, Luciano Felício. Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2017.

GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GONÇALVES, Guilherme Leite. BÔAS FILHO, Orlando Villas. Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013.

HART, H. L. A. O conceito de direito. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HESSEN, Johannes. Filosofia dos valores. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1980.

IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

KALUME, Célio Lopes. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

_____. Teoria geral das normas. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1986.

LESSA, Donovan Mazza. JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário. vol. 232. 2015.

LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário. São Paulo: Noeses, 2019. Edição eletrônica.

LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Trad. Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022.

MALERBI, Diva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo administrativo tributário. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Bruce Bastos. Introdução ao método analítico e ao círculo hermenêutico no percurso gerador de sentido da norma primária sancionatória. In: LINS, Robson Maia. Direito tributário sancionador. São Paulo: Noeses, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada Guerra Fiscal entre Estados. In: Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, p.134-144, jan. 2005.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. ICMS: teoria e prática. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

_____. ICMS – fato gerador – local da ocorrência. Incentivos fiscais e créditos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2007, v.11, p.218-240.

_____. LIPPO, Luiz Francisco. A não cumulatividade tributária. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 20/1997. p.11-46. Jul-Set/1997. Edição eletrônica.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MIRANDA, Jorge. Fiscalização da constitucionalidade. Lisboa: Almedina, 2017.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. A lógica como técnica de análise do direito. in: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol.1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. in: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol.1. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Galbio de. Considerações a partir do Tema 490 da repercussão geral do STF: da teoria dos precedentes à filosofia do direito no contexto da Guerra Fiscal. Revista Inclusiones Vol: 8 num 4 (2021): 23-40.

OLIVEIRA JUNIOR, José Galbio. RIBEIRO, Ana Letícia Salomão. Estado fiscal e fins da tributação: fundamentos jurídicos e ontologia dos valores no estado de crise. Revista Inclusiones. Vol. 9. Num. 2. Abr-Jun de 2022. Chile. p.376-390.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação. A concretização da certeza quanto á instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. ROMANO, Ana Carolina Magliano Ribeiro. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

RAMOS, Elival da Silva. Estados-membros. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.) O federalismo na visão dos estados. Uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de Constituição. Belo Horizonte: Letramento, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competição para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte. Ano 10. N. 59. set./out., 2012.

ROSA, José Roberto. A não-cumulatividade do ICMS e suas restrições infraconstitucionais. Legalidade e praticabilidade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006.

ROSTAGNO, Alessandro. A “guerra fiscal” no contexto jurídico-político do desenvolvimento regional brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MOREIRA, André Mendes. Estado federal e guerra fiscal no Brasil. Vol.3. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

SALES, Rosemary Carvalho. ICMS & benefício fiscal. Efeitos do controle de constitucionalidade em matéria de guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS guerra fiscal. Redução da base de cálculo para fraudar a constituição federal. 2. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

_____. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHREIBER, Anderson. A proibição de comportamento contraditório. Tutela de confiança e venire contra factum proprium. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

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

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. Direito constitucional brasileiro. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A guerra fiscal no ICMS – uma questão relevante. In: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Vol. I. São Paulo: MP Editora, 2011.

SOUZA, Rafael Beraldo de. A impossibilidade de glosa pelo fisco do crédito do ICMS do contribuinte de boa-fé e a aplicação da súmula 509 do STJ. Dissertação de mestrado, PUC/SP, 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/27293>>. Acesso em: 19.12.2022.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. O objeto do conhecimento científico e o paradoxo da interdisciplinariedade. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Constructivismo lógico-semântico. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VALE, André Rufino do. Estrutura das normas de direitos fundamentais: repensando a distinção entre regras, princípios e valores. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIANA, Ulisses Schwarz. Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

WEBBER, Suelen da Silva. Decisão judicial e estabilização social. Legitimação pelo procedimento na sociedade complexa. Curitiba: Juruá, 2017.