

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

Jorge Sylvio Marquezi Junior

Diferimento do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro

Doutorado em Direito

São Paulo

2016

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PUC-SP

Jorge Sylvio Marquezi Junior

Diferimento do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro

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

São Paulo

2016

BANCA EXAMINADORA

*Dedico à minha amada filha, Ana Luiza
Marquezi, e querida esposa, Ana
Paula Marquezi.*

AGRADECIMENTOS

Primeiro e com a maior intensidade, agradeço a Deus.

À minha mãe, pelo apoio que sempre me deu.

Ao meu orientador, Dr. José Artur Lima Gonçalves, ímpar cultor do direito, pelos ensinamentos e atenção.

Ao escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia e aos amigos e professores que lá estão, aos quais saúdo na pessoa do Dr. Brasil Salomão.

Ao querido Dr. José Luiz Matthes, muito mais do que um professor, um verdadeiro amigo.

*A sabedoria inspira a vida de seus
filhos,
ela toma sob sua proteção aqueles que
a procuram,
ela os precede no caminho da justiça.
Aquele que a ama, ama a vida,
aqueles que velam para encontrá-la
sentirão sua doçura.
Aqueles que a possuem terão a vida
como herança,
e Deus abençoará todo lugar onde ela
entrar.
[...]*

Eclesiástico 4:12-14

RESUMO

O presente estudo científico tem como foco o instituto jurídico do diferimento e suas implicações na aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, bem como analisar a necessidade da prévia aprovação pelo CONFAZ das previsões legais sobre diferimento. Pretende-se demonstrar que, analisando o vocábulo *diferimento*, na legislação paulista, podemos encontrar institutos jurídicos diferentes com naturezas distintas. Desta feita, se a Constituição Federal somente permite que não incida o princípio da não cumulatividade nos casos de isenção e não incidência, as disposições do ordenamento que versem sobre o diferimento, da mesma forma, somente poderão impedir o aproveitamento do crédito por quem de direito, se nominado diferimento se refletir no instituto da isenção ou não incidência. Para tal demonstração é necessária a análise do nosso ordenamento jurídico, da norma jurídica e do ciclo de positivação do direito, o que se faz à luz dos princípios constitucionais do consentimento do cidadão, legalidade, propriedade e não cumulatividade. Com base em tais premissas, é que se analisa o diferimento sob a perspectiva da regra-matriz de incidência tributária e da regra-matriz que propicia o direito ao crédito do ICMS. A demonstração de que sob o vocábulo *diferimento* existem diferentes institutos jurídicos e, ainda, de que o direito ao crédito do imposto somente poderá ser negado quando o instituto, apesar do nome dado, for a isenção ou não incidência, segue na mão inversa do posicionamento majoritário de nossos tribunais superiores, pois, para grande parte das decisões, basta que a operação anterior esteja sujeita ao diferimento, para que o princípio da não cumulatividade seja afastado. Por fim, com base nas assertivas acima, analisaremos a necessidade ou não de aprovação, pelo CONFAZ, da norma jurídica a ser inserida, quando o vocábulo utilizado pela legislação for *diferimento*, bem como, analisaremos, em cada caso em que a norma inserida se vale do vocábulo *diferimento*, o real instituto jurídico ali existente, a fim de ponderar sobre a observância dos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Palavras-chave: Tributário. ICMS. Diferimento. Não cumulatividade.

ABSTRACT

This scientific study focuses on the legal institution of deferral and its implications for the application of the constitutional non-cumulative principle, and also on the need for prior approval by CONFAZ of legal provisions on deferral. The main purpose is to demonstrate that by analyzing the linguistic term, deferral, in São Paulo state law, we can observe different legal institutions with different legal natures. That being said, if the Federal Constitution provides for that the non-cumulative principle does not apply only in the cases of exemption and non-imposition of taxes, the deferral provisions can only prevent the use of the credit by the taxpayer, if the mentioned deferral turns out to be an exemption institute or a non-imposition one. For this demonstration, it is necessary to analyze our legal system, the rule of law, and what is done in the light of constitutional principles of citizen consent, legality, property and non-cumulative. On the basis of these assumptions, deferral is being analyzed from the perspective of the tax incidence rule and the rule that provides the right to ICMS tax credit. The demonstration that under the word deferral there are different legal institutions, and that the right to tax credit can only be denied when the institute, despite the given name, is an exemption or a non-imposition, is contrary to the opinion of our higher courts, because according to the majority of the court's decisions all that is needed is that the previous operation is subject to deferral, so that the constitutional non-cumulative principle does not apply. Finally, based on these findings, I will analyze whether the approval by CONFAZ is mandatory or not when the legal term is deferral; Moreover, I will analyze each individual case where the rule employed the term deferral in order to determine the actual institute at stake, aiming at pondering over the compliance with the constitutional principles of legality and anteriority.

Keywords: Tax law. ICMS. Deferral. Non-cumulative.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 SISTEMA, NORMA JURÍDICA E CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO	19
1.1 Sistema, Sistema Jurídico e Sistema Jurídico Tributário	19
1.2 Norma jurídica seu antecedente e consequente: uma interpretação linguística.....	32
1.3 Ciclo de positivação do direito e a incidência da norma jurídica tributária	40
2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	43
2.1 Os princípios e sua importância no sistema jurídico tributário	45
2.2 O princípio do consentimento dos cidadãos	49
2.3 Do princípio da legalidade: o direito de não ser tributado fora dos limites legais	51
2.4 Do princípio da anterioridade, seus requisitos e a relação com as normas que versam sobre o diferimento.....	58
2.5 Do princípio da propriedade, sua relação com a tributação e o direito ao crédito	61
2.6 Da não cumulatividade do ICMS	65
2.6.1 O conteúdo semântico da expressão linguística <i>cobrado na operação anterior</i>	75
3 REGRAS-MATRIZES: DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO DIRETO AO CRÉDITO	81
3.1 O que é regra-matriz de incidência	81
3.2 A Regra-Matriz da Incidência Tributária.....	85
3.2.1 Antecedente	85
3.2.1.1 Critério Material	86
3.2.1.2 Critério Espacial	87
3.2.1.3 Critério Temporal.....	89
3.2.2 Consequente	92
3.2.2.1 Critério subjetivo.....	93
3.2.2.1.1 Do sujeito ativo.....	94

3.2.2.1.2	Do sujeito passivo	97
3.2.2.2	Critério quantitativo	98
3.3	A regra-matriz do direito ao crédito	99
3.3.1	Antecedente.....	103
3.3.1.1	Critério material	103
3.3.1.2	Critério espacial	104
3.3.1.3	Critério temporal	106
3.3.2	Consequente	109
3.3.2.1	Critério subjetivo.....	110
3.3.2.1.1	Do sujeito ativo	110
3.3.2.1.2	Do sujeito passivo	113
3.3.2.2	Critério quantitativo.....	113
3.3.2.2.1	Base de cálculo	114
3.3.2.2.2	Alíquota	115
4	CONCEITOS RELEVANTES.....	121
4.1	Contribuinte.....	121
4.2	Responsabilidade tributária.....	122
4.3	Substituição tributária.....	127
4.4	Agente de retenção.....	134
4.5	Não incidência.....	137
4.6	Imunidade	139
4.7	Isenção	143
4.8	O ICMS e suas características.....	148
5	DIFERIMENTO.....	155
5.1	Introdução e breves considerações históricas sobre o diferimento.....	155
5.2	O instituto jurídico do diferimento: alguns posicionamentos doutrinários...	157
5.3	Instituto e natureza jurídica do diferimento na visão dos tribunais superiores: Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça	160
5.4	Irrelevância do vocábulo usado para a determinação do instituto jurídico, sua natureza e regime	167
5.5	Há uma definição constitucional de diferimento?	172
5.5.1	Definição de diferimento para o presente trabalho	176

5.6	Vários institutos jurídicos com o mesmo suporte físico.....	178
5.7	Algumas espécies de institutos jurídicos com suporte físico “diferimento” previstos na legislação do Estado de São Paulo	179
5.7.1	Diferimento – responsabilidade tributária	180
5.7.2	Diferimento – substituição tributária.....	182
5.7.3	Diferimento – isenção	188
5.7.4	Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária	191
6	DO DIREITO AO CRÉDITO NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO DIFERIMENTO	193
6.1	O posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade do crédito nas operações diferidas.....	194
6.2	O direito ao crédito dentro das balizas constitucionais e o diferimento.....	199
7	DESDOBRAMENTOS PRAGMÁTICOS	203
7.1	O diferimento na legislação paulista e os convênios entre os Estados e o Distrito Federal.....	203
7.1.1	Considerações sobre os convênios no âmbito do ICMS	205
7.1.2	Inconstitucionalidade de alguns dispositivos da lei paulista que concedem isenção, incentivo ou benefício, nominando-os de diferimento, sem aprovação do CONFAZ.....	215
7.1.3	Da desnecessidade de convênio quando a norma, apesar de nominar o instituto de diferimento, não estiver tratando de isenção, benefício ou redução da base de cálculo	219
7.2	Os diferentes institutos jurídicos nominados de diferimento e o princípio da legalidade.....	221
7.2.1	Diferimento – responsabilidade tributária	223
7.2.2	Diferimento – substituição tributária.....	224
7.2.3	Diferimento – isenção	225
7.2.4	Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária.....	228
7.3	Os diferentes institutos jurídicos nominados de diferimento e o princípio da anterioridade	231
7.3.1	Diferimento – responsabilidade tributária	231
7.3.2	Diferimento – substituição tributária.....	232

7.3.3	Diferimento – isenção	233
7.3.4	Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária	235
CONCLUSÃO		237
REFERÊNCIAS.....		241

INTRODUÇÃO

A atual carga tributária do Brasil elevada faz com que os contribuintes tentem buscar soluções, dentro da legislação, para que possam diminuir o pagamento dos tributos inerentes às suas atividades. Em relação às operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e serviços de comunicação, é a incidência do ICMS uma das mais onerosas.

Esse imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, o mais relevante em termos orçamentários para esses entes da Federação, tem elevado impacto na vida dos sujeitos passivos, e o mecanismo mais efetivo para atenuá-lo é a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade.

A vigente Constituição Federal, ao assegurar o direito ao abatimento dos valores que incidiram em operações anteriores quando do futuro recolhimento do ICMS, propicia ao sujeito passivo a possibilidade de reduzir o montante que deverá ser repassado aos cofres públicos. Dentro dessa sistemática, ainda por previsão constitucional, somente nos casos em que a operação anterior seja atingida pela isenção ou não incidência, é que o sujeito passivo não poderá se valer do imperativo constitucional da não cumulatividade.

Na aplicação das previsões legais, todavia, os entes tributantes buscam ampliar as hipóteses de restrição à não cumulatividade quando da observação de fenômenos diferentes da isenção e da não incidência. E tal conduta vem ocorrendo reiteradamente nas situações de diferimento do ICMS, de forma indiscriminada, bastando que o ordenamento mencione que uma operação ou

serviço sujeitos aos ICMS sejam diferidos, para que não se outorgue o direito ao aproveitamento do crédito, por ocasião do recolhimento do tributo.

Segundo procuraremos demonstrar, o ordenamento jurídico usa o vocábulo *diferimento*, no suporte físico da norma, sem a necessária precisão terminológica e, por vezes, indevidamente, o que acaba ocasionando restrições ao princípio da não cumulatividade não previstas pela Constituição Federal. Na verdade, tanto o suporte legislativo quanto as majoritárias decisões de nossos pretórios tratam o diferimento como se fosse instituto jurídico equivalente à isenção ou não incidência e não permitem o crédito.

Desta feita, partindo da premissa a qual pretendemos comprovar na sequência, de que, sob o vocábulo *diferimento*, podemos encontrar vários institutos jurídicos diferentes, definir se haverá incidência ou não do princípio da não cumulatividade demandará aferir qual instituto jurídico foi criado pela legislação, a fim de chegar à sua natureza jurídica e, conseqüentemente, ao seu regime jurídico, não bastando se ater somente ao nome dado pelo legislador.

Partindo desta assertiva, serão analisados suportes físicos da legislação do Estado de São Paulo, visando exemplificar em quais deles será ou não possível o crédito do ICMS, mesmo que a operação anterior se sujeite ao que o ordenamento chamou de diferimento.

Prosseguindo o estudo, pautados na mesma premissa, serão analisados alguns desdobramentos práticos, especialmente aferindo se algumas das previsões da legislação paulista instituindo o instituto denominado de diferimento precisariam de prévia aprovação do CONFAZ. Isto pois, a depender do instituto jurídico analisado, a sua inserção no ordenamento somente poderia ocorrer após a deliberação desse órgão fazendário, no qual há representação de todos

os Estados da Federação e do Distrito Federal, bem como se analisará, em alguns casos em que a norma inserida se vale do vocábulo *diferimento*, o real instituto jurídico ali existente, a fim de ponderar sobre a observância dos preceitos constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Tais conclusões têm acentuado relevo pragmático, haja vista os montantes elevados que o imposto em comento propicia aos entes tributantes de uma maneira geral, bem como aos valores que os sujeitos passivos pagam a esse título.

1 SISTEMA, NORMA JURÍDICA E CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

1.1 Sistema, Sistema Jurídico e Sistema Jurídico Tributário

Todo estudo científico que tem como objeto o direito positivo não pode olvidar de alguns conceitos e premissas, dentre os quais destacamos a finalidade de mencionado ordenamento¹, o estudo sistemático e o próprio conceito de direito.

O direito existe para disciplinar relações intersubjetivas, não havendo normas jurídicas dirigidas às coisas, segundo assevera o professor Geraldo Ataliba².

Se o foco do estudo é o ordenamento jurídico, não há como fazê-lo sem a conceituação do vocábulo *direito*, o que não é tarefa das mais simples. Tércio Sampaio Ferraz nos chama a atenção para o fato de que o direito “[...] não só é um fenômeno de grande amplitude e muitas facetas, mas também a própria expressão direito (e seus correlatos) possui diferenças significativas que não podem ser desprezadas.”³

Relevando esta observação, devemos voltar nossa atenção, especificadamente, para o Direito Tributário, que pode ser estudado

¹ Esclarecemos, preambularmente, que usaremos os vocábulos *ordenamento* e *sistema* como sinônimos, pois não vislumbramos que tais expressões tragam institutos diferentes. Neste sentido, comungamos dos ensinamentos de Aurora Tomazini: “Relacionada ao direito positivo, a palavra ordenamento reporta-nos à idéia de ordem, de um conjunto estruturado de normas jurídicas dispostas segundo um vetor comum, o que, para nós, equipara-se ao conceito de sistema jurídico. Neste sentido, utilizamos os termos ‘ordenamento’ e ‘sistema’ como sinônimos” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 612).

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 22.

³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34.

compreendendo-se o direito positivo, bem como o ramo da ciência do direito que se dedica ao seu estudo.

Dentro do direito positivo estaria o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Lembrando que, em síntese, o principal “[...] objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.”⁴

Já a ciência jurídica tributária seria o ramo, didaticamente autônomo, que tem como objeto as normas jurídicas que versam sobre a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Para o professor Geraldo Ataliba, “Este sub-ramo do direito administrativo não goza de autonomia científica, mas só didática.”⁵

Existe nítida diferença entre o direito positivo e a ciência do direito. Embora ambos sejam corpos de linguagem, eles possuem estrutura e objetivos diferentes, regidos cada qual por uma lógica própria.

Podemos dizer que o direito positivo é formado pelo conjunto de normas jurídicas válidas em um dado país, já a ciência do direito é um corpo de linguagem que descreve esse conjunto, ordenando-o, descrevendo sua organização, estruturando-o e dando-lhe sentido unitário, permitindo visualizar como seus componentes interagem.

A linguagem do direito positivo é prescritiva, direcionada ao universo das condutas humanas em sua intersubjetividade, relação entre pessoas. Somente as condutas intersubjetivas interessam ao direito positivo. As normas, segundo o professor Lourival Vilanova, são instrumentos para alteração do mundo social:

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 22.

⁵ *Ibid.*, p. 35.

“Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas do Direito.”⁶

Por sua vez, a ciência do direito está vertida em linguagem descritiva. Seu objeto é descrever as normas jurídicas, suas estruturas, suas relações e a forma como regulam as condutas intersubjetivas.

Se tomarmos como referência o direito positivo (linguagem objeto), a ciência do direito é uma sobrelinguagem ou uma linguagem de sobrenível, mais comumente chamada metalinguagem. Discorre sobre a linguagem do direito posto. A cada qual corresponde uma lógica específica: à ciência do direito, a lógica apofântica (lógica clássica, das ciências ou alética); ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica das normas, do dever-ser).

Em função disso, as valências compatíveis com os enunciados da ciência são verdadeiro ou falso (lógica clássica), ao passo que a linguagem das normas jurídicas está sujeita aos valores válido ou não válido (lógica deôntica).

Feitas as considerações sobre o direito e, mais especificadamente, sobre o direito tributário, passemos a analisar o vocábulo *sistema* e a interpretação sistemática.

Sistema é uma totalidade ordenada, isto é, um conjunto de elementos que se relacionam com o todo e entre si, de forma coerente e harmônica, constituindo uma unidade, frisando que, assim como os próprios elementos, as referidas relações também compõem o sistema. Sobre o tema, Geraldo Ataliba pondera que

⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 3-4.

Ensina a ciência do direito que as constituições nacionais formam sistemas, ou seja, conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados⁷.

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, o

[...] sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema⁸.

Relevantes são as explicações de Lourival Vilanova, para quem

O sistema consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema⁹.

Oportunas, também, as considerações de Kelsen:

O sistema de normas que se apresenta como uma ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico. Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. Ela é o ponto de partida de um processo: do processo da criação do Direito positivo. Ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta. [...] A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. [...] A norma fundamental – hipotética, nestes termos – é, portanto, o

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 3.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 132-132.

⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 164.

fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.¹⁰

Relevantes, também, são as palavras de Becker, para quem

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial. [...] Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) como no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).¹¹

Não é outro o entendimento de Márcio Severo Marques:

Ao cientista do direito interessa a compreensão das normas jurídicas, em toda a sua magnitude. Essa análise só pode ser empreendida mediante a consideração do ordenamento positivo como um todo, sob pena de se comprometer sua inteligência, como objeto de estudo. Daí a razão da referência ao termo sistema, para entendermos o ordenamento positivo como tal: o ser sistema. Deveras, as normas jurídicas (repertório) que conformam o ordenamento positivo não se encontram no mesmo plano, quanto à hierarquia: sobrepõem-se umas às outras. Mas uma tal sobreposição opera-se de forma coerente (conexão, estrutura), porque estas normas tendem a convergir para um ponto comum, a fim de harmonizarem-se em sistema. O ordenamento positivo, portanto, deve ser entendido como sistema, ou seja, conjunto de normas jurídicas que se relacionam entre si de forma harmônica (coerente), constituindo um todo

¹⁰ Kelsen, Hans. *Teoría General del Estado*. Trad. Luis Legaz Lacambra. México: Nacional, 1950, p. 221, 222, 247.

¹¹ Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988, p. 115 e 116, nota 32.

unitário, que tem por objeto regular as condutas dos indivíduos em sociedade, nas suas relações recíprocas¹².

O conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país (direito positivo) é organizado sob a forma de sistema¹³ mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação – hierarquia)¹⁴. O conjunto das proposições descritivas que formam a ciência do direito também se organiza sob a forma sistemática, debaixo de um princípio unitário. Temos, portanto, que,

No campo do Direito, o termo sistema se emprega em dois planos, como vimos: no da ciência e no do objeto. Com a particularidade: o Direito-objeto contém, como capa essencial constituinte sua, as proposições, que são entes lógicos, cujo veículo expressional adequado é a linguagem. Sendo linguagem proposicional, as partes se inter-relacionam na forma superior de sistema, que é, formalmente, um conjunto. Um conjunto cujos elementos são entes lógicos, com seu critério de pertinencialidade ao conjunto¹⁵.

Neste contexto, contudo, enquanto o sistema do direito positivo convive com lacunas e contradições (sanáveis segundo regras previstas pelo próprio

¹² MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 27-29.

¹³ Para Claus-Wilhem Canaris, o Direito é um sistema ordenado e unitário, de adequação valorativa e aberto, que cumpre, sobretudo, duas tarefas de realização do Direito, qual seja a plena composição do conteúdo teleológico de uma norma, conduzindo a interpretá-los como sendo parte de um conjunto da ordem jurídica, bem como garantia e realização da adequação valorativa e unidade interior (CANARIS, Claus-Wilhem. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 3. ed. Tradução A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 279-289).

¹⁴ “Por fim, ao lado da coerência e da completude, referimo-nos à unidade do ordenamento jurídico, segundo a qual todas as normas que o integram devem derivar (ter origem) de uma mesma fonte. Segundo um sistema de derivação e fundamentação, as normas jurídicas dispõem-se de forma hierarquizada, conforme o conteúdo material e revestimento formal do ato normativo (administrativo ou judicial) que as veicule. Por ser sistema, o direito positivo reclama uma ordem escalonada das normas que o compõem, para desta forma assegurar sua coerência e completude” (ibid., p. 34).

¹⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 172.

sistema), o sistema da ciência¹⁶ do direito não admite tais contradições ou imperfeições, pois é regido pela lógica clássica.

Ademais, o ordenamento jurídico, nele compreendido o direito positivo, somente pode ser interpretado de forma sistemática, não se mostrando como o melhor caminho somente a interpretação literal, muito embora esta modalidade interpretativa seja considerada o ponto de partida para as demais. Para Paulo de Barros Carvalho, o intérprete da formulação literal é um

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos e dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.¹⁷

Ao intérprete do direito não cumpre interpretar apenas pela significação de base das palavras, mas sim pela significação contextual. Tal forma de interpretação, isolada, é tão insuficiente que o professor retro assim se manifesta:

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei¹⁸.

Ora, se interpretar tem como principal método, ou o método por excelência, a aferição sistemática, conhecer o que é sistema, como ele se integra e como os elementos que o compõem interagem, é de vital importância

¹⁶ “O sistema da ciência jurídica tem na norma fundamental a condições de conhecimento do objeto (o Direito Positivo)” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 176).

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 108.

¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

para o conhecimento¹⁹. “O raciocínio sistêmico afasta o caos, a parcialidade e o arbítrio.”²⁰

A utilidade do estudo sistemático é ratificada por Geraldo Ataliba:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos de um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema²¹.

Sabendo que existe o sistema do direito positivo²² e o sistema da ciência jurídica, devemos, ainda, fazer algumas considerações sobre a forma de estudo, pela ciência, do sistema do direito positivo. Aliás, sobre a relação existente entre estes dois extratos linguísticos, Lourival Vilanova nos ensina que

O conhecimento dogmático (especificadamente jurídico, que apanha os fatos sub specie normae) é um sistema sobre outro sistema, não coordenado, mas supra-ordenado: nesse aspecto,

¹⁹ “Toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo, subordinando o seu alcance e eficácia aos princípios maiores deste próprio sistema. [...] Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à coerência – enfim, tudo considerado de forma sistemática” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 44-45).

²⁰ Ibid., p. 45.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 4.

²² Aqui reafirmamos enfaticamente que a linguagem do direito posto é predominantemente prescritiva na medida em que compartilhamos do entendimento de que a linguagem não encerra uma única função. Tratando do assunto, Roman Jakobson aduz que “[...] qualquer conduta verbal tem uma finalidade, mas os objetivos variam e a conformidade dos meios utilizados com o efeito visado é um problema que preocupa permanentemente os investigadores das diversas espécies de comunicação verbal” (JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2001, p. 120).

é um metassistema. [...] Em rigor, todavia, o sistema da ciência jurídica orienta-se para o sistema do Direito positivo²³.

Pelas limitações do sujeito cognoscente, toda ciência pressupõe um corte metodológico. O estudo do direito positivo²⁴ também se sujeita a esse corte (prisma e objeto). Um mesmo objeto pode gerar diversas abordagens. O direito positivo, por exemplo, pode ser estudado pela história do direito, pela sociologia jurídica, pela ética jurídica, pela política jurídica e entre outras pela ciência do direito ou dogmática jurídica.

A cada ciência corresponde um método²⁵ de abordagem. A dogmática estuda o direito positivo sob o ponto de vista estático e no seu aspecto dinâmico, que se perfaz com o processo de positivação.

A ela também não interessa o direito passado (que não vale mais) e o direito futuro (que ainda não existe), valendo, exclusivamente, a ordem jurídica posta. No presente estudo, empreenderemos esforços para efetuar o trabalho dentro da perspectiva do direito positivo.

O sistema jurídico é uno e indecomponível. Seus elementos (normas jurídicas) se acham entrelaçados por vínculos de hierarquia e relação de

²³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 158-159.

²⁴ Neste sentido, Clarice von Oertzen de Araújo sentencia que “[...] o direito positivo, entendido como o conjunto de normas gerais e abstratas em vigor em um determinado momento, constitui o sistema em seu aspecto estático, em nível de competência” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 123).

²⁵ “Método é o caminho que deve ser percorrido para a aquisição da verdade, ou, por outras palavras, de um resultado exato ou rigorosamente verificado. Sem método não há ciência. O homem do vulgo pode conhecer certo, mas não tem certeza da certeza. O conhecimento vulgar nem sempre é errado, ou incompleto. Pode mesmo ser certo, mas o que o compromete é a falta de segurança quanto àquilo que afirma. É um conhecimento parcial, isolado, fortuito, sem nexos com os demais. Não é o que se dá com o conhecimento metódico; quando dizemos que temos ciência de uma coisa é porque verificamos o que a seu respeito se anuncia” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 9).

coordenação, muito embora os seus vários ramos específicos, dentre os quais destacamos o tributário. Não podemos esquecer, contudo, que essa divisão do direito²⁶ é meramente didática:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos²⁷.

Compete à ciência do Direito Tributário a descrição desse objeto, permitindo o conhecimento de sua estrutura lógica e o conteúdo normativo, dentro de uma concepção unitária de sistema.

Com as considerações acima, já sabemos que existe o sistema do direito posto, sendo necessário, agora, analisar algumas de suas características. A primeira delas, e uma das principais do direito posto²⁸, é a sua autopoiese²⁹, i.e., o sistema do direito positivo é fechado no seu plano sintático, mas aberto na sua perspectiva semântica e pragmática. Em outros termos, o próprio sistema jurídico prevê os meios de regulação e criação de seus elementos. Trata-se,

²⁶ Coadunando com tais colocações, Clarice von Oertzen de Araújo nos traz cinco diferentes acepções para o termo *direito*, quais sejam: “a) o que é justo e conforme com a lei e a justiça; b) faculdade legal de praticar ou não praticar um ato; c) ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens numa sociedade; d) jurisprudência; e) conjunto de leis reguladoras dos atos judiciais” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 20).

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15.

²⁸ A expressão *direito posto* ou *direito positivo* é aqui empregada como sinônimo do conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado tempo e espaço.

²⁹ “O Direito retira a sua própria validade dessa auto-referência pura, pela qual qualquer operação jurídica reenvia para o resultado de operações jurídicas. Significa isto que a validade do Direito não pode ser importada do exterior do sistema jurídico, mas apenas obtida a partir do seu interior. Nas palavras de LUHMANN, ‘não existe direito fora do direito, pelo que sua relação com o sistema social, o sistema jurídico, não gera nem inputs nem outputs’” (apud TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 2).

pois, de um sistema sintaticamente fechado que se comunicará com os demais apenas quando ele (sistema do direito posto) assim prescrever.

Quanto a tal característica, Cristiano Carvalho pondera que,

Em síntese, um sistema é autopoietico (seja esse sistema um ser vivo, uma sociedade ou um ordenamento jurídico) quando tem três propriedades:

- 1) É auto-regulável: significa que o sistema consegue manter o seu equilíbrio interno através da troca de informação com o ambiente. As respostas ("feedback") do ambiente às mensagens que envia o fazem ajustar a sua ação futura.
- 2) É auto-gerativo: significa que o sistema produz os seus próprios elementos.
- 3) É auto-referenciável: significa que o sistema tem em si mesmo as regras de sua auto-produção, i.e., o sistema fala sobre si mesmo (função metalingüística)³⁰.

Sobre o mesmo tema, o professor Vilanova assim se posiciona:

Quando Kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzi-lo em termos de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições³¹.

O sistema do direito positivo apresenta todas as características mencionadas. É autogerativo, na medida em que produz seus próprios elementos (normas jurídicas), assim como é autorreferenciável, tendo em vista que o próprio sistema prevê a forma como ele criará seus elementos. Por fim, é também autorregulável, pois, embora seja fechado sintaticamente, é aberto semanticamente para receber informações externas do seu ambiente.

³⁰ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 861.

³¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 164.

Ainda sobre a autopoiese do direito, Niklas Luhmann afirma que “[...] el derecho es una historia sin fin, un sistema autopoiético que solo produce elementos para poder seguir produciendo más elementos.”³².

Noutro giro, há ainda outras características sobre o sistema do direito positivo, quais sejam: unidade e unicidade³³, que também são relevantes para seu correto entendimento.

Feitas essas considerações sobre sistema, não podemos esquecer que a peça mais importante desse sistema é a Constituição Federal, pois ela é o

[...] ponto de partida de um processo: do processo de criação do Direito Positivo. Ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta, na medida em que a instância constituinte é considerada como a mais elevada autoridade e por isso não pode ser havida como recebendo o poder constituinte através de uma outra norma, posta por uma autoridade superior.³⁴

Bem por isso, cabe enfatizar que este postulado “[...] é reputado como pedra angular em que se assenta o edifício do moderno direito político [...]”³⁵, posto que “[...] as regras constitucionais são dotadas de uma superioridade profunda com relação às demais normas jurídicas.”³⁶ Daí dizer Eisenman que “[...] a Constituição é a medida suprema de regularidade jurídica.”³⁷ Projeta-se a supremacia da Constituição e sua rigidez, nestes moldes, segundo lição de

³² LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002, p. 238.

³³ “Não somente a unidade do sistema, mas a unicidade do ponto de partida caracterizam o sistema do direito positivo” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 165).

³⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 159-222.

³⁵ FERREIRA, Pinto. *Direito Constitucional Moderno*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1962, p. 85. v. I.

³⁶ Ibid., op. cit.

³⁷ Apud BITTENCOURT, Lúcio Carlos Alberto. *O Controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 64.

Marcelo Figueiredo, como “[...] importante garantia da cidadania, inclusive para opor obstáculos em face da ameaça a outros direitos e garantias fundamentais da Constituição”.³⁸

Noutro giro, devemos ponderar que dentro do ordenamento jurídico se formam subsistemas, à medida que se agrupam elementos próximos para um estudo científico. Desta feita, e relevando-se o objetivo do presente estudo, devemos analisar o sistema tributário, atentando-se especialmente ao sistema constitucional tributário: “[...] o sistema constitucional tributário é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio das relações que as unifica”.³⁹

O primeiro sistema constitucional tributário brasileiro surgiu quando da outorga da Constituição do Império, em 1891⁴⁰. O professor José Artur Lima Gonçalves pondera que

O sistema jurídico compõe-se, pois, de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se de uma reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico. Dentro deste sistema jurídico gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes. [...] Para identificar este objeto, precisamos detectar o seu conceito aglutinante, ou seja, o fulcro que dá forma e consistência àquilo que doravante chamaremos de subsistema constitucional tributário brasileiro. Esse sistema é formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo.⁴¹

³⁸ FIGUEIREDO, Marcelo. *Agências Reguladoras: o Estado Democrático de Direito no Brasil e sua atividade normativa*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 8.

⁴⁰ “Ao inaugurar o regime republicano, no Brasil, a Constituição de 1891 reformula toda estrutura jurídica do país e erige novo sistema tributário, em bases revolucionárias.” (ibid., p. 50).

⁴¹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 41.

Desde a sua primeira aparição, o sistema constitucional tributário brasileiro, conforme observado pelo professor Geraldo Ataliba, foi rígido⁴² ao disciplinar as questões relativas à tributação⁴³, à medida que não deixou maior liberdade para o legislador infraconstitucional.

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.⁴⁴

Estas são, em nosso sentir, algumas considerações iniciais que podem dar supedâneo às conclusões que pretendemos atingir no decorrer do presente estudo.

1.2 Norma jurídica seu antecedente e consequente: uma interpretação linguística

Faz-se necessário, ainda fixando algumas premissas, tecer breves comentários sobre a norma jurídica, pois o direito positivo consegue disciplinar

⁴² “O que ao nosso estudo interessa, das considerações formuladas, é estabelecer a validade científica da classificação dos diversos sistemas constitucionais tributários, em função da liberdade por eles concedida ao legislador ordinário; é anotar que sua feição geral será – sob a perspectiva de sua intensidade e amplitude – rígida ou flexível, conforme se restrinja ao ditame de princípios genéricos, admitindo à lei a tarefa de moldar o sistema tributário, ou se estenda, direta e imediatamente, à moldagem do sistema, conferindo à lei simples função regulamentar” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 16).

⁴³ “A tipicidade taxativa no direito tributário brasileiro implica, pois, a definição de um tipo específico veiculado por lei que contenha a descrição completa de todos os critérios necessários e bastantes à tributação, encerrando em si mesmo uma valoração – um processo decisório – definitiva, que exclui, cabal e completamente, a interferência de valorações ulteriores. Daí a irrelevância da vontade dos órgãos de aplicação do direito na implementação prática do processo arrecadatário” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 82).

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 21.

as condutas intersubjetivas por meio do trabalho do aplicador, que, tendo como suporte os textos do direito positivo, os interpreta e formula as normas jurídicas que incidirão. Não podemos nos esquecer da importância da linguagem nesse processo.

Sobre a relação entre direito e linguagem, Clarice von Oertzen de Araújo observa que

A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona a sua existência. [...] Ou seja, os sistemas jurídicos utilizam a linguagem natural (língua, vernáculo) como verdadeira substância de sua constituição. Para qualquer fenômeno ingressar dentro do sistema normativo ele deve estar expresso em algum tipo de linguagem⁴⁵.

Seguindo o caminho trilhado pelo giro linguístico, o conhecimento científico não mais se extrai da suposta relação existente entre o sujeito cognoscente e o objeto a ser conhecido. O conhecimento não está mais atrelado à verdade por correspondência, ou seja, aquela decorrente da adequação de determinada proposição a uma dada realidade do mundo físico.

O conhecimento decorre, assim, da “[...] relação que se dá entre: (1) a linguagem do sujeito cognoscente e (2) a linguagem do sujeito destinatário sobre a (3) linguagem do objeto – enunciado”⁴⁶.

Dessa feita, se o ato de conhecer “[...] consiste em saber distinguir as proposições verdadeiras das falsas [...]”⁴⁷, não são as coisas que se submetem aos valores de verdade e falsidade, mas sim a linguagem. Desta feita, “[...] o

⁴⁵ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 18.

⁴⁶ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006, p. 29 (grifos do autor).

⁴⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 2.

objeto de conhecimento não são as coisas-em-si consideradas, mas as proposições que as descrevem”⁴⁸.

Neste sentido, as coisas do mundo fenomênico não existem por si mesmas, ao menos em relação àqueles que as observam. Só existem com o advento de linguagem, posto que cabe a ela (linguagem) constituí-las ou (des)construí-las. Assim, o ser humano e o mundo que o circunda só existem, da forma como nós percebemos, em razão de linguagem.

Aliás, como bem aduz Dado Scarvino:

[...] un hecho no prueba nada, simplemente porque los hechos no hablan, se obstinan en un silencio absoluto del cual una interpretación siempre debe rescatarlos. Somos nosotros quienes probamos, quienes nos valemos de la interpretación de un hecho para demostrar una teoría⁴⁹.

Também neste sentido, posiciona-se Fabiana Del Padre Tomé:

O mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é do que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido⁵⁰.

Assim, da mesma forma que cabe à linguagem constituir ou construir a realidade, também cabe a essa mesma linguagem criar a verdade, razão pela qual se refuta a ideia de uma verdade por correspondência. Em processo inverso, também só a linguagem é capaz de desconstituir uma realidade ou de atestar sua falsidade.

⁴⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 2.

⁴⁹ SCARVINO, Dado. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999, p. 39.

⁵⁰ Ibid., p. 5.

Tecidas tais considerações, fica clara a relação existente entre linguagem, conhecimento científico e verdade. Mais do que isso, verdade para o universo do direito posto é aquela constituída pela linguagem própria do direito, nos termos prescritos pelo ordenamento jurídico e de acordo com as provas por ele determinadas e admitidas.

Em outros termos, verdade para o direito é aquela constituída pela linguagem própria do ordenamento jurídico, nos termos ali prescritos e que pode se sustentar por meio de provas também previstas pelo direito positivo ou não proibidas por ele.

Pois bem, tendo em mente a importância da linguagem⁵¹ no processo de criação das coisas e, primordialmente, da norma jurídica, passemos à sua análise. Com o fito de melhor conceituar o que venha a ser norma jurídica, tomaremos a lição trazida pelo professor Paulo de Barros Carvalho:

Norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos positivos. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. [...] A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto prova em nosso espírito⁵².

Márcio Severo Marques afirma que

Vislumbramos a norma jurídica como resultado da interpretação, pelo sujeito cognoscente, dos comandos veiculados pelo texto

⁵¹ Em síntese, “*los conocimientos genéricos sobre el lenguaje se inscriben en el ámbito de la teoría general de los signos, que suele a optar el nombre semiótica. La semiótica es la disciplina que estudia los elementos representativos en el proceso de comunicación*” (GUARINONI, Ricardo; GUIBOURG, Ricardo; GUIGLIANI, Alejandro. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1963, p. 49, grifos do autor). Por fim, Tércio Sampaio Ferraz, de forma muito objetiva, aduz que “a semiótica é a teoria dos signos (por exemplo, dos signos lingüísticos, das palavras), em sua tríplice relação: signos entre si (sintaxe), em relação ao objeto (semântica) e aos seus usuários (pragmática)” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 119).

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 8.

legislado, na esteira do pensamento de Hans Kelsen: “A norma funciona como esquema de interpretação.” Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa⁵³.

Segundo nos ensina Karl Engish, “a hipótese legal e a consequência jurídica (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidos com a situação concreta da vida e com a consequência concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra”.⁵⁴

Tendo em vista as transcrições retro, podemos afirmar que a norma jurídica é obtida através da interpretação dos textos legais (suporte físico), levando em conta as significações expressas e implícitas, que permitem a formulação de um juízo, no qual estão presentes uma hipótese e uma consequência. É preciso repisar que a norma jurídica não se confunde com o texto em si: “A norma jurídica, portanto, não se confunde com o texto do direito positivo, isto é, com as expressões linguísticas que a veiculam. Estas figuram apenas como ponto de partida para a construção daquela”⁵⁵.

Por isso, a existência isolada de um único artigo de lei, de um modo geral, não seria suficiente para nos evidenciar uma norma jurídica, posto que, como já dito, esta depende da análise interpretativa de um conjunto de significações, formando, o intérprete, um juízo hipotético-condicional.

Adverte, ainda, Paulo de Barros Carvalho que “A norma jurídica tem sido, muitas vezes, o ponto de referência para importantes construções

⁵³ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 43.

⁵⁴ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Batista Machado. 7. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. 57.

⁵⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 37.

interpretativas do direito.”⁵⁶ Sendo assim, é muito utilizada a distinção entre normas jurídicas em sentido amplo quando queremos nos referir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, ou seja, aos enunciados prescritivos. Noutro passo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, receberia o nome de normas jurídicas em sentido estrito.

Dessa forma, “As construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados lingüísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a servir-lhe de fundamento.”⁵⁷

Como sabido e já retromencionado, as normas jurídicas são juízos hipotéticos condicionais⁵⁸, são estruturas compostas por um antecedente e um conseqüente ligadas por um operador deôntico, o qual circunscreve-se às seguintes hipóteses: obrigatório, permitido e proibido. “O antecedente da norma jurídica assenta-se no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível.”⁵⁹

A hipótese, como a norma na sua integralidade, pressupõe-se como válida antes mesmo que os fatos ocorram, e permanece como tal ainda que os mesmos eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade. [...] A hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e esta é sua dimensão denotativa referencial. [...] A conseqüência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional,

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 130.

⁵⁸ Em verdade, “os termos hipótese e conseqüência representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica.” (Id. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 48).

⁵⁹ *Id.*, op. cit., 2009, p. 132.

enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória⁶⁰.

Não é outro o posicionamento de Fabiana Del Padre Tomé:

A norma jurídica, portanto, apresenta uma estrutura lógica específica composta por uma hipótese, também denominada antecedente, suposto, prótase ou descritor, e por uma consequência, que pode igualmente receber o nome de conseqüente, mandamento, estatuição, apódose ou prescritor⁶¹.

Devemos ponderar também que vislumbramos, a partir da percepção do direito posto, a norma completa que é composta pela norma primária e pela norma secundária. A norma primária prescreve uma obrigação, se e quando acontecer o fato previsto no antecedente; por sua vez, a norma secundária prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída no antecedente da norma primária⁶².

Podemos afirmar que inexistem normas jurídicas de conduta sem as correspondentes sanções, mas a organização interna de cada uma delas deve ser sempre a mesma.

Utilizando alguns conceitos vindos da lógica, poderíamos dizer que a norma jurídica é uma estrutura, uma fórmula proposicional formada por duas variáveis lógicas unidas por um functor (conectivo) deôntico (deve ser) que

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 133.

⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 40.

⁶² “A primeira parte da norma jurídica completa recebe a denominação de norma primária, e a segunda parte, de norma secundária. Ambas são compostas por hipótese e consequência, apresentando a estrutura lógica normativa representada pela fórmula $D(H \rightarrow C)$. Todavia, enquanto a hipótese da norma primária descreve os critérios identificadores de um fato de possível ocorrência, a hipótese da norma secundária descreve a não-realização da conduta prescrita na consequência da primeira norma; ao passo que a consequência da norma primária estatui direitos e deveres, se e quando acontecer o fato que se enquadre na hipótese, a consequência da norma secundária estabelece uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz em caso de inobservância da conduta prescrita na norma primária” (Ibid., p. 46).

contém um conteúdo mínimo normativo, o qual permite a regulação de condutas intersubjetivas.

Essa estrutura formal pode ser representada: dado um fato “F”, deve ser a consequência “R1” ou “ $D (f \rightarrow R1)$ ”. Sendo que R1 (consequente) é equivalente a uma relação jurídica intersubjetiva modalizada pelos modais permitido, obrigatório e proibido.

Pela regra de intercâmbio, podemos substituir: $D (f \rightarrow S R S')$.

Esta é a proposição (norma) jurídica primária dispositiva. A proposição jurídica (norma) secundária, também chamada de sancionatória, toma (descreve) em seu antecedente o fato jurídico do descumprimento da relação jurídica prescrita no consequente da norma primária, implicando-lhe como consequência normativa uma outra relação jurídica, esta tendo o Estado como sujeito passivo de fazer cumprir a prescrição contida na proposição primária (direito de ação).

Formalizando, temos: $D [-(S R S') \rightarrow S R' S'']$ na qual “R’ corresponde à relação jurídica existente entre o sujeito ativo da norma primária e o Estado (S’’), relação essa que tem por objeto a exigência do cumprimento da prescrição violada.

Dessa forma, a norma jurídica completa composta pela norma primária e pela norma secundária, acima mencionadas, pode ser assim representada: $D (f \rightarrow S R S') . D [-(S R S') \rightarrow S R' S'']$

Conclui-se, pois, que os textos de direito positivo, uma vez interpretados pelo homem, permitem a criação das normas jurídicas que disciplinarão as condutas intersubjetivas. Tais considerações preliminares, do que seja norma jurídica e sua composição, serão adiante relevantes para a

construção da norma jurídica sobre o diferimento, bem como aquela que, em nosso entender, permite o direito ao crédito do imposto, nas operações sujeitas à sua incidência, de acordo com a natureza jurídica do instituto em cada caso analisado.

1.3 Ciclo de positivação do direito e a incidência da norma jurídica tributária

Outro ponto importante a ser abordado versa sobre o ciclo de positivação do direito. Isto pois o instituto jurídico do diferimento terá sua incidência analisada neste ciclo, bem como também nele será feita a aplicação da norma que versa sobre a não cumulatividade, a necessidade de autorização do CONFAZ e o respeito aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

Daí a necessidade de se perquirir sobre o ciclo de positivação, para elucidar o momento e situações em que o instituto estudado poderia, ou não, ser aplicado.

Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado, o processo de positivação do direito tributário

Parte das competências tributárias, delineadas constitucionalmente, avançando para o exercício destas competências, fontes materiais que produzem a lei (Lx), ao lançamento tributário que juridiciza a incidência tributária, constituindo a obrigação tributária e seu fundamento, o fato jurídico tributário.⁶³

⁶³ CONRADO, Paulo César; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 86, nov. 2002, p. 28.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, o ciclo de positivação do direito 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.⁶⁴

Ou seja, tomando como nascente a Constituição Federal⁶⁵, que outorga competência para que os entes tributantes criem, por meio de lei, as regras-matrizes dos tributos sujeitos aos seus auspícios, até que aquele fato jurídico descrito no antecedente desta norma ocorra no mundo fenomênico e por ato de aplicação do homem haja a incidência, que faz irromper a norma individual e concreta, a qual determina que parcela do patrimônio do administrado seja levada ao erário, desenvolve-se o ciclo de positivação do direito tributário.

O trecho abaixo, tirado da obra de Clarice von Oertzen de Araújo, embora deduzido em tópico sobre as fontes do direito, traz ensinamentos aqui aplicáveis:

Toda produção normativa tem o seu processo previsto e prescrito pela própria ordem jurídica, a qual institui competências (legislativas, executivas e judiciais), capacidades e procedimentos (processos legislativos, administrativos, judiciais). Assim, a geração de sucessivas camadas lingüísticas que vão fazer crescer o grau de concretude dos comandos jurídicos é totalmente regulamentada pela ordem normativa, que institui,

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 89.

⁶⁵ Daí dizer Carlos Maximiliano que a Constituição “[...] é a lei suprema do país: contra sua letra ou espírito não prevalecem as resoluções dos poderes federais, constituições, decretos ou sentenças estaduais, nem tratados ou quaisquer atos diplomáticos” (MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1946*. v. I. São Paulo: Freitas Bastos, 1948, p. 142).

para tanto, a sua sintaxe, a sua gramática para a produção de um sentido deôntico (normas) historicamente situado.⁶⁶

Ou seja, o ciclo de positivação se inicia com normas gerais e com o mencionado crescimento do grau de concretude atinge as relações intersubjetivas disciplinando-as.

Na sequência desses acontecimentos, poderemos observar a incidência das normas jurídicas que versam sobre o diferimento do imposto, definição que à frente será analisada, bem como as normas que regulam o direito constitucional de crédito do sujeito passivo.

Ter em mente esse ciclo a que se sujeita o direito tributário (bem como o direito como um todo), saindo da norma geral e abstrata até chegar à norma individual e concreta, é de grande importância para o presente estudo, tendo em vista que é no curso do ciclo de positivação do direito que veremos incidir a norma sobre o diferimento e nos competirá analisar se no caso tal incidência poderá impedir a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, bem como poderemos aferir outras implicações práticas dessas ocorrências.

É somente pensando o direito em sua completude, partindo das normas gerais para o atingimento das condutas intersubjetivas que será possível analisar, em cada ocorrência factual, o real instituto jurídico e o regime jurídico aplicável ao que o legislador nominou de diferimento.

⁶⁶ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 84.

2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Apesar de ser consectário lógico, devemos reafirmar que o estudo do direito, em qualquer dos seus ramos didaticamente autônomos, deve partir da análise da Constituição Federal, que detém a supremacia fundante do ordenamento. Em tais condições, conforme postula Marcelo Figueiredo,

[...] o princípio da supremacia e rigidez da Constituição projeta-se como importante garantia da cidadania, inclusive para opor obstáculos em face de ameaça a outros direitos e garantias fundamentais, como por exemplo, ao impedir a alteração, a diminuição ou 'a fortiori' a supressão de outros princípios e regras que conformam o sistema constitucional brasileiro.⁶⁷

Nosso ordenamento jurídico é marcado por uma ideia forte do constitucionalismo moderno⁶⁸, partindo do quanto estabelecido na Carta Magna, para que as demais normas jurídicas possam ter seu fundamento de validade. Aliás, como também afirma Marcelo Figueiredo, “[...] o legislador não é totalmente livre para fixar o conteúdo normativo da lei”⁶⁹, uma vez que, “[...] em última instância, o conteúdo da lei encontrar-se-ia previamente definido pela Constituição”⁷⁰.

Dentro desta ideia, temos na Constituição Federal princípios e regras, os quais são institutos distintos. Afirma Dworkin que “[...] a diferença entre princípios

⁶⁷ FIGUEIREDO, Marcelo. *Agências Reguladoras: o Estado Democrático de Direito no Brasil e sua atividade normativa*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

⁶⁸ Segundo Luís Roberto Barroso, “O constitucionalismo moderno promove, assim, uma volta aos valores, uma reaproximação entre ética e Direito. Para poderem beneficiar-se do amplo instrumental do Direito, migrando da filosofia para o mundo jurídico, esses valores compartilhados por toda a comunidade, em dado momento e lugar, materializam-se em princípios, que passam a estar abrigados na Constituição, explícita ou implicitamente” (*A nova interpretação constitucional: Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 28).

⁶⁹ FIGUEIREDO, Marcelo. *O controle da moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 114.

⁷⁰ Ibid., loc. cit.

e regras jurídicas é de natureza lógica”⁷¹. Isto porque “[...] os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem”⁷², pois as regras “[...] são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada”⁷³. Deste modo, “[...] dados os fatos que a regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela estipula, deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”⁷⁴.

Ainda para o mesmo autor, Dworkin, ao contrário das regras, os princípios possuem uma “[...] dimensão de peso ou importância”.⁷⁵ Assim, quando os princípios se cruzam, aquele responsável pela solução do conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um.

De outro lado, as regras não possuem essa dimensão de peso, pois, no caso de entrarem em conflito, “[...] uma delas não será válida”⁷⁶, não sendo aplicável ao caso concreto, sendo que a forma utilizada para a solução irá além das regras conflitantes, pois o sistema jurídico regula esses conflitos “[...] através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa do gênero”.⁷⁷

Devemos pontuar, ainda, conforme abaixo ficará mais bem explicitado, que dentro do gênero a que comumente se dá o nome de princípios, será possível

⁷¹ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos à Sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

⁷² Ibid., loc. cit.

⁷³ Ibid., loc. cit.

⁷⁴ Ibid., loc. cit.

⁷⁵ Ibid., p. 42.

⁷⁶ Ibid., p. 43.

⁷⁷ Ibid., loc. cit.

verificar a existência de princípios, propriamente ditos, e eventuais limites objetivos, na nomenclatura usada por Paulo de Barros Carvalho. Apesar da extrema relevância dessa distinção, para as conclusões deste trabalho, que levarão em conta, especialmente, os primados constitucionais da legalidade, anterioridade e não cumulatividade, não haverá consequências de maior amplitude⁷⁸.

Trazidas tais considerações, passemos a focar o estudo nos preceitos constitucionais que servirão como premissas para as conclusões a serem tomadas, antes ponderando a importância dos princípios no ordenamento jurídico pátrio.

2.1 Os princípios e sua importância no sistema jurídico tributário

Em qualquer estudo que tenha como suporte físico o direito positivo, é importante tecer alguns comentários sobre os princípios e, especialmente, sobre os princípios, ou limites objetivos, que direcionarão com maior ênfase a matéria objeto de conhecimento.

No presente estudo, por não ser o seu foco, não se pretende discorrer sobre qual seja a natureza jurídica dos princípios do ordenamento jurídico. Não se almeja um estudo minucioso sobre as indigitadas diferenças existentes entre os princípios e as demais normas que compõem o sistema do direito. Pretende-se, apenas, elucidar a importância dos princípios, bem como delimitar algumas

⁷⁸ Nesse sentido, apesar de acreditarmos que a não cumulatividade, legalidade e anterioridade sejam espécies de limites objetivos, nos termos das lições de Paulo de Barros Carvalho, usaremos a expressão *princípio*, já sedimentada na doutrina e jurisprudência.

informações pertinentes sobre os princípios e limites objetivos que nortearão as conclusões às quais se pretende chegar.

Dentro deste objetivo, partiremos do pressuposto⁷⁹ de que o ordenamento jurídico pátrio é composto exclusivamente por normas jurídicas, ou seja, também os princípios fazem parte dessa mesma categoria. São, contudo, impregnados por uma maior carga valorativa, o que lhes permite influenciar a construção das demais normas jurídicas do sistema. Bem por isso, afirma Alexy que

[...] los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización que se caracterizan por que pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de posibilidades jurídicas. El campo de las posibilidades jurídicas está determinado a través de principio y reglas que juegan en sentido contrario. En cambio, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos. Las reglas contienen por ello determinaciones en el campo de lo posible fáctica y jurídicamente. Lo importante por ello nos es si la manera de actuar a que se refiere la regla puede o no ser realizada en distintos grados. Hay por tanto distintos grados de cumplimiento. Si se exige la mayor medida posible en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas, se trata de un principio. Si sólo se exige una determinada medida de cumplimiento, se trata de una regla.⁸⁰

Paulo de Barros Carvalho, que possui uma perspectiva diferente de Alexy, faz uma análise do direito posto sob uma perspectiva lógica e linguística.

⁷⁹ “Toda abordagem científica implica (i) a delimitação do objeto a ser analisado, (ii) a definição técnica (metodologia) que será utilizada para (ii.a) desenvolvimento da análise deste objeto e (ii.b) formulação de proposições descritivas, e (iii) as premissas valorativas a serem adotadas para informação de todo o percurso da pesquisa até a obtenção das conclusões” (GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 264).

⁸⁰ ALEXY, Robert. *Derecho y razón práctica*. Mexico: Fontanarama, 2002, p. 13-14.

Ao analisar o vocábulo *princípio*, ressalta que ele é um termo ambíguo e, por conseguinte, pode denotar diferentes significados, sendo empregado como:

a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁸¹

Nós, segundo já explicitado, o tomaremos na acepção descrita na letra 'a'. O professor Geraldo Ataliba, em sua obra *República e Constituição*, aborda os princípios e conceitos básicos da Federação⁸² Brasileira, já trazendo de preâmbulo balizas do que seja princípio, bem como asseverando a sua importância:

Por isso, Juan Manuel Terán compara o princípio ao alicerce de um edifício, já que suporta o sistema e lhe dá consistência. [...] 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 [...]⁸³

E sedimenta que

É inadmissível e, pois, redondamente errada a conclusão de qualquer trabalho exegético contrastante com a direção

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 257.

⁸² "Federação, de acordo com o clássico ensinamento de Sampaio Dória, significa a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição. O Brasil é uma República Federativa (art. 1º da Lei Suprema), forma peculiar do Estado politicamente descentralizado. Convivem, harmonicamente, os Estados-membros e a União, como pessoas políticas distintas e autônomas, que encontram no Diploma Básico a fonte superior de suas prerrogativas e limitações" (id. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 31).

⁸³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 34-36.

apontada por um princípio. É inaceitável qualquer interpretação que importe ignorar, anular um princípio.⁸⁴

Devemos também trazer as ponderações de Francesco Ferrara, para quem

Um principio jurídico não existe isoladamente, mas está ligado por nexos íntimos com outros princípios. O direito objectivo, de facto, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, em que cada um tem o seu posto próprio. Há princípios jurídicos gerais de que os outros são deduções e corolários, ou então vários princípios condicionam-se e restringem-se, ou constituem desenvolvimentos autónomos em campos diversos. Assim, todos os princípios são membros dum grande todo⁸⁵.

Ainda na obra há pouco citada, passa o autor a analisar o princípio da isonomia e suas implicações na República, sendo relevantes algumas observações nesse sentido, pois esse é um princípio de grande carga valorativa para o sistema. Para o professor Geraldo Ataliba, a isonomia é o princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano. A isonomia é o direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos, que deve ser respeitado pelo Estado:

Como, essencialmente, a ação do Estado reduz-se a editar a lei ou dar-lhe aplicação, o fulcro da questão jurídica postulada pela isonomia substancia-se na necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação (pelo Executivo e pelo Judiciário) leve tais postulados até suas últimas conseqüências no plano concreto da aplicação. [...] Daí a íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia. Esta se assegura por meio daquela. A lei é instrumento de isonomia.⁸⁶

Para o professor,

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 41.

⁸⁵ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. Trad. Manuel A. Domingues de Andrade. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987, p. 143.

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 158-159.

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicaneamente, decidiu criar. [...] Não é por outra razão que o texto constitucional prescreve, de modo claríssimo, que os tributos se classificam segundo determinado critério exatamente em atenção às exigências do princípio da isonomia: obtém-se a igualdade diante dos impostos pelo respeito à capacidade contributiva; nas contribuições, pelo critério do benefício; nas taxas, pelo da compensação de despesas.⁸⁷

Ponderadas as assertivas acima, passemos à aferição de outras previsões constitucionais relevantes para o presente estudo.

2.2 O princípio do consentimento dos cidadãos⁸⁸

Estamos, inegável e legalmente, em um Estado Democrático de Direito, no qual todo o disciplinamento das condutas intersubjetivas, que se dá por meio da edição dos textos legais, os quais servirão como suporte para a criação das normas jurídicas, somente pode ser criado porque, para tanto, os cidadãos deram o seu consentimento.

É a vontade dos cidadãos que permite a criação do Estado na forma como o conhecemos, todas as suas balizas têm como suporte o consentimento das pessoas que outorgaram legitimidade aos seus representantes, para expressarem este mesmo consentimento na conformação de nosso Estado Democrático.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 160-161.

⁸⁸ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo**, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (grifo nosso).

O Estado brasileiro não é uma entidade que surge do vácuo; ele é uma entidade que nasce da vontade do cidadão. É o cidadão que atribui competências legislativas e administrativas ao Estado brasileiro. Enfim, quem confere e reconhece a autoridade do Estado brasileiro é o cidadão. [...] A ação de tributar é, portanto, um instrumento que o cidadão outorga ao Estado – criado por sua vontade – para desempenho das atribuições que o próprio cidadão quer que ele cumpra, na medida e na intensidade que ele deseja. [...] Esta premissa não pode ser negligenciada. A norma jurídica não está no mesmo plano do evento econômico. A norma não incide sobre evento econômico. A subsunção dá-se entre conceito de evento econômico e conceito normativo. A norma tributária, como conjunto de conceitos, não consegue se comunicar diretamente com o evento econômico (causal, positivo, físico). A subsunção normativa exige a tradução desses eventos em fatos jurídicos, que são significações conceituais daqueles eventos econômicos⁸⁹.

Quem criou o Estado foi o cidadão, quem atribuiu competências ao Estado foi o cidadão, quem atribuiu o meio – ação de tributar – foi o cidadão, e, portanto, este instrumento só pode ser exercido sob e nos termos do consentimento do cidadão.⁹⁰

Tal reflexão está umbilicalmente ligada à segurança do direito, especialmente na relação do Estado com os administrados:

A previsibilidade da ação estatal, decorrente do esquema de Constituição rígida, e a representatividade do órgão legislativo asseguram aos cidadãos, mais do que os direitos constantes da tábua do art. 5º, a paz e o clima de confiança que lhes dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade.⁹¹

No mesmo sentido, José Artur Lima Gonçalves assevera que

Não há previsibilidade na ação jurisdicional, sendo, hoje, difícilimo obter êxito na tarefa de tentar antever as premissas e a linha que deva ser adotada para decisão de uma dada matéria pelos tribunais superiores.⁹²

⁸⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 269.

⁹⁰ Ibid., p. 270.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 169.

⁹² Ibid., p. 265.

E ainda “Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisações – as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial. Isso é inconciliável com as instituições republicanas”⁹³.

O entendimento desse princípio, não tão abordado em algumas obras, é de vital importância para a correta compreensão dos princípios que a seguir serão tratados, quais sejam: legalidade, propriedade e anterioridade. Isto porque, em nosso entendimento, eles são decorrência do sobredito consentimento e, portanto, têm observância obrigatória, pois assim foi decidido pelos reais detentores do poder: os cidadãos. Ora, se o consentimento é a baliza mestra para a formação do nosso Estado, se com autorização deste consentimento, foram eleitos como princípios constitucionais pétreos a propriedade, a legalidade e a anterioridade, todas as relações jurídicas, especialmente as travadas entre o Estado e os cidadãos, devem levá-los em conta, sob pena de não estarem em consonância com o sistema.

2.3 Do princípio da legalidade: o direito de não ser tributado fora dos limites legais

Um dos alicerces de nosso ordenamento jurídico, sem margem para dúvida, é o princípio da legalidade⁹⁴, o qual foi erigido como dito, por

⁹³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 178.

⁹⁴ “A legalidade tem duas dimensões: formal e material. A legalidade formal diz respeito à natureza do veículo introdutor da norma jurídica. Diz respeito à norma introdutora: se essa introduzir normas que criem novos direitos e obrigações, o veículo tem de ser lei em sentido amplo, i.e., cujo processo tenha sido de aprovação pelo parlamento. É um limite objetivo, pois, para ver se o mesmo foi atendido, basta verificar a natureza do veículo normativo. Já a legalidade material diz respeito à norma introduzida. A obrigatoriedade de condutas se circunscreve a ela” (CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico* – direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 364).

consentimento dos cidadãos, como uma das cláusulas pétreas, imutáveis, a qual não pode ser tocada sequer por emendas à própria Constituição Federal.

Diríamos, contudo, que a evolução cultural aditou mais um terceiro característico ao regime tributário, na generalidade dos ordenamentos jurídicos. Trata-se da estrita legalidade-tipicidade. [...] Significa que as normas tributárias sujeitam-se à legalidade tanto na sua hipótese de incidência como no seu mandamento. Não há compatibilidade entre o regime de direito tributário e a discricionariedade do aplicador do direito. Nem se pode conceber a presença de conceitos amplos, indeterminados, que remetam a uma apreciação livre e subjetiva de alguém para sua concretização.⁹⁵

Tamanha é a importância desse princípio no ordenamento jurídico pátrio, que sua existência se confunde com a ideia de um Estado Democrático de Direito, bem como com a noção de Federação, sendo conceitos indissociáveis. Para Cristiano Carvalho,

O princípio da legalidade provavelmente é o princípio por excelência dos sistemas jurídicos modernos. É a essência do Estado democrático de direito: as regras do jogo jurídico são fixadas por lei, o que significa a vontade de todos enunciada por representantes eleitos pelo povo. Os sistemas do tipo Estado democrático de direito são geralmente identificados com a legalidade, com o Império da Lei (rule of law)⁹⁶.

Reforçando tais assertivas, Roque Antonio Carrazza ensina que o princípio da legalidade prevê “[...] um dogma fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe [...]”⁹⁷.

⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1985, p. 225-224.

⁹⁶ CARVALHO, Cristiano Rosa de, op. cit., p. 364.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 211.

Mais ainda, o princípio da legalidade é uma das formas mais eficazes de atribuir efetividade ao sobreprincípio da segurança jurídica⁹⁸, isto porque, da mesma forma que preceitua que cabe ao cidadão fazer tudo aquilo que não esteja defeso em lei, também prescreve que o Estado só poderá fazer algo se tiver permissão legal para tanto. Para Humberto Ávila,

A exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica, porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das decisões circunstanciais *ad hoc*; de outro, favorece a estabilidade do Direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada. A exigência da legalidade, além de favorecer o ideal de participação democrática, ainda privilegia aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação⁹⁹.

O principal objetivo almejado, especialmente na seara tributária, é o de proporcionar previsibilidade à ação do Estado, viabilizando um melhor desempenho e controle da vida dos cidadãos.

Nesse caminho, Roque Antonio Carrazza postula que o princípio da segurança jurídica, que tem como um de seus fundamentos a legalidade, “[...] visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas [...]”¹⁰⁰, isto porque, ainda segundo o citado autor, “[...] incumbe ao Estado zelar para que

⁹⁸ “O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado Democrático de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”) [...]” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295).

⁹⁹ Id. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 234.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. *Efeito ‘ex nunc’ e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008, p. 42.

todos tenham não só uma proteção eficaz dos seus direitos, como possam prever, em alto grau, as conseqüências jurídicas dos comportamentos que adotarem [...]”¹⁰¹.

Ademais, sua importância fica ainda mais patente quando se observa que tal princípio foi alçado ao *status* de garantia fundamental do cidadão, cláusula pétrea em nosso ordenamento, não sujeito a alterações nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

Tamanha a sua importância, que a Constituição Federal, em mais de um dispositivo, faz menção ao princípio em análise. Em seu art. 5º, inciso II, declina:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...];
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Esse dispositivo normativo prescreve, de forma genérica, o princípio da legalidade. Prescreve, portanto, que alguém só será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, bem como que todo e qualquer ato administrativo deverá, necessariamente, ser pautado em lei.

Comentando o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, o professor Roque Carrazza afirma que,

Neste dispositivo, contido no rol dos direitos individuais, encontra-se formulado o conceito da liberdade, de forma o mais ampla possível. Esta liberdade consiste, dum modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice além do contido na lei. E conclui que a vida social não é possível

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. *Efeito 'ex nunc' e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008, p. 42.

sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas pela lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Sobremais, deve ser elaborada por mandatários do povo, obedecidos o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicano¹⁰².

Acreditamos que somente a disposição constitucional acima já seria suficiente para construir as normas jurídicas que assegurassem a observância ao primado da legalidade, todavia o constituinte nacional, demonstrando demasiada cautela com o tema no âmbito tributário, reiterou tal mandamento no artigo 150, inciso I, da Carta Republicana, nos termos a seguir transcritos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça¹⁰³.

Dessa feita, o primeiro significado que extraímos deste dispositivo é que nenhum tributo pode ser criado ou majorado senão em virtude de lei. “Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”.¹⁰⁴

Frisamos que, mesmo nas hipóteses previstas no art. 153, § 1º, da Lei Máxima, não há exceção à regra da legalidade, na medida em que o legislador

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 212.

¹⁰³ “O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. [...] O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação” (ibid., p. 215).

¹⁰⁴ Ibid., p. 217.

delega a alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF dentro dos limites pré-estabelecidos em lei.

Neste sentido, relevantes são as palavras de José Artur Lima Gonçalves, para quem

A adoção da premissa da segurança jurídica implica, sim, o amplo acatamento dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. Sem o reconhecimento de que só a lei – como instrumento assegurador do consentimento do cidadão ao tributo – e somente o que estiver na lei pode ser considerado matéria validamente tributável, estaremos prestigiando a balbúrdia, a desorganização, a insegurança, enfim, estaremos criando condições para o desenvolvimento de ambiente no qual não é possível cogitar de interesses gerais, sociais e solidários.¹⁰⁵

A única ressalva a ser feita é na hipótese em que as variações de alíquotas cheguem a zero. Acreditamos que neste cenário a alteração da alíquota de um dos tributos sobreditos de zero para qualquer outro percentual implicaria na revogação de uma isenção (entendemos que alíquota zero e isenção são fenômenos idênticos), fato este, por seu turno, só seria passível de veiculação mediante lei¹⁰⁶.

Não obstante, outros mandamentos podem ser alcançados mediante a interpretação do preceito supratranscrito.

Por óbvio, para haver respeito a tal princípio, não basta que um tributo hipotético seja criado ou majorado mediante lei, mas que tal instituição ou aumento seja veiculado pelo ente Estatal detentor da competência para tanto, o que também evidencia o respeito à legalidade.

¹⁰⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 267.

¹⁰⁶ Entendemos que, da mesma forma que a isenção só pode ser deferida por lei pelo ente tributante competente para a sua instituição, a revogação desse benefício também só é perfeita se realizada mediante lei, razão pela qual a delegação para que um Decreto atinja esse fim implica em ofensa ao princípio da legalidade.

Outro ponto importante a se fixar é que, ao se criar um dado tributo, a lei instituidora deve descer à minúcia de precisar todos os aspectos da regra-matriz de incidência, para que não haja qualquer dúvida quanto ao instituto jurídico ali previsto. Em outros termos, o princípio da legalidade engloba o princípio da tipicidade tributária, assim como ocorre na esfera penal.

Ademais, para que haja a efetivação plena do princípio da legalidade, mister se faz um acesso substancial ao Poder Judiciário. O que se quer dizer é que de nada adiantaria a Constituição Federal prescrever esse importante mandamento se não houvesse um controle judicial substancial quanto ao seu cumprimento.

Segundo Roque Carrazza,

[...] o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a autuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei¹⁰⁷.

Inafastável, por conseguinte, a importância do princípio da legalidade nos lindes do direito tributário.

Neste sentido, para o caso do estudo em pauta, somente estaria conforme a legalidade a vedação ao crédito de ICMS nos casos em que o diferimento previsto pela legislação, após detida análise, reflita o instituto jurídico da isenção ou da não incidência. Isso porque somente nessas duas hipóteses a Constituição Federal permite o afastamento da aplicação da garantia do abatimento dos créditos. Conforme veremos abaixo, o desrespeito ao princípio da legalidade acaba por implicar no desrespeito ao princípio da propriedade,

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 222.

pois haverá afetação do patrimônio do administrado em uma forma não respaldada pelo ordenamento.

Mais do que isso, também analisaremos o princípio da legalidade quando o Estado de São Paulo insere no ordenamento jurídico, por meio de decreto, suporte físico que, embora usando o vocábulo *diferimento*, se refira à isenção ou instituição de hipótese de responsabilidade ou substituição tributária, por exemplo. Em tais casos, somente teríamos a inserção válida da norma caso respeitado o princípio da legalidade, reiterando que, como veremos, não é o nome atribuído pelo legislador que determina o instituto jurídico inserido no ordenamento.

2.4 Do princípio da anterioridade, seus requisitos e a relação com as normas que versam sobre o diferimento

Ao lado da legalidade, a anterioridade¹⁰⁸ se apresenta constitucionalmente como uma garantia para os contribuintes, devendo ser observada pelos entes da Federação para que possam exigir os tributos albergados em sua faixa de competência. De início, vale trazer o quanto previsto no artigo 150 da Carta Magna, sobre a anterioridade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

¹⁰⁸ “A anterioridade geral e a anterioridade nonagesimal são limites objetivos com o fim de assegurar a segurança jurídica do contribuinte” (CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico* – direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 389).

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Da leitura do dispositivo acima, podemos verificar que os entes federados não podem exigir o pagamento de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, bem como não lhes podem exigir antes de decorridos noventa dias da publicação dessa mesma lei, ressalvadas as hipóteses previstas pelo parágrafo primeiro desse mesmo artigo, bem como no artigo 195, da Constituição. Neste sentido manifesta-se Paulo de Barros Carvalho:

A vigência das normas tributárias, no tempo, carrega uma particularidade que deve ser enfatizada. Aquelas que instituem ou majoram tributos hão de respeitar outro limite, qual seja, aquele sobranceiramente enunciado no corpo do art. 150, III, b, e que consiste na necessidade de terem sido publicadas antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar a exação. É o princípio da anterioridade, que comporta apenas as exceções enunciadas no §1º. do mesmo preceptivo constitucional. Ora, se bem sopesarmos a conjugação desses dois condicionantes, teremos que inferir que as normas jurídicas que decretam tributo novo, ou nova faixa de incidência para tributo já existente, ou ainda que venham a aumentá-lo, como expressão econômica, devem sujeitar-se à resultante da combinação dos dois limites¹⁰⁹.

Tal imperativo constitucional tem como principal finalidade evitar a surpresa dos sujeitos passivos, com o atingimento de sua propriedade sem que eles tenham tempo hábil para se prepararem e programarem suas atividades para tanto. Ainda nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “A anterioridade, sobre a

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 87-88.

qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada”¹¹⁰.

Desta feita, nos termos do artigo constitucional retrotranscrito, a instituição ou majoração do tributo deverá respeitar a anterioridade em suas duas espécies: de exercício e nonagesimal. Sendo que sobre a nonagesimal, assim se manifesta Paulo de Barros Carvalho, “Trata-se de um novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento [...]”¹¹¹, com exceção do quanto previsto no parágrafo 1º do mesmo artigo da Carta Magna.

Conforme visto na introdução e será mais bem explicitado no capítulo 5, o legislador paulista usa o vocábulo *diferimento* para se referir a variados institutos jurídicos, com naturezas e regimes jurídicos diferentes. Daí a necessidade de analisar tais previsões e o princípio da anterioridade, pois, se o instituto que o legislador chamou de diferimento, na verdade, for uma isenção ou algum instituto que implique em “criação” ou majoração de tributo, deverá se respeitar a anterioridade, não sendo possível a sua exigência de imediato, salvo as exceções previstas na Constituição Federal.

De outro lado, se o legislador introduziu uma hipótese de diferimento, nos termos previstos por este trabalho, não se haverá de falar na observância do princípio da anterioridade.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 175-176.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 176.

2.5 Do princípio da propriedade, sua relação com a tributação e o direito ao crédito

Outra pilastra importantíssima do sistema constitucional pátrio reside no direito de propriedade, previsto também como cláusula pétrea de nosso ordenamento, prescrito na cabeça do artigo 5º e reforçado no seu inciso XXII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
XXII - é garantido o direito de propriedade [...]

Muito embora a previsão como cláusula pétrea, é cediço que os direitos previstos pela Constituição Federal não são plenos, ou seja, se conformam e sofrem limitações de outros direitos e princípios igualmente previstos na Lei Maior. Nesta linha, também o direito à propriedade pode sofrer restrições, todavia somente as restrições previstas na própria Carta Magna e mais, somente nos casos previstos pelo Poder Constituinte originário. O dever, também previsto em nível constitucional, para que a propriedade atenda à sua função social, é um exemplo de restrição a este direito.

E, dentre outras, a possibilidade de a tributação recair sobre a propriedade, de modo a viabilizar a transferência de riqueza do administrado para o Estado, é uma das formas de atingir o direito em comento¹¹². É preciso

¹¹² Há doutrinadores que defendem que a previsão da função social da propriedade é uma das autorizações para a tributação. Dentre eles destacamos Regina Helena Costa, para quem “[...] com esse princípio o direito de propriedade ganhou uma significação pública, que não tinha no passado, ‘socializando-se’. Assim é que o dever de contribuir para a sustentação do Estado consubstancia um elemento constitutivo da função social da propriedade, revelando-se esta o fundamento da imposição tributária” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 60).

ter em mente, contudo, que a tributação que pode atingir a propriedade é somente aquela prevista na Constituição, sujeita, pois, aos princípios constitucionais dentre os quais encontramos a legalidade e a anterioridade.

Aqui uma importante consideração se faz necessária. Dissemos que a tributação é uma das formas, acreditamos que a mais importante, para a manutenção do Estado e para o atingimento das funções para as quais ele foi criado¹¹³; assim, é importante distinguir o interesse fazendário e o interesse público, deixando muito claro que o primeiro nunca pode se sobrepor ao segundo.

Daí afirmar-se que o mero interesse arrecadatário, como interesse secundário, não pode sobrepor-se à legalidade, à isonomia e aos direitos individuais. E nenhuma justificativa do plano extrajurídico – tão em voga nestes tempos de crise fiscal do Estado, conforme preambularmente salientado – poderá servir de fundamento válido para a subversão dos princípios mais básicos do sistema constitucional brasileiro, iluminados todos eles pelo princípio da legalidade.¹¹⁴

Aliás, em matéria tributária essa tensão é muito patente, tendo em vista que o Estado “[...] titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte”.¹¹⁵

¹¹³ “Recolocando, adequadamente, a noção de tributo dentro de seu contexto sistemático de instrumento para que o Estado alcance o fim para o qual foi criado, torna-se mais fácil compreender as regras para funcionamento adequado e coerente deste instrumento” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Tributação, Liberdade e propriedade*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 244).

¹¹⁴ Id. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 77.

¹¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 4.

Conclui-se: a propriedade somente pode ser atingida nas formas previstas pela Constituição Federal, e, quando estamos diante da tributação, forma prevista para atingir a propriedade, esta deve respeitar a legalidade. Nas palavras de Marçal Justen Filho, “Se a Constituição assegura o direito de propriedade, não se compadece com tal garantia a previsão de uma atividade tributária que possa destruí-lo”.¹¹⁶

Ainda firmes nas assertivas acima, estamos convictos de que o princípio da não cumulatividade, que será abaixo estudado, é uma forma de dar guarida ao princípio da propriedade. Isto porque, ao assegurar a não cumulatividade, a Constituição Federal, permitindo a compensação do valor que incidiu na operação anterior, acaba por preservar o patrimônio do sujeito passivo na operação econômica sujeita à aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

Por mais que, como veremos, a regra-matriz do direito ao crédito, consectário da não cumulatividade não mude a regra-matriz de incidência, ela permite o pagamento do imposto com o crédito gerado pela incidência anterior, diminuindo o efetivo desembolso e minorando, dessa forma, a concreta transferência patrimonial do sujeito passivo para o Estado.

A importância do direito ao crédito é inegável, tanto que acreditamos que ele deve ser exercitado, não sendo uma mera faculdade do sujeito ativo da exação tributária. Vejamos o posicionamento de Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

Concluimos que a temática da não-cumulatividade integra o corpo de regras que dão sentido e operatividade à existência do imposto de que cuidamos. Nada tem de ver com a norma padrão

¹¹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1985, p. 259.

de incidência, mas compõe, inafastavelmente, a disciplina do estágio arrecadatório. O legislador ordinário, em sinal de respeito à Constituição, deve incluí-la no campo próprio, desenvolvendo a técnica compensatória em cada operação¹¹⁷.

E ainda continuam os autores:

É certo que o sujeito passivo das obrigações de ICMS tem interesse no aproveitamento do crédito, pelas implicações aritméticas que determinam uma diminuição do imposto líquido a recolher. Mas ainda que assim não fosse, outra não poderia ser sua conduta. *Ad argumentandum*, figuremos a hipótese em que a totalidade, ou expressiva maioria dos contribuintes, desistissem de aproveitar seus créditos, pagando a quantia integral do tributo devido em cada operação. Nessa conjuntura, o cânone da não-cumulatividade ficaria anulado, assumindo o ICMS a fisionomia própria dos gravames de incidência “em cascata”. A ordem imperativa encartada no artigo 155, §2º, I, do texto Supremo, tornar-se-ia inoperante e o imposto cumulativo. O absurdo dessa situação mostra, com cores vivas, o descabimento da premissa¹¹⁸.

Ora, inegável, portanto, a importância de analisar em cada operação, em cada ocorrência fática, na qual é possível a incidência do ICMS, se haverá ou não o direito ao crédito, a fim de que a propriedade do sujeito passivo somente seja atingida dentro dos parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal.

Dá a necessidade de analisar se o denominado diferimento, na verdade, é o instituto da isenção ou não incidência, pois, em caso afirmativo, se poderá, legalmente, afastar a não cumulatividade, não olvidando das outras implicações de ordem prática, abordadas no capítulo 7.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 67.

¹¹⁸ Ibid., loc. cit.

2.6 Da não cumulatividade do ICMS

A primeira ressalva que deve ser feita ao se estudar o instituto jurídico em comento é de que é “Inútil tecer consideração de índole econômica e política para compreender o sentido de tal expressão, embora o resultado de sua aplicação possa apresentar implicações de cunho financeiro”¹¹⁹.

Outra ressalva muito bem pontuada é feita por Aires Fernandino Barreto, para quem,

No exame da não-cumulatividade típica do ICMS – tal como construída pela Constituição brasileira – é, portanto, não só inconveniente como censurável a invocação de raciocínios e terminologia econômica, como ainda a adoção de elaborações decorrentes do direito comparado. De nada serve recorrer à experiência legislativa, jurisprudencial ou doutrinária estrangeira a esse respeito. Para o intérprete, o direito comparado, no caso, tem sido exclusivo, fator comprometedor de uma límpida exegese jurídica. É que – ao contrário de servir, para, pelo contraste de regimes estranhos com o nosso, realçar a singularidade do sistema brasileiro – tem levado apressados e superficiais “escritores” (mais impressionados com o substrato econômico, que com seu regime normativo) a fazer transposições impróprias e extrapolações absolutamente despropositadas¹²⁰.

Noutro giro, a norma jurídica que versa sobre a não cumulatividade já permeia o ordenamento pátrio há décadas. O primeiro tributo a adotar tal regramento foi o antigo Imposto de Consumo, nas Leis 297/56 e 4.502/64, o qual, podemos dizer, foi antecessor do IPI¹²¹, isso em nível infraconstitucional.

¹¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 269.

¹²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 62.

¹²¹ “Este princípio (não-cumulatividade) foi introduzido no Direito brasileiro, no plano legislativo nos idos de 1958, na legislação do imposto de consumo, por imitação do ‘*taxe sur la valeur ajoutée*’ do direito tributário francês (inspirador do principal imposto da Comunidade Econômica Européia). Quando se converteu (1965) o antigo imposto de

Tratando-se de Constituição, a não cumulatividade apareceu pela primeira vez na Carta da Magna de 1946, como decorrência da Emenda Constitucional nº 18/65 atingindo o IPI e o, então, ICM. A partir dessa inclusão, a não cumulatividade jamais deixou de se fazer presente nas demais Cartas Constitucionais, o que evidencia sua importância para o Sistema Tributário pátrio e de vários outros países¹²², mesmo que em outras localidades a sua sistemática seja diferente.

Como sabido, a Constituição Federal tem como uma das principais funções, em matéria tributária, outorgar a competência para que os entes que compõem a República Federativa do Brasil criem a norma geral e abstrata – regra-matriz de incidência – que possibilitará o curso do ciclo de positivação do direito, o qual, em sua ponta final, fará irromper no sistema a norma individual e concreta que criará, por sua vez, o liame obrigacional, fazendo com que o sujeito passivo tenha o dever de levar dinheiro aos cofres públicos.

No caso do ICMS, foco do presente estudo, como não poderia deixar de ser, é a Constituição Federal que delimita a competência para a criação da regra-matriz, dando todo o contorno dessa espécie tributária, postulando muito mais do que, meramente, o seu aspecto material.

consumo em IPI, (a) mudou-se o nome e (b) constitucionalizou-se o mecanismo de compensação de créditos e débitos. Nisso se traduziu – quanto a esse imposto – a famosa ‘reforma tributária’ de 1965” (BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, abr./jun. 1996).

¹²² A sistemática do abatimento do valor anteriormente cobrado, ou a tributação somente do valor agregado dos impostos que incidem sobre os bens de consumo – em geral com amplas cadeias de circulação – está presente na grande maioria dos países do mundo. Isso, é claro, com as peculiaridades inerentes a cada localidade.

A Carta Magna elenca – e não a legislação infraconstitucional¹²³ – que o ICMS será regido, dentre outros, pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, será possível compensar nas operações sequenciais desse imposto o montante que incidiu na operação anterior. Carlos da Rocha Guimarães, um dos revisores do anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, assim se manifesta sobre a não cumulatividade:

4.2 Princípio da não-cumulatividade

O que é comum aos dois sistemas de apuração é a não-cumulatividade do imposto; cada operação tem ligação com a anterior, a fim de que as tributações sucessivas não se acumulem, mas se anulem parcialmente.

No entanto a Constituição, ao invés de delimitar o fato gerador do ICM, com uma simples inclusão da não-cumulatividade, em sua conceituação, foi além, esclarecendo como deveria ser entendida essa não-cumulatividade, escolhendo, como sua característica, a diferença entre os débitos e créditos tributários, afastando, em consequência, o critério do cálculo pelo valor acrescido. Assim, aquela espécie de não-cumulatividade é que compõe o fato gerador do ICM¹²⁴.

É cediço que há acirradas discussões sobre a natureza jurídica da não cumulatividade; dentre outros fatores, discute-se se ela seria um princípio ou um limite objetivo, discussão que também é travada em relação à legalidade e anterioridade. Apesar de não ser tal discussão o cerne do presente estudo, acreditamos que a não cumulatividade seja efetivamente um limite objetivo, pois reflete um limite para a formatação de outras normas, engendrando um limite

¹²³ “Pois bem: a concepção, inicialmente correta (até 1965, quanto ao IPI), de que os créditos eram dados pelo legislador (podendo por ele ser reduzidos ou retirados) continuou a ser erradamente aplicada ao IPI mesmo depois de 1965 (contra a Constituição) a despeito da clareza e limpidez dos textos constitucionais. Estendeu-se o preconceito ao ICM e, agora, ao ICMS (aliás, o mesmo tributo, acrescido do “S”), não obstante já ter ele surgido (1965) com a não-cumulatividade estabelecida em nível constitucional” (BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, abr./jun. 1996).

¹²⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 137, jul./set. 1979, p. 80.

objetivo do sistema. A fim de elucidar esse posicionamento, interessantes são os ensinamentos de Paulo de Barros:

O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se volta, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária. Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária¹²⁵.

De qualquer forma, não há maiores discussões sobre a importância dessa norma jurídica e da necessidade, imperiosa, de sua observância no exercício da competência tributária.

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais [...]¹²⁶.

E assevera Roque Carrazza que,

Diante de tudo que escrevemos, temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas sim constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance¹²⁷.

Na mesma trilha se manifesta Aires Fernandino Barreto ao postular que

A garantia constitucional do abatimento – poder jurídico imediatamente deduzível do art. 155, § 2.º, I, da CF/1988

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, fev. 2003, p. 156.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 289.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 312.

(LGL\1988\3) – é que, portanto, atribui ao ICMS o que se convencionou designar por “caráter não-cumulativo”. O delineamento de um regime jurídico subjetivo peculiar (para o contribuinte), no qual se envolve um direito constitucional de abater certa quantia do valor do imposto a pagar, faz o ICMS, juridicamente, um tributo com características especiais, ou seja, não-cumulativo. Daí que essa sua particular compostura e natureza frustra-se (o ICMS torna-se cumulativo) se o abatimento *in concreto* não se realiza. Fica comprometida, inexoravelmente, se e quando ao contribuinte é negada a faculdade constitucional de abater (embora presentes os requisitos constitucionais para tanto = existência de operação tributável anterior)¹²⁸.

Podemos citar, ainda, as palavras de Paulo de Barros Carvalho, para quem

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade¹²⁹.

Infelizmente, por vezes, nossos pretórios se afastam dessas considerações, o que causa espanto, especialmente quando a diminuição da diretriz da não cumulatividade ocorre no âmbito do Excelso Supremo Tribunal Federal. Vejamos:

EMENTA. Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Destaque do imposto em aquisição de insumos alimentícios que são utilizados por outra empresa para fornecer alimentação a funcionários da contribuinte. Mercadoria dissociada da atividade principal. Hipótese não albergada pela não cumulatividade. Alegação de violação do princípio da vedação ao confisco. Ônus da parte de apontar as idiosincrasias que revelariam a

¹²⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 62.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz do ICM. Tese (Livre-docência em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP, São Paulo, 1981.

desproporcionalidade da sanção aplicada. Inércia do contribuinte. Pretensão que ensejaria nova imersão no cenário fático probatório.

1. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências. Isso não impede que a legislação venha a delimitar suas hipóteses de aplicação ou mesmo restringir seu alcance sob determinadas circunstâncias.

2. É ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do contexto que permitiriam sustentar a desproporcionalidade da sanção aplicada. Desse encargo a contribuinte não se desincumbiu. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. (RE 631090 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 26/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-078 DIVULG 25-04-2013 PUBLIC 26-04-2013).

Pelas assertivas acima, exponencialmente as trazidas por Roque Antonio Carrazza, não há como admitir que a legislação infraconstitucional venha a limitar o seu alcance, pois a Constituição Federal somente admitiu tal limitação em duas específicas situações: isenção e não incidência. Vimos, todavia, que nossos pretórios, por vezes, não dão a proteção necessária à não cumulatividade.

Ou seja, seguindo a Constituição Federal e em se tratando de ICMS, não resta margem para o legislador infraconstitucional alterar o perfil formatado pela Lei Maior. Ele deve respeitar a não cumulatividade, a qual somente pode não ser aplicada nos casos de isenção e não incidência, hipóteses que serão na sequência abordadas.

Vale, mais uma vez, trazer à colação as palavras de Roque Carrazza sobre o tema:

A cláusula da não-cumulatividade não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade, diretriz constitucional imperativa¹³⁰.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 272.

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 ao direito de abatimento do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores¹³¹.

Assim, a Lei Maior, mais do que simplesmente inserir esse princípio na sistemática do ICMS, postulou, de forma expressa e exaustiva, as ocorrências que podem impedir a aplicação da não cumulatividade, repita-se: isenção e não incidência¹³².

Dessa forma, somente nestes dois casos o direito constitucional ao crédito acumulado pela possibilidade de incidência do imposto na operação anterior pode não ser concedido¹³³. Apesar do trato desse assunto em momento específico no curso deste estudo, faz-se mister delimitar, agora e brevemente, o que seja isenção e não incidência: a) isenção seria, em conceituação mais singela, a norma de estrutura infraconstitucional, que conforma a regra-matriz de

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 279.

¹³² Manoel Gonçalves Ferreira Filho explicita: "Decorrência da isenção ou não-incidência: Vêm neste passo duas regras, a que a lei complementar (prevista no item XII deste artigo – v. abaixo) pode abrir exceção. A primeira é a de que a isenção ou não-incidência não importa em crédito para a compensação nas operações posteriores. Esta regra já era expressa no direito anterior (art. 23, II, da Emenda nº 1, de 1969, com a redação estabelecida pela Emenda n. 23/83). A segunda é a extinção de créditos anteriores à operação isenta ou àquela em que não há incidência do imposto, de modo que o ICMS devido na operação subsequente incidirá sobre o total. Neste caso, obviamente há uma exceção à não-cumulatividade, pois o ICMS incidirá sobre valor no qual ele já incidiu" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 120).

¹³³ "O direito de abater o valor correspondente ao ICMS incidente na operação anterior é uma diretriz constitucional que não pode ser restringida ou condicionada por nenhuma norma infraconstitucional. É um imperativo constitucional que não pode ser amesquinçado por nenhuma lei, decreto, portaria ou qualquer outro ato normativo que, direta ou indiretamente, tolha os seus efeitos jurídicos. Todo e qualquer ato normativo, de interpretação ou aplicação, que restrinja o direito de compensação do contribuinte será considerado inconstitucional. [...] Os destinatários imediatos da diretriz em comento são os legisladores dos Poderes Legislativos dos Estados-membros e do Distrito Federal, que estão proibidos de emitir qualquer ato normativo que não se coadune com a prescrição contida na Constituição Federal" (CHIESA, Clélio. *ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedação ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Orgs.). *ICMS: Questões fundamentais*. São Paulo: MP, 2006, p. 20-21).

incidência, mutilando (não de forma plena e global) um dos aspectos do consequente ou do antecedente de referida regra, ou seja, a norma de isenção atua concomitantemente à regra-matriz; b) já o fenômeno da não incidência seria a ausência de previsão hipotética (em lei) de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, ou seja, o evento ocorrido no mundo fenomênico não encontraria previsão no antecedente de nenhuma norma e, portanto, não seria possível vertê-lo em linguagem jurídica competente.

Neste sentido, frisamos, é somente nesses dois casos em que a não cumulatividade pode não ser aplicada e em nenhum outro mais, tendo em vista que a Constituição é a norma inaugural, dando fundamento de validade para todas as demais normas do sistema jurídico, sendo, portanto, impossível que uma norma de inferior hierarquia aumente as exceções para o princípio da não cumulatividade.

No que tange à imunidade, devemos pontuar que, na definição de não incidência à qual aderimos, não há confusão entre os institutos. A imunidade seria a norma de estrutura constitucional que conforma, concomitantemente, a norma constitucional que outorga competência tributária aos entes públicos.

Assim, vemos, com peculiar clareza, que a imunidade e não incidência não se confundem e, como a imunidade não está no rol do artigo 155, como exceção à regra da não cumulatividade, pontuamos, desde já, pois importante para nossas conclusões, que ela não a atingiria.

É claro que este posicionamento encontra vários óbices tanto na doutrina como na jurisprudência, e o principal deles é o que postula que a norma de imunidade, justamente por conformar a regra que outorga competência, atua em momento anterior, ou seja, em momento em que, ainda, é impossível a incidência,

portanto seria o caso de não incidência. Mesmo assim, acreditamos ser plenamente sustentável que imunidade e não incidência são institutos distintos, tendo em vista uma análise sistemática do ordenamento.

Tratando, ainda, sobre as exceções constitucionais à incidência do princípio da não cumulatividade, faz-se mister tecer algumas ponderações sobre a redução da base de cálculo, prevista para algumas operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços abarcadas pela incidência do ICMS, e a possibilidade do crédito do imposto nestas situações. Há quem equipare a redução da base de cálculo do imposto à isenção e, por isso, defenda que nestas situações não seria possível o direito ao crédito do imposto.

Pelo breve conceito de isenção acima trazido, vê-se, claramente, que isenção e redução de base de cálculo também não se confundem.

A lei isentiva investe contra determinada lei instituidora de um tributo, reduzindo seu âmbito de incidência. Vale dizer, as situações nela descritas não serão tributadas, isto é, não sofrerão por força da lei isentiva, a incidência do tributo. Ocorre, na prática, um rearranjo do âmbito de incidência da norma tributante, que implica na redução dos eventos tributados. Assim, é impróprio falar-se em isenção parcial, pois não há 'meia incidência'; a norma incide ou não, sem haver meio termo, sendo um óbice lógico intransponível. Na hipótese do contribuinte optar pela tributação com base de cálculo reduzida, ele não fica isento do pagamento do ICMS, apenas tem uma redução no montante a ser pago, o que denota existir incidência¹³⁴.

Ora, se há incidência, mesmo que reduzida, há direito ao crédito do imposto. Infelizmente, a matéria ainda é extremamente controvertida em nossos pretórios, especialmente no Excelso Supremo Tribunal Federal, em que podemos

¹³⁴ CHIESA, Clélio. ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedação ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Orgs.). *ICMS: Questões fundamentais*. São Paulo: MP, 2006, p. 29-30.

observar decisões equiparando a redução da base de cálculo à isenção chamada, em referidas decisões, de isenção parcial:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b, da Constituição federal). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 522716 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-102 DIVULG 24-05-2012 PUBLIC 25-05-2012)

Referida temática teve a sua repercussão geral reconhecida:

Agravo de Instrumento. Tributário. ICMS. Redução da base de cálculo. Aproveitamento dos créditos. Repercussão geral reconhecida. (AI 768491 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 02/09/2010, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 22-11-2010 PUBLIC 23-11-2010)

De qualquer forma, reiteramos o posicionamento no sentido de que: redução da base de cálculo não é o mesmo instituto jurídico da isenção, não podendo obstar o direito ao crédito do imposto, o qual somente é excepcionado nos casos de isenção ou não incidência. No capítulo 4, voltaremos a essa

temática e traremos conceitos mais amplos sobre os institutos da não incidência, isenção e imunidade.

Por fim, ponderamos que a finalidade de estudar a não cumulatividade, no presente trabalho, é analisar as hipóteses em que a legislação do Estado de São Paulo traz normas jurídicas usando o vocábulo *diferimento* e, após encontrar o real instituto jurídico nominado com essa expressão, verificar se deverá ou não incidir tal princípio.

2.6.1 O conteúdo semântico da expressão linguística *cobrado na operação anterior*

Não há dúvida que a aplicação do princípio da não cumulatividade, por parte do intérprete, depende, impreterivelmente, da aferição e delimitação da extensão da expressão linguística *cobrado*, prevista no texto constitucional.

Na análise do direito de abater, há que se ter em conta o sentido da expressão montante cobrado, que não pode ser interpretado literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador dos serviços. [...] A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova de extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para a realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito¹³⁵.

Neste sentido, entendemos que a norma que faz irromper a relação jurídica tributária e a norma que trata da não cumulatividade são normas distintas, não sendo necessário que uma exclua a outra, tendo em vista que seus âmbitos de aplicabilidade são absolutamente distintos. Vale ponderar que tal argumento,

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 276.

em nosso entender, pode ser confirmado se pensarmos que é perfeitamente possível haver o direito ao crédito absolutamente íntegro mesmo que não haja recolhimento de tributo.

O direito ao crédito, como direito público e subjetivo, surge no momento em que poderia haver a incidência do imposto na operação com circulação de mercadorias ou prestação de serviços intermunicipais, interestaduais e de comunicação, ou seja, há a ocorrência no mundo fenomênico da hipótese prevista na regra-matriz de incidência, a qual autoriza a incidência da norma do ICMS, pouco importando se ela chegou ao fim do ciclo de positivação, gerando o efetivo recolhimento do tributo em questão.

A expressão de linguagem *cobrado* poderia dar a entender que somente surgiria o direito ao crédito quando o imposto fosse pago – extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional –, todavia não é esta a correta interpretação constitucional. Roque Carrazza ensina que

Equivoca-se quem supõe que só se pode abater do tributo devido importância igual a “montantes” de ICMS efetivamente “cobrados” em operações ou prestações anteriores (pelos Estados ou pelo Distrito Federal). Interpretação cuidadosa do texto constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS, nas anteriores operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige, neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro, ainda que um dos contribuintes do ICMS não recolha o tributo ou que a Fazenda Pública – salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência – deixe de lançá-lo. Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores, para que o abatimento seja devido. Como vemos, o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais). Estamos, pois, diante de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que, como quer José Afonso da Silva, independe, para irradiar efeitos, da edição de

regras inferiores que lhe explicitem o conteúdo. O Texto Supremo introduziu, nesse passo, uma compensação obrigatória¹³⁶.

Noutro giro, devemos frisar que o direito ao crédito está desvinculado da formação da obrigação tributária de pagar o ICMS, mas ponderamos que somente haverá direito ao crédito quando a norma, ao menos, puder incidir nas operações anteriores, posto que, se o direito ao crédito é justamente um consequente da impossibilidade de cumulatividade do imposto, não podemos admitir que tal direito surja se era impossível sua incidência, tendo em vista que o que não pode sequer existir, ao menos em relação a determinadas ocorrências no mundo fenomênico, seja por ausência de previsão de competência ou não ocorrência do quanto disposto na norma, não pode se cumular a nada.

Feitas essas ponderações, explicitamos que a regra-matriz que outorga o direito ao crédito também não pode ser maculada por eventuais irregularidades formais na incidência da regra-matriz. O direito ao crédito não decorre do pagamento, mas, sim, da concretização da hipótese prevista na norma jurídica que outorga direito ao crédito, vertida em linguagem jurídica competente. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido¹³⁷.

No mesmo sentido, Christine Mendonça:

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Aproveitamento de créditos. Inconstitucionalidades da lei complementar 87/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25, 1997, p. 149.

¹³⁷ Id. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 292-293.

Entendemos que a expressão 'cobrado nas anteriores' não se confunde com 'pago nas anteriores', pois uma coisa é o tributo ser exigido – cobrado, e outra é ser efetivamente entregue à Administração – pago. O primeiro pressupõe uma atividade da Administração (sujeito ativo), já o segundo pressupõe em ato do contribuinte (sujeito passivo)¹³⁸.

Essa, também, é a lição de Gilberto de Ulhôa Canto:

A expressão '[...] montante cobrado nas anteriores' teria de entender-se como significando o montante relativo às anteriores operações, já que nunca se pensou em condicionar o crédito ao efetivo pagamento do tributo; se houvesse tal condição, seria preciso que cada contribuinte se certificasse de que os fornecedores das matérias-primas, dos produtos intermediários ou de outros materiais integrados no sistema de agregação de valor efetivamente pagaram o ICMS acumulado até a respectiva saída de seus estabelecimentos, para que houvesse o direito ao respectivo crédito¹³⁹.

Estando definido o significado do vocábulo *cobrado*, é necessário delimitar quando se considera que o ICMS foi cobrado. Com essa finalidade, oportunas, também, são as palavras de Christine Mendonça:

[...] a legislação paulista do ICMS exige, em substituição ao livro Registro de Saída, que a importância esteja calculada e destacada em documento fiscal hábil. E que 'documento fiscal hábil' seria esse? A nota fiscal que servirá para verter o evento da saída de mercadorias/serviços em fatos jurídicos sobre os quais será aplicada a regra matriz do crédito tributário do ICMS. Em outros termos, serve como meio de prova de que ocorreu o fato jurídico passível de tributação pelo ICMS. Observa-se, então, que o legislador infraconstitucional optou por trabalhar a expressão 'montante cobrado nas anteriores', como 'o montante passível de cobrança'. E a prova dessa possível cobrança – possível tributação – é a nota fiscal¹⁴⁰.

¹³⁸ MENDONÇA, Christine. A não-cumulatividade do ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Org.). *ICMS – Questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 53-54.

¹³⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Isenção Tributária IPI – ICM – ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 25/26, 1983, p. 87.

¹⁴⁰ Op. cit., p. 55.

E conclui “[...] que para que nasça o débito do Fisco escritural é necessário tão-só que haja contratação de uma operação/prestação passível de tributação (e não efetivamente tributada, pelo modelo adotado)”¹⁴¹.

No mesmo diapasão, manifesta-se Paulo de Barros para quem “A regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz de direito ao crédito incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda”¹⁴².

Aliás, a Lei Paulista nº 6.374/89, que trata do ICMS, é clara ao desvincular o imposto cobrado, para fins de não cumulatividade, do imposto pago:

Art. 36 O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente à mercadoria entrada ou prestação de serviço recebida, acompanhada de documentação fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

§1º. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- 1 – imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;
- 2 – imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil; [...]

Não há dúvida, interpretando-se a Constituição Federal, bem como a Lei Estadual sobre a matéria, que imposto cobrado não pode significar imposto recolhido aos cofres públicos, mas, sim, a decorrência da perspectiva da incidência, nos termos do montante destacado no documento fiscal.

¹⁴¹ MENDONÇA, Christine. A não-cumulatividade do ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Org.). *ICMS – Questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 56.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, fev. 2003, p. 156.

Conclui-se que, quando a Constituição Federal fala em imposto cobrado na operação anterior, devemos entender que houve um negócio jurídico sobre o qual é possível a aplicação da regra-matriz de incidência do ICMS, não sendo imprescindível o efetivo recolhimento do tributo em questão.

As ponderações acima serão relevantes, pois, segundo veremos no capítulo 6, basta que o ordenamento jurídico use a expressão *diferimento*, para considerar que o imposto não foi cobrado na operação anterior e, em consequência, tente impedir o direito ao crédito na operação seguinte. Tal raciocínio, conforme defenderemos, não está de acordo com o quanto previsto pela Constituição Federal.

3 REGRAS-MATRIZES: DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO DIRETO AO CRÉDITO

3.1 O que é regra-matriz de incidência

Já foram feitas algumas considerações sobre a norma jurídica, sua natureza e sua composição. A regra-matriz de incidência é uma criação científica que busca descrever a norma jurídica, mais precisamente a norma jurídica que versa sobre as regras criadoras dos tributos, com a principal finalidade de verificar se ela foi instituída dentro dos parâmetros constitucionais e legais necessários.

Essa criação científica, conforme afirmado por Aurora Tomazini, é fruto dos estudos de Paulo de Barros Carvalho:

PAULO DE BARROS CARVALHO, inspirado nas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra-matriz de incidência tributária.¹⁴³

Paulo de Barros Carvalho, acerca de suas conclusões sobre a regra-matriz de incidência tributária, especialmente frisando a existência de um antecedente e um consequente, declina que

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de hipótese, antecedente, suposto, ante-suposto ou pressuposto à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar,

¹⁴³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 357.

sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.¹⁴⁴

Um dos fatores relevantes para o estudo da regra-matriz reside na possibilidade de se valer dela para verificar se a incidência, ato de aplicação que necessita do processo lógico da subsunção feito pelo homem, da norma jurídica, está de acordo com as previsões do próprio ordenamento. Isto pois

A subsunção, porém, como operação lógica que é, não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes. Em homenagem à precisão que devemos incessantemente perseguir, o certo é falarmos de subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens. E, toda vez que isso acontece, com a conseqüente efusão de efeitos jurídicos típicos, estamos diante da própria essência da fenomenologia do direito.¹⁴⁵

Ou seja, ocorreria a subsunção quando o fato jurídico tributário fosse plenamente harmônico com o desenho contido na hipótese tributária, o que permitiria, com o fato concreto relatado no antecedente da norma individual e concreta, falar em instauração automática e infalível da relação jurídica tributária. Essa regra vale para todas as espécies de normas jurídicas, qualquer que seja sua natureza.

Para que ocorra a subsunção, deve existir o perfeito enquadramento do fato à hipótese normativa, o que se chama de tipicidade. O fato do mundo real para ser qualificado como jurídico e tributário deve satisfazer a todos os critérios da regra-matriz.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 249.

Devemos ponderar, ainda, no cerne da classificação das normas jurídicas em “de estrutura” e “de comportamento”, que a regra-matriz seria típica norma de comportamento, pois determina a conduta do sujeito na relação fiscal, se estivermos diante do fenômeno tributário.

Mais ainda, a regra-matriz seria norma individual e concreta, diferindo do que Geraldo Ataliba chamava de hipótese de incidência:

A h.i., é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).¹⁴⁶

A hipótese legal é só uma definição contida em uma lei. Pertence ao mundo dos valores jurídicos. Pelo contrário, o fato imponível real é a realização dessa hipótese legal. Pertence ao mundo da realidade fática.

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador instituiu um tributo. Está criando um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.¹⁴⁷

E prossegue

A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Essa manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar.¹⁴⁸

¹⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 53.

¹⁴⁷ Ibid., p. 59.

¹⁴⁸ Ibid., p. 60.

Pois bem, tecidas tais considerações, cumpre explicitar a importância do estudo da regra-matriz para o presente trabalho.

Primeiro, acreditamos que tal conceito, criado para estudar as normas jurídicas de imposição da exação tributária, serve também para os mais variados ramos do direito, pois todo ele é amparado no instituto da norma jurídica. Se pretende afirmar que: é possível formular a regra-matriz das mais variadas previsões normativas, sendo viável, portanto, também, fazê-lo com relação às normas jurídicas que permitem o crédito do imposto, nas ocorrências nas quais haverá a incidência do princípio da não cumulatividade.

Acredita-se que o conceito ora abordado seja universal, não decorrendo da observação de nenhum sistema de direito (civil, trabalhista, penal, etc.)¹⁴⁹ em particular, nem se comprometendo com nenhum instituto jurídico específico localizado no tempo e no espaço.

Assim,

[...] estendendo os estudos sobre a regra matriz de incidência tributária, de PAULO DE BARROS CARVALHO, para todas as normas padrões de incidência dos diversos 'ramos' do direito, nota-se que elas apresentam a mesma composição sintática, sendo os conteúdos mínimos de significação da hipótese e dos consequentes compostos, invariavelmente, pelos mesmos critérios [...]¹⁵⁰

Podemos concluir que é, então, conceito lógico-jurídico, uma representação mental.

¹⁴⁹ “Chamamos ‘regra-matriz de incidência’ as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc. dependendo das situações objetivas para as quais o seu valor semântico aponta” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 262).

¹⁵⁰ Ibid., p. 363.

O conceito legal – como parece claro – designa (espelha) uma coisa, designação esta que é seu conteúdo. Por isso, o conteúdo da h.i. não é o estado de fato, mas sua designação ou descrição; a h.i., portanto, significa o estado de fato, dirige-se a ele, mas com ele não se confunde¹⁵¹.

Falado isso, é importante estabelecer que a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz do direito ao crédito serão base para nossas conclusões, levando em conta a diferenciação e comprovação de autonomia dessas duas normas jurídicas. Mais ainda, levando em conta o estudo sobre o instituto jurídico do diferimento, pensando em quais situações a regra-matriz do direito ao crédito não será aplicada.

3.2 A Regra-Matriz da Incidência Tributária

3.2.1 Antecedente

É no antecedente da norma jurídica que se encontra a descrição do fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, o qual, uma vez verificado, desencadeia a relação jurídica prevista no consequente, quando do ato de aplicação do direito.

Ademais, somente teremos uma regra-matriz válida, em termos lógicos, se o fato nela descrito for de possível ocorrência, pois de nada adiantaria descrever um fato impossível, que de forma alguma pudesse, em algum momento, se concretizar no mundo fenomênico.

O antecedente é composto pelos seguintes critérios.

¹⁵¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 55.

3.2.1.1 Critério Material

De plano, trazemos à colação as palavras de Geraldo Ataliba, que, embora preferisse adotar o vocábulo *aspecto*, já alertava que

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹⁵²

Neste sentido é ele que proporciona a verdadeira consistência da regra-matriz e, junto com a base de cálculo, permite, quando tratamos da regra-matriz de incidência tributária, fixar a espécie de tributo a que determinada exação pertence.

Seria, pois, a imagem abstrata de um fato jurídico, a conjugação do verbo mais o complemento. É importante elucidar que, para uma melhor aferição do critério material, o intérprete deve ter o zelo de não descrevê-lo no mesmo arcabouço dos critérios espacial e temporal.

Sendo a conjugação de um verbo mais um complemento, o critério material retrata uma conduta humana, necessariamente de possível ocorrência no mundo fenomênico. Por óbvio, e como já alertava Geraldo Ataliba em sua obra¹⁵³, os verbos constantes do antecedente da regra-matriz não podem ser impessoais ou sem sujeito, muito pelo contrário, devem ser pessoais e com predicação incompleta, o que determina a presença inafastável de um complemento.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 95.

¹⁵³ *Ibid.*, loc. cit.

Desta feita, somente o verbo aliado ao complemento seria capaz de fazer a indicação do comportamento de uma pessoa, colhido pelo direito como possível fato jurídico, à medida que fosse descrito por meio da linguagem eleita pelo próprio ordenamento.

3.2.1.2 Critério Espacial

Outro critério que compõe o antecedente ou hipótese da norma jurídica é o espacial. Este critério também é de grande importância para a descrição do fato jurídico de possível ocorrência que, uma vez vertido em linguagem jurídica competente, fará surgir a relação jurídica prevista no consequente.

Já foi dito que o direito existe para regular as relações intersubjetivas. Com este escopo são produzidas, pelos agentes competentes, as leis que terão seus âmbitos de incidência, em regra, coincidindo com o plano territorial ocupado por aquele ente. Como sabemos, nosso Estado Democrático de Direito é composto pela junção indissolúvel¹⁵⁴ da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tais entes que compõem a Federação têm o seu território delimitado e é dentro desse território que podem, em regra, exercer a competência legislativa que a Constituição Federal lhes outorga.

Com essas assertivas, podemos analisar um pouco melhor o critério espacial da hipótese de incidência. Ele se refere, como nos indica a própria expressão verbal, a um lugar onde aquela descrição da hipótese pode atingir os

¹⁵⁴ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...]”.

fatos nela descritos. O critério espacial delimita o âmbito territorial que pode ser atingido, delinea os fatos que, acontecidos em determinado território, podem ser colhidos para a posterior formação da relação jurídica prevista no consequente, enquanto outros fatos, não ocorridos naquele âmbito territorial pré-determinado, não ensejarão as consequências previstas naquela norma.

Sendo assim, tal critério “É a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na h.i. – relevantes para a configuração do fato imponible”.¹⁵⁵

Podemos afirmar, por conseguinte, que este evento descrito em linguagem, tornando-se fato jurídico, deve se dar no âmbito territorial em que a lei daquele determinado ente possa incidir, ou seja, tem sua validade reconhecida pelo ordenamento. Isso nada mais é do que a área em que o legislador possui competência.

Relevantes, neste sentido, as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.¹⁵⁶

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 93.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 260-261.

Conclui-se que somente se poderá falar em regra-matriz se se identificar qual é o seu âmbito territorial de incidência.

3.2.1.3 Critério Temporal

Não há novidade alguma em afirmar que o ser humano, desde os primórdios, se preocupa em medir o tempo. Para tanto, construiu ao longo de sua existência mecanismos para instrumentalizar tal intento; quando dizemos que mecanismos foram construídos, na verdade estamos querendo dizer que, por meio da linguagem, o homem procura dar medidas exatas para o transcurso das ocorrências que o circundam.

A medição do tempo é uma criação do homem, feita por meio da linguagem, para atender seus anseios de mensuração do ambiente no qual está inserido.

Por óbvio, esses mecanismos criados diferem do curso dos eventos que vão acontecendo com ou sem a intervenção do homem. É por isso que Tárek Moysés Moussallem afirma que “[...] há uma diferença básica entre o tempo do mundo, a duração causal (dinglichen Dauer) e a duração que aparece como tal. A duração só aparece como tal na linguagem. Por isso, a possibilidade de objetivação do tempo encontra-se na linguagem”.¹⁵⁷

Não podemos esquecer que, assim como costuma acontecer com outros eventos, a criação da marcação do tempo deve ser atribuída à linguagem, os eventos simplesmente vão acontecendo, mas, em determinado momento, o

¹⁵⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 28.

homem, ser utente da linguagem, resolveu criar parâmetros mensurativos para dizer que algo ocorreu em tal ou qual momento.

Essa marcação temporal é de extrema importância para os sistemas jurídicos, porque as relações intersubjetivas reguladas pelo direito são regradas por normas, as quais encontram para sua incidência balizas temporais. Tais balizas para a incidência, obviamente, somente passaram a existir porque o homem as criou, acreditando serem de grande importância para a estabilização do regramento das relações e, principalmente, para dar maior respaldo ao princípio da segurança jurídica inerente ao direito.

Não é possível chegar à segurança jurídica, se as relações jurídicas se protraírem de forma indefinida no tempo¹⁵⁸. Ou seja, não há como garantir o atingimento da segurança jurídica, sem estabelecer parâmetros temporais para a incidência das normas que compõem o ordenamento.

De outro lado, também não podemos esquecer que o tempo no direito não segue, rigorosamente, o mesmo tempo criado pelo homem para aferir o momento em que os eventos acontecem. Aliás, o tempo criado pelo homem não segue as mesmas balizas dos acontecimentos fenomênicos.

O direito pode, porque assim quis o cidadão ao outorgar o seu consentimento aos agentes competentes para a introdução de normas jurídicas no sistema, construir suas próprias realidades temporais. Para Misabel Derzi, “[...] o sistema jurídico, embora considere os padrões convencionais, altera-os

¹⁵⁸ Sabemos que o homem optou por tornar algumas relações jurídicas insuscetíveis de serem atingidas pelo fator tempo, como, por exemplo, as relações de paternidade, mas estas são exceções aos regramentos temporais do direito que buscam proporcionar segurança jurídica.

na forma de contagem, tem seu próprio tempo, medido e contado por meio de critérios próprios, enfim os “agoras” são diversos.”¹⁵⁹

Com as considerações acima, sobre a relevância do tempo para a vida em sociedade, bem como para as relações jurídicas, cumpre-nos agora analisar o critério temporal da regra-matriz de incidência.

Desta feita,

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária¹⁶⁰.

Por fim, são oportunas, ainda, as lições abaixo:

A única classificação que me parece reunir dados científicos é a que vislumbra, nas hipóteses de incidência, a previsão ou não de sua ocorrência em determinado momento [...] Efetivamente, hipóteses de incidência há que prevêem a ocorrência do fato imponible para determinado momento. Se ocorrerem em instante diverso, não se dá por realizado o fato imponible. Desse tipo, temos a hipótese de incidência do imposto de renda. Interessa, apenas, saber qual a renda líquida, mas no último dia do exercício [...] Por outro lado, hipóteses de incidência existem que não prevêem momento exato para que se realize o fato imponible. Assim sendo, em cada momento em que ocorrerem darão nascimento a uma obrigação tributária autônoma. É o caso do IPI, ICMS, etc. [...] Como conclusão, sugiro que seja adotada a classificação das hipóteses de incidência em: a) hipóteses de incidência que prevêem o momento exato para a ocorrência do fato imponible e b) hipóteses de incidência que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato imponible.¹⁶¹

¹⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2004, p. 208.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264-265.

¹⁶¹ Id. apud ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 91-92.

Conclui-se: o marco temporal é imprescindível para o estudo das normas jurídicas, especialmente a fim de delimitar qual norma poderá incidir no fato ocorrido no mundo.

3.2.2 Consequente

Um dos elementos da norma jurídica, chamado de consequente, também é conhecido como prescritor, pois é lá que se encontram estabelecidos os direitos e obrigações das partes envolvidas na relação jurídica, encontra-se a relação jurídica propriamente dita.

Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato¹⁶².

No consequente, poderemos achar critérios que identificam o vínculo jurídico, seus sujeitos e o objeto que os une, apresentando uma perspectiva dimensível do fato jurídico tributário.

É no consequente normativo que temos expressos os critérios pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência, é ele que nos fornece os critérios faltantes para identificar o vínculo jurídico que nasce “[...] facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto [...]”¹⁶³

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285.

¹⁶³ Ibid., loc. cit.

Por certo, sem o quanto previsto no consequente, não se poderia concretizar a obrigação, é no consequente “[...] que está depositado o instrumento de sua razão existencial.”¹⁶⁴

É nele que vislumbramos o sujeito que tem o direito de exigir a obrigação, aquele que tem o dever de prestá-la, o objeto e o montante da obrigação a ser adimplida.

3.2.2.1 Critério subjetivo

Segundo já declinado, o direito almeja regular as condutas intersubjetivas, ou melhor, o direito visa dar estabilidade às relações entre pessoas, a fim de que tais relações, ao se estabilizarem, gerem a pacificação social. Não há relação entre pessoas e coisas, mas tão somente entre pessoas¹⁶⁵, em quaisquer das modalidades previstas pelo ordenamento.

Neste sentido, não há como pensar em uma regra-matriz que não elenque como um de seus critérios a prescrição das pessoas que formam a relação jurídica.

Aspecto que merece ser considerado, no âmbito do conceito de relação jurídica, é a circunstância de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis disputas acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 286.

¹⁶⁵ “Assim, recolhendo o vocábulo *obrigação* como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial” (ibid., p. 290-291).

impostergável de, pelo menos, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico.¹⁶⁶

Importantes são as palavras de Geraldo Ataliba, para quem

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à h.i. – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da h.i. e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação.¹⁶⁷

No caso da regra-matriz da incidência teremos, *grosso modo*, ao menos um sujeito que tem o direito de exigir o valor do tributo, o qual, em regra, é um ente público e, ao menos, um outro sujeito, que deve adimplir aquela obrigação, levando em conta que as relações jurídicas são irreflexivas.

Estas são, portanto, as considerações suficientes para que, a seguir, possamos analisar as figuras do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica da incidência tributária, bem como mensurar a obrigação.

3.2.2.1.1 Do sujeito ativo

Ainda firmes no pressuposto de que as relações jurídicas somente se estabelecem entre pessoas, devendo na sua conformação existir uma ou algumas pessoas que detêm o direito de exigir o objeto daquela obrigação e uma ou algumas pessoas que têm o dever de prestar mencionado objeto, passemos a analisar o sujeito ativo da regra-matriz da incidência tributária.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 287-288.

¹⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 72.

O sujeito ativo é o detentor do direito de exigir o cumprimento da obrigação prevista na relação jurídica formada. Os trechos abaixo deixam clara a posição do sujeito ativo, sendo este o detentor do direito.

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física.¹⁶⁸

Já Geraldo Ataliba pondera que

Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal.¹⁶⁹

Quando tratamos da regra-matriz da incidência tributária, podemos dizer que o sujeito ativo é a pessoa a quem a lei confere a capacidade para exigir o cumprimento da obrigação.

É bom asseverar que, em matéria tributária, a competência não precisa, necessariamente, coincidir com a capacidade ativa. Sobre a competência¹⁷⁰ são relevantes as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II) a ponência de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer seguimento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 301.

¹⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 75.

¹⁷⁰ “Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadearem-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal” (ibid., p. 257).

introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.¹⁷¹

Poderíamos dizer que a competência tributária é a aptidão de que são dotados os entes federativos para que, dentro das balizas constitucionais, possam introduzir no sistema as normas jurídicas relativas à tributação.

Por sua vez, a capacidade ativa é a previsão, também feita pelo ordenamento, de uma determinada pessoa poder ser o sujeito ativo da norma jurídica tributária, exigindo o cumprimento da obrigação.

De fato, enquanto a competência tributária, dentre outras características, é indelegável, por assim o ser a competência de natureza legislativa, capacidade tributária ativa, de natureza administrativa, poder ser transferida a outrem, mediante lei. Tal fenômeno consiste na parafiscalidade, já mencionada como a delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa – de direito público ou privado –, para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para consecução de seus fins.¹⁷²

Vemos que a capacidade ativa difere da competência tributária. Sobre o tema, Roque Carrazza, citado por Geraldo Ataliba, afirma que parafiscalidade

[...] é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas – que persigam finalidades públicas ou de interesse público –, diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos¹⁷³.

Vejamos, ainda, o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

No curso do presente capítulo, tomaremos competência tributária com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 217, grifos do autor.

¹⁷² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 148.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio apud ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 85.

(pelo Poder Legislativo, já que 'legislador', em sentido amplo, todos nós somos), afirmando que não se confunde com a capacidade.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional.¹⁷⁴

Firmada a divergência entre os institutos jurídicos da competência e da capacidade ativa, podemos afirmar que o sujeito ativo, sendo aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação, pode agregar também a competência constitucionalmente prevista, não sendo, todavia, esta uma regra absoluta.

3.2.2.1.2 Do sujeito passivo

Em uma conceituação abrangente, o sujeito passivo seria a pessoa que tem o dever de cumprir a prestação fixada e criada na relação jurídica. Ele deve adimplir a obrigação advinda da relação jurídica formada pela ocorrência do fato jurídico descrito no antecedente da norma jurídica.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho elucida que o

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.¹⁷⁵

No mesmo sentido Regina Helena Costa:

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 218-219.

¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 304.

Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no pólo passivo de relação jurídica dessa natureza, em qualquer de suas modalidades. Em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento do tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária.¹⁷⁶

Em matéria tributária, pois, o sujeito passivo será o contribuinte ou o responsável, sendo a pessoa que deve levar o dinheiro relativo à exação tributária aos cofres públicos.

3.2.2.2 Critério quantitativo

É cediço que o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e pela alíquota. A base de cálculo ou, para alguns doutrinadores, base imponible “[...] é uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat.”¹⁷⁷

Convergindo com este entendimento, Paulo de Barros Carvalho declina

[...] que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária¹⁷⁸.

Já a alíquota,

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 190.

¹⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 97.

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 331-332.

Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico [...] as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo [...]; ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por uma quantia monetária)¹⁷⁹.

Dos trechos acima, concluímos que, da aplicação da alíquota à base de cálculo, é possível chegar ao valor da obrigação tributária, mais precisamente ao montante do patrimônio do particular que deve ser levado ao erário a título de tributo.

3.3 A regra-matriz do direito ao crédito

Já asseveramos, em momento anterior, que as regras-matrizes da incidência e do direito ao crédito são absolutamente distintas. É oportuno aqui, todavia, ratificar esta ideia, pois sua fixação é de grande importância para as conclusões que serão firmadas no decorrer do presente estudo. Paulo de Barros deixa exime de dúvida a distinção entre tais regras-matrizes:

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 igualmente distintas¹⁸⁰.

E continua o professor:

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

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 342-343.

¹⁸⁰ Id. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 731.

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 Estado¹⁸¹.

Este é, também, o posicionamento de Clélio Chiesa:

Ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS, nascem duas obrigações jurídicas de naturezas diferentes, nas quais credor e devedor se alternam. Na primeira, o Estado é o credor da obrigação tributária e o contribuinte é investido do dever jurídico de pagar o tributo; na segunda, obrigação de natureza financeira, o contribuinte passa a ser credor e o Estado está obrigado a compensar tal crédito nas operações subseqüentes. Ou seja, o objeto da obrigação jurídica financeira consiste no dever que o Estado tem de permitir que o contribuinte proceda a dedução do "imposto devido em operações anteriores" no momento de pagar o ICMS (art. 155, §2º, I e II, da CF). É o fenômeno comumente denominado de "crédito do ICMS"¹⁸².

Ante as lições acima transcritas, fica incontestado que a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz que autoriza o crédito do imposto têm hipóteses distintas. Justamente por isso, não coadunamos com o entendimento de que no antecedente da regra-matriz que outorga o direito ao crédito do imposto esteja o cumprimento da obrigação prevista no consequente da regra-matriz de incidência. São ocorrências factuais que não se relacionam, devendo ser estudadas separadamente. Exatamente neste prisma são as palavras de José Eduardo Soares de Melo, para quem

Tratam-se de distintas categorias jurídicas (crédito e débito), que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais o credor e o devedor se alternam. União e/ou Estados são credores (na primeira) e o contribuinte, na outra, e vice-versa no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 731.

¹⁸² CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 117.

princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintas¹⁸³.

Assim, “[...] o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária. Antes, provém da eficácia legal de outra norma jurídica: aquela atinente ao direito de creditar-se que, tomando por base de incidência o mesmo fato social, determina o surgimento do direito ao crédito”¹⁸⁴, valendo pontuar que o direito ao crédito

Pode ou não nascer, cronologicamente, ao mesmo tempo que o fato jurídico tributário, mas não decorre da regra-matriz de incidência tributária, que tem sua eficácia direcionada para a instauração do crédito tributário¹⁸⁵.

Não se podendo esquecer que

Tanto a relação jurídica tributária, que decorre imediatamente do fato jurídico tributário (‘fato gerador’), como a relação de direito ao crédito requerem, para sua exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de linguagem competente, identificada como aquela prevista em lei como forma necessária para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes¹⁸⁶.

De outro lado, a regra-matriz do direito ao crédito tem como fundamento de validade a previsão constitucional da não cumulatividade, sendo absolutamente possível delimitar os seus critérios. Pedro Lunardelli pondera que

[...] a não cumulatividade manifesta-se por um típico fenômeno normativo, no qual se verificam, respectivamente, a hipótese e o consequente. Na hipótese figuram como eventos juridicamente descritos as relações de crédito decorrentes de operações e prestações realizadas pelos possíveis sujeitos passivos do ICMS. No consequente, por sua vez, teremos a definição da

¹⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 274.

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, fev. 2003, p. 156.

¹⁸⁵ *Ibid.*, op. cit.

¹⁸⁶ *Ibid.*, op. cit.

relação jurídica pertinente à compensação destas mencionadas relações de crédito do ICMS, estando de um lado o Fisco, na qualidade de sujeito passivo, e de outro, como sujeito ativo, aquele que, em outra oportunidade, participou na qualidade de sujeito passivo da regra-matriz do ICMS¹⁸⁷.

O artigo 23 da Lei Complementar 87/96 assim determina:

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

Ou seja, não há necessidade de incidência da norma tributária na operação anterior, mas que haja a operação de circulação de mercadorias, devidamente vertida em linguagem jurídica competente e, ainda, que não tenha ocorrido isenção ou não incidência, únicas hipóteses previstas pela Constituição Federal aptas a impedir o direito ao creditamento.

Mais ainda, não há qualquer relevância para o surgimento do direito ao crédito o recolhimento do imposto que, porventura, tenha incidido na operação anterior, este não é um imperativo para que a possibilidade creditícia surja. Até porque o efetivo recolhimento do imposto que incidiu na operação anterior não fica a cargo daquele que ingressa na relação jurídica como sujeito ativo do direito ao crédito, segundo mais bem explicitado no item 2.6.1.

Postas essas considerações, passemos a analisar os critérios que compõem a regra-matriz do crédito do tributo, responsável por instrumentalizar a não cumulatividade, que é de vital importância para o ciclo produtivo e

¹⁸⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não cumulatividade do ICMS e seus créditos. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 606-607.

econômico do país, proporcionando o respeito ao princípio constitucional da propriedade.

3.3.1 Antecedente

De plano, postulamos que tudo o quanto foi dito para conceituar o antecedente e o conseqüente da regra-matriz da incidência pode ser agora aplicado para a descrição da regra-matriz do direito ao crédito, pelo que fazemos remissão aos conceitos já utilizados de cada um dos seus critérios e nos limitamos a montar efetivamente a regra-matriz do direito ao crédito, sem retomar os aspectos conceituais já trabalhados.

3.3.1.1 Critério material

Primeiramente, vale frisar, repisando as considerações feitas no tópico anterior, que o critério material da regra-matriz do direito ao crédito concernente à espécie tributária ICMS não se vincula à regra-matriz de incidência do tributo, muito embora haja similitudes entre eles.

Posta esta ponderação, entendemos que o critério material da regra-matriz do direito ao crédito deve ser: adquirir mercadorias ou serviços de transporte intermunicipal ou interestadual ou, ainda, serviços de comunicação.

É possível observar que o critério material guarda relação com o arquétipo constitucional para a incidência do ICMS ou, mais precisamente, com as hipóteses nas quais a Constituição Federal outorga aos Estados membros e ao Distrito Federal para que possam exercer a sua competência tributária, criando a lei que possibilite a incidência do ICMS.

Em outro termos, ainda é possível dizer que há uma relação deste critério material com os fatos colhidos pelo legislador constituinte nos quais é possível a incidência do imposto em questão.

É de extrema relevância estabelecer que é imprescindível que a operação jurídica de aquisição da mercadoria ou serviços, ou seja, o negócio jurídico, visto do âmbito de aplicabilidade do direito civil, seja concreto: abarcando-se, como critérios essenciais, a transferência da titularidade da mercadoria ou efetiva prestação do serviço em relação assimétrica, isto feito em operação onerosa.

Chega-se a essa conclusão admitindo-se a necessidade de que deve ser possível a incidência a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, posto que, se não houver transferência de titularidade da mercadoria ou efetiva prestação do serviço em caráter oneroso, não será possível, nem ao menos em tese, a tributação por meio de mencionada exação estatal, o que acabaria por impossibilitar o creditamento que se está a estudar.

Vejamos, agora, o critério espacial.

3.3.1.2 Critério espacial

No que tange ao critério espacial, acreditamos na sua extensão a todo o território nacional. Primeiro, em decorrência da previsão do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, o qual estabelece:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

Ora, da leitura desse preceito legal, podemos verificar que para a não cumulatividade, ou seja, o direito ao crédito do imposto para abatimento com os futuros débitos, não há restrição para que a aquisição da mercadoria ou do serviço tenha se efetuado dentro do Estado onde tenha ocorrido a efetiva incidência e, eventualmente, o dever de recolhimento do ICMS.

Aliás, ainda seguindo as disposições constitucionais, a aquisição pode até ter se iniciado no exterior, dentro das balizas do artigo 155, inciso II, da Carta Magna:

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

Essa amplitude do critério espacial da regra-matriz do direito ao crédito é corroborada pelas lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁸, quando, muito claramente, elucida que a competência tributária para o ICMS não se reveste do atributo da facultatividade, pois, pelas características inerentes a essa exação, todos os Estados da Federação e o Distrito Federal têm, por imperativo constitucional, que exercer a competência que lhes foi outorgada.

¹⁸⁸ “A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é hoje, verdadeiramente, densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo deste tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal ‘O’ (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos. [...] Se isso mostra, de um lado, que as competências se exprimem como facultades (F) outorgadas às pessoas políticas, por outro fica evidente a posição do ICMS, em que o titular da competência impositiva não pode deixar de legislar, ficando tolhido a disciplinar o impostos consoante traços que o constituinte esboçou, ou seja, os titulares da competência são obrigados a instituir o ICMS e, para isso, devem seguir os termos estritos que as leis complementares, as resoluções do Senado e os convênios estaduais prescrevem” (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 47-48).

Caminha a par e passo com esse entendimento Ives Gandra da Silva Martins, ao dizer que o ICMS “Trata-se de um tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado”¹⁸⁹.

Também Tércio Sampaio Ferraz Junior, sobre essa temática assim se manifestou:

Afinal, por ser o ICMS um imposto instituído por lei estadual, cuja receita se reparte entre Estado e municípios, mas que, pela própria natureza da circulação de mercadorias, repercute a economia das demais unidades estaduais da Federação, há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa. Para evitar prejuízos deste gênero, a Constituição Federal exigiu que a concessão de tais benefícios ficasse na dependência de deliberação, exigindo a Lei Complementar a realização de convênios entre Estados e Distrito Federal¹⁹⁰.

Ora, em decorrência do acima exposto, nada mais lógico do que a amplitude do critério espacial da regra-matriz do direito ao crédito estender-se ao território brasileiro e, eventualmente, em operações ou prestações iniciadas no exterior, mas que se findem em território nacional, nos termos abarcados pela Constituição Federal.

3.3.1.3 Critério temporal

Entendemos que o critério temporal da regra-matriz de direito ao crédito seja o momento da emissão do documento fiscal relativo à aquisição da

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1.

¹⁹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, abr./jul. 1989, p. 20.

mercadoria ou serviço de transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação, nos termos da legislação vigente.

Afastamos como critério temporal o momento em que ocorreu a operação de aquisição da mercadoria ou do serviço, pois o mero acontecimento no mundo fenomênico dessa hipótese não é suficiente para, ao menos no que tange ao direito tributário, fazer irromper a norma que dá autorização ao crédito. Ou seja, é preciso que tal evento seja vertido em linguagem jurídica e o meio para tanto é a emissão do competente documentos fiscal.

Isso porque esse acontecimento fenomênico ainda necessita ser vertido em linguagem jurídica competente, para que se torne um fato jurídico – no caso um fato jurídico tributário – e, neste caso, a linguagem jurídica eleita pelo ordenamento para tal transformação é a emissão do competente documento fiscal ou, ainda, a constituição do crédito por ato da autoridade administrativa, acaso o particular não o faça, nos termos do artigo 149, do Código Tributário Nacional.

O artigo 23, da Lei Complementar 87/96, nos evidencia a necessidade de verter em linguagem jurídica o evento, a fim de que seja possível o aproveitamento do crédito:

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

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

De sua leitura extraímos que o ordenamento jurídico considera imprescindível, para o exercício do direito ao crédito, a emissão do competente

documento fiscal, até porque é justamente a partir desse átimo temporal que se inicia a contagem do prazo decadencial para a sua utilização. Noutro giro, é preciso ponderar que o Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo, Decreto Estadual nº 45.490/00, mais precisamente em seu artigo 64, declina que a escrituração do crédito somente poderá ser feita quando da entrada da mercadoria ou da utilização dos serviços:

Artigo 64 - A escrituração de crédito previsto neste capítulo será efetuada (Lei 6.374/89, arts. 36, § 2º, 38, § 1º, e 67, "caput"):

I - quanto ao aludido no artigo 61, no período em que se verificar a entrada da mercadoria no estabelecimento ou a utilização do serviço;

II - nas demais hipóteses, nos momentos definidos nos artigos 62 e 63.

Não concordamos com esse ponto, pois isso pode acarretar prejuízo ao contribuinte e um enriquecimento ilícito do Estado. Basta pensar na seguinte situação: o contribuinte emite a nota fiscal em um mês, mas a mercadoria somente ingressa no estabelecimento comprador no mês seguinte; nessa hipótese, o crédito somente será fruído no mês seguinte ao ingresso das mercadorias, embora já seja possível pleitear o pagamento do imposto relativo àquela operação no mês seguinte ao da venda das mercadorias.

De outro lado, não podemos esquecer que o adquirente da mercadoria ou serviço pode e deve exigir a emissão do competente documento fiscal, a fim de que possa correta e plenamente exercer o seu direito ao creditamento dos respectivos valores de imposto permitidos pelo ordenamento.

Antes de finalizar este tópico, é oportuno aduzir que, por vezes, o particular que participa da operação de circulação de mercadoria ou da efetivação da prestação de um serviço sujeito à incidência do ICMS, pelos mais variados motivos, não emite o documento fiscal. Quando isso ocorre, por

previsão do Código Tributário Nacional¹⁹¹, cabe à autoridade administrativa constituir o crédito. E, uma vez sendo vertida em linguagem jurídica competente a ocorrência do negócio jurídico, também será consectário disso o surgimento do direito ao crédito, a fim de que não se deixe de aplicar o princípio constitucional da não cumulatividade.

3.3.2 Consequente

Vejamos, agora, os critérios que estabelecem a relação jurídica que surgirá quando os critérios acima forem observados no mundo fenomênico. Vejamos os sujeitos envolvidos e quantificação da obrigação.

¹⁹¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

3.3.2.1 Critério subjetivo

No estudo do critério subjetivo é o momento de verificar as pessoas que comporão a relação jurídica, lembrando que o direito existe para regular as relações intersubjetivas, tanto que não há que se falar em direito entre pessoas e coisas, mas sempre entre pessoas, até porque as relações jurídicas são sempre assimétricas, pressupondo a existência de pelo menos dois sujeitos. Com a finalidade de introduzir o estudo do tema, são relevantes as palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Nas operações internas do ICMS, em que há as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, o primeiro, sujeito passivo do “crédito tributário”, e o segundo, sujeito ativo do “direito ao crédito”; verifica-se que o devedor do “crédito tributário” é diverso do credor do “direito ao crédito”. De fato, nestas operações cada qual, comprador e vendedor, além da relação negocial própria são enlaçados pelo mecanismo da não-cumulatividade em relações jurídicas diversas: uma de débito, outra de crédito. Tais relações diversas, com fundamentos jurídicos distintos e contribuintes díspares (de fato e de direito), em comum apresentam apenas a presença do fisco, respectivamente: numa, em relação de crédito; noutra, em relação de débito¹⁹².

Vejamos, pois, a subdivisão de tal componente da norma jurídica que permite a aplicação do princípio da não cumulatividade.

3.3.2.1.1 Do sujeito ativo

O sujeito ativo será aquele que terá o direito de utilizar o crédito do imposto, neste polo da relação; portanto, teremos o sujeito que adquiriu a

¹⁹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. In: _____. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Forense: Rio de Janeiro, 2005, p. 542.

mercadoria ou o serviço de transporte intermunicipal ou interestadual ou serviço de comunicação.

Acreditamos que uma ressalva deva ser feita. É imprescindível que o sujeito ativo da relação do direito ao crédito seja contribuinte do imposto, aqui entendido o termo em sua acepção ampla, ainda que não habitual¹⁹³, isso porque aquele que não seja contribuinte não poderá abater o crédito que eventualmente possua, pois não realizará, posteriormente, operações com incidência do imposto.

Com a finalidade de ilustrar esse entendimento sobre a questão da habitualidade, é imprescindível que se registre a posição atual do Supremo Tribunal Federal expressada por meio da súmula nº 660: “SÚMULA nº 660 – Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Vale pontuar que a súmula nº 660 foi republicada pelo Supremo Tribunal Federal (DJ de 28, 29 e 30.03.2006), suprimindo-se a expressão *Até a vigência da Emenda Constitucional n.º 33/2001*. A republicação da súmula deixa evidente que mencionado Tribunal mantém seu posicionamento sobre a matéria, independentemente de o fato ter ocorrido antes ou depois da edição da Emenda Constitucional nº 33/01.

O fundamento das decisões do Supremo Tribunal Federal que justificaram a edição da súmula 660 e sua republicação atine à ofensa à não cumulatividade.

¹⁹³ A expressão *contribuinte não-habitual do imposto* é extraída da interpretação do artigo 155, inciso IX, alínea ‘a’ da Constituição Federal, na redação dada pela emenda constitucional n. 33: “a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Em outros termos, como o ICMS obrigatoriamente deverá ser não cumulativo – com as exceções previstas no próprio texto constitucional –, somente os contribuintes poderão ser sujeitos ativos da regra-matriz de incidência do crédito e, também, poderão ser sujeitos ativos da regra-matriz do direito ao crédito.

Apenas para demonstrar que a premissa usada por referido Tribunal foi mesmo o princípio da não cumulatividade, trazemos à colação breve decisão que deu suporte à sumula 660:

Alega o RE, em suma, violação do artigo 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal. Decido. O Pleno deste Tribunal decidiu no RE 185.789, 3.2.2000, relator Ilmar, e redator p/ acórdão Maurício: "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 509313/RJ; Min. Rel. Sepúlveda Pertence; Julgamento 22/11/2006; Publicação DJ 13/12/2006 PP-00120).

Conclui-se: aquele que não é contribuinte do ICMS não tem como ser sujeito ativo da regra-matriz do direito ao crédito, pois não terá, em contrapartida, débitos a serem compensados, a fim de que se concretize a diretriz da não cumulatividade, verdadeira garantia individual do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea nos termos do artigo 60, §4º, IV, combinado com o artigo 5º, §2º, da Constituição Federal.

Por fim, é importante mencionar o quanto disposto no artigo 25 da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

Tal dispositivo delimita, também, em nosso entender, o sujeito ativo no exercício da não cumulatividade, e, por não encontrarmos nele nenhuma inconstitucionalidade, deve ser observado.

3.3.2.1.2 Do sujeito passivo

O sujeito passivo da relação será o Estado ou o Distrito Federal ao qual o contribuinte, e nesta relação sujeito ativo do direito ao crédito, tiver que efetuar o recolhimento do ICMS, a fim de que seja possível realizar a compensação prevista pela Carta da República ao assegurar a não cumulatividade do ICMS.

3.3.2.2 Critério quantitativo

Segundo visto acima, no critério quantitativo encontramos a mensuração da obrigação, ou seja, aferimos qual será o crédito que o sujeito ativo terá para compensar na futura relação que implique em pagamento do ICMS. Da mesma forma como na regra-matriz de incidência tributária, temos aqui os desdobramentos do critério em base de cálculo e alíquota.

3.3.2.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo será o valor da operação que resultou na aquisição da mercadoria ou fruição do serviço de transporte intermunicipal ou interestadual ou serviço de comunicação. Será essa grandeza valor da operação sobre a qual incidirá a alíquota que permitirá a mensuração do montante do crédito a ser posteriormente aproveitado.

Ainda no que tange à base de cálculo, devemos reafirmar que somente não darão o direito ao crédito as aquisições de mercadorias ou serviços que tenham sido abarcadas pela isenção ou não incidência, conceitos mais bem explorados no capítulo 4 deste trabalho.

De resto, todos os valores de operações poderão compor a aqui estudada base, apesar das inúmeras restrições trazidas pela legislação infraconstitucional, especialmente aquelas vertidas na própria Lei Complementar nº 87/96, as quais, infelizmente, na maioria das vezes, são respaldadas pela jurisprudência de nossos Tribunais.

Ives Gandra da Silva Martins, ao dissertar sobre o tema, observa que

Embora o regime adotado seja o da “não-cumulatividade” – que guarda apenas semelhanças com a técnica e com o princípio do valor agregado, para fim de viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores –, este tributo de “vocação nacional” foi regionalizado, com a EC n. 18/65, o CTN pelas Constituições de 67 e 88. Não adotou o país, a compensação de base contra base, mas o imposto contra imposto, conforme determina o artigo 155, §2º, inciso I, da CF [...].¹⁹⁴

¹⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: _____; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1-2.

Desta feita, somente se poderá chegar ao valor do crédito por meio da aferição do valor da operação na qual houve, ou poderia haver, a incidência do ICMS.

3.3.2.2.2 Alíquota

Tal qual asseverado no tópico sobre a regra-matriz de incidência tributária, a alíquota será o percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo e que permitirá que se encontre o valor do crédito do sujeito ativo nessa relação jurídica.

Referida alíquota será o valor destacado no documento fiscal que verteu em linguagem jurídica competente a operação de aquisição da mercadoria ou serviço que propiciou o direito ao crédito, desde que respeite o quanto previsto pela legislação específica.

Nesse diapasão, cumpre rememorar o quanto explicitado no tópico que tratou da extensão da expressão linguística *cobrado*, prevista no texto constitucional. Isso porque não importa o valor efetivamente recolhido a título de ICMS na operação para o direito ao crédito, mas, sim, o valor que incidiu, e este, sem margem para dúvida, é o destacado no documento fiscal, desde que não laborado em erro, dolo ou má-fé.

Neste sentido, a legislação paulista, mais precisamente a Lei 6.374/89, também usada como base para o presente estudo, é clara ao explicitar que o *quantum* a ser creditado corresponde ao imposto destacado em documento fiscal:

Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§ 1º - Para efeitos deste artigo, considera-se:

1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita a cobrança de tributo;

2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil; [...].

É importante frisar que a redação legal acima colacionada, apesar de também utilizar o vocábulo *cobrado*, deixa claro que o valor a ser creditado corresponde ao quanto destacado em documento fiscal, não fazendo menção ao efetivo recolhimento, e não poderia ser diferente, até porque, como vimos, o efetivo recolhimento do imposto não fica a cargo do sujeito ativo da regra-matriz do direito ao crédito, mas, sim, do sujeito que vendeu a mercadoria ou prestou o serviço.

Um ponto que pode gerar discussões sobre esta perspectiva atine, inegavelmente, aos casos em que não há destaque de imposto no documento fiscal. Ou seja, não há obrigação de destaque de alíquota quando da feitura da nota, no cumprimento deste dever instrumental. Acreditamos que, nesta situação, devemos perquirir qual seria a possível alíquota incidente, para calcular eventual crédito.

De outro lado, acirradas discussões têm sido travadas neste âmbito, especialmente no que concerne aos denominados benefícios fiscais não aprovados pelo CONFAZ, ou concedidos unilateralmente, isso porque, na maioria destes casos, destaca-se na nota fiscal o valor integral do ICMS;

todavia, em razão do benefício concedido, na maioria das vezes não é este o valor efetivamente recolhido.

Por isso, quando não há autorização do CONFAZ para a concessão do benefício, os Estados glosam os créditos tomados além do quanto foi efetivamente recolhido aos cofres públicos. O Supremo Tribunal Federal, todavia, vem sinalizando a legitimidade dos créditos, dando guarida ao princípio constitucional da não cumulatividade. Recentemente, mencionada corte de justiça, quando do julgamento da ADIN 4481/PR, modulou os efeitos de sua decisão para convalidar os créditos tomados anteriormente à declaração de inconstitucionalidade da norma estadual, estabelecida sem a aprovação do CONFAZ:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela requerente Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.

Elucidativa é a notícia sobre esta decisão, extraída do site do Supremo Tribunal Federal:

INFORMATIVO Nº 777

TÍTULO

ICMS: benefício tributário e guerra fiscal

PROCESSO

ADI-4481

ARTIGO

O Plenário julgou parcialmente procedente pedido formulado em ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, II, e dos artigos 2º a 4º; 6º a 8º; e 11, todos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná. O diploma impugnado trata da concessão de benefícios fiscais vinculados ao ICMS. O Colegiado asseverou

que o entendimento do STF seria no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da LC 24/1975, afrontaria o art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Primeiramente, no que se refere ao art. 1º, “caput”, I e parágrafo único; bem assim ao art. 5º da lei impugnada, afirmou serem constitucionais. Esses dispositivos estabeleceriam apenas a suspensão do pagamento do ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima ou de material intermediário, e transferiria o recolhimento do tributo do momento do desembaraço aduaneiro para o momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento. No ponto, a jurisprudência do STF permitiria diferir o recolhimento do valor devido a título de ICMS — se não implicasse redução ou dispensa do valor devido —, pois isso não significaria benefício fiscal e prescindiria da existência de convênio. Por outro lado, a lei deveria ser declarada inconstitucional quanto aos dispositivos que preveriam parcelamento do pagamento de ICMS em quatro anos sem juros e correção monetária; bem assim que confeririam créditos fictícios de ICMS de forma a reduzir artificialmente o valor do tributo. Haveria deferimento indevido de benefício fiscal. Ademais, seria também inconstitucional dispositivo que autorizaria o governador a conceder benefício fiscal por ato infralegal, inclusive por afronta à regra da reserva legal. Por fim, o Plenário, por maioria, deliberou modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que tivesse eficácia a partir da data da sessão de julgamento. Ponderou que se trataria de benefícios tributários inconstitucionais, mas que se deveria convalidar os atos jurídicos já praticados, tendo em vista a segurança jurídica e a pouca previsibilidade, no plano fático, quanto às consequências de eventual decretação de nulidade desses atos, existentes no mundo jurídico há anos. Entretanto, o STF não poderia permitir que novos atos inconstitucionais fossem praticados. Vencido, no ponto, o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. ADI 4481/PR, rel. Min. Roberto Barroso, 11.3.2015. (ADI-4481).

Devemos ressaltar que o parágrafo 3º do artigo 36 acima transcrito tem a pretensão de vedar o crédito nestas situações:

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

Ou seja, pretende o legislador paulista vedar o direito ao crédito, nos casos em que, apesar do quanto destacado em documento fiscal, houver algum

benefício ou redução de base de cálculo concedido pelo Estado de origem da mercadoria ou serviço, sem a devida e prévia aprovação pelo CONFAZ, tese que não vem sendo respaldada por nossos Tribunais, segundo visto acima.

Não concordamos com o dispositivo acima, pois, se a norma que instituiu o benefício não foi efetivada validamente, os Estados e o Distrito Federal têm os meios próprios para retirá-la do ordenamento, não podendo simplesmente desconsiderar a norma do Estado concessor do benefício. O que o artigo retro evidencia, na verdade, é uma forma de atingir a competência dos demais entes da Federação, de forma não prevista pelo ordenamento jurídico. Este tema, porém, será mais bem analisado no capítulo 7 do presente trabalho.

4 CONCEITOS RELEVANTES

Extremamente relevante, neste momento, fixar alguns conceitos que serão necessários para a aplicação das conclusões a serem tomadas. Vejamos.

4.1 Contribuinte

Primeiramente, algumas considerações gerais sobre sua natureza jurídica. A figura do contribuinte está prevista em nível infraconstitucional, primordialmente, no artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Desta feita,

Define-se capacidade tributária como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Se assim é, podemos dizer que capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.¹⁹⁵

Essa legitimação passiva pode ser atribuída, inclusive, a entes não dotados de personalidade jurídica, segundo previsão do artigo 126 do Código Tributário Nacional. O direito tributário reconhece a aptidão de certos entes, agregados econômicos, unidades profissionais, organizações de pessoas ou de bens que não tenham personalidade jurídica para realizar fatos jurídicos tributários.

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 309.

É preciso pontuar, todavia, que ser capaz de realizar o fato jurídico tributário não necessariamente denota capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. São coisas distintas.

O legislador das regras tributárias está credenciado a descrever o fato que bem lhe aprouver, dentro dos parâmetros constitucionalmente previstos, mas com o objetivo específico de a eles ligar efeitos tributários. Nesse segmento, é extremamente lasso o campo eletivo das edificações tributárias [...].¹⁹⁶

O principal limite encontrado pelo legislador, para a eleição de quem poderá realizar o fato jurídico tributário, refere-se à outorga constitucional de competência. Tratando-se, todavia, da capacidade de ser sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, é absolutamente necessário que esse alguém detenha personalidade jurídica. Somente a pessoa sujeito de direitos fundamentais pode vir a ser devedor de alguma obrigação.

O contribuinte, desta feita, tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, participou diretamente da ocorrência fenomênica descrita no antecedente da regra-matriz de incidência, tendo sido eleito pela legislação como devedor da obrigação pecuniária de levar dinheiro aos cofres públicos ou, ainda, devedor do cumprimento de uma obrigação de fazer ou não fazer, se estivermos diante do cumprimento de um dever instrumental.

4.2 Responsabilidade tributária

Não há dúvidas, dentro do sistema tributário nacional, sobre existir a figura dos responsáveis, os quais são colocados pelo artigo 121 do Código

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 312.

Tributário Nacional, em seu inciso II, também como sujeitos passivos da obrigação tributária.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Além dessa previsão, outros artigos versam sobre as modalidades de responsabilidade e a forma como ela funciona. Vale, nesse sentido, trazer à colação a previsão do artigo 128 do mesmo Código, por ser esta a disposição que estabelece as balizas gerais do instituto.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Sobre o artigo 128, relevantes são as palavras de Sacha Calmon:

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área, não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.¹⁹⁷

Podemos dizer que o Código Tributário Nacional traz as seguintes modalidades de responsabilidade: a) responsabilidade por solidariedade – artigo 124; b) responsabilidade dos sucessores – artigos 129 a 133;

¹⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 209.

c) responsabilidade de terceiros – artigos 134 e 135; e, d) responsabilidade por infrações – artigos 136 a 138.

Vale a ressalva de que o agente de retenção, que para nós também representa uma das modalidades de responsabilidade, será tratado no item específico e que a substituição será tratada no tópico seguinte, embora já possamos adiantar que não acreditamos que a substituição seja uma das espécies de responsabilidade, ao menos não as tratadas com supedâneo no artigo 128 do Código Tributário Nacional acima transcrito.

Devemos advertir que não é mister deste trabalho conceituar e analisar, minuciosamente, todas as espécies de responsabilidade introduzidas no ordenamento jurídico pelo Código Tributário Nacional, mas, sim, trazer as balizas gerais do instituto, a fim de concluir se o sujeito passivo da obrigação tributária, em alguns casos denominados pelo ordenamento jurídico de diferimento, seria uma espécie de responsabilidade, tudo com a finalidade de identificar as possíveis naturezas jurídicas desse instituto, concluindo pela possibilidade do aproveitamento, ou não, do crédito do imposto, bem como analisar a aplicação dos princípios da legalidade e anterioridade.

Feita essa ressalva, sigamos percorrendo um pouco sobre algumas características das espécies de responsabilidade.

A solidariedade¹⁹⁸ passiva, por exemplo, ocorre quando há mais de um devedor, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral. O artigo 124 do Código Tributário Nacional determina haver solidariedade entre as pessoas que

¹⁹⁸ “O Código Tributário Nacional, com a norma que prevê a solidariedade, nada mais faz que autorizar a colocação de dois ou mais sujeitos no pólo passivo da relação jurídica tributária in concreto, quando realizarem o fato descrito na hipótese, o que só se observará no momento da aplicação da regra-matriz” (NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 101).

tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e nos casos em que tais pessoas assim o forem expressamente designadas por lei (inciso II).

A expressão *interesse comum* não seria suficiente para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores, pois, por exemplo, no ISS, tanto o tomador como o prestador do serviço têm interesse comum no evento. É de se assinalar que a solidariedade apenas se instalará entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

Sobre o inciso II do artigo 124, assim se manifesta Paulo de Barros:

O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.¹⁹⁹

É importante frisar que essa terceira pessoa é qualquer uma desde que não tenha relação direta e imediata com o evento, posto que, se assim o fosse, deveria ser nomeada de contribuinte. É preciso, todavia, que essa busca pelo responsável seja feita dentro do espectro possível do evento descrito pela norma jurídica, relacionando-se com o acontecimento ao menos de forma indireta.

Como vimos acima, o legislador pode escolher uma dessas pessoas que se ligam ao evento como responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. A ressalva feita por José Artur Lima Gonçalves, aqui, é de extrema relevância:

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 318.

Não obstante, o legislador infraconstitucional não fica, em um primeiro momento, absolutamente jungido a essa eleição constitucional, podendo eleger como sujeito passivo outra pessoa que não a determinada na Carta Magna, desde que, concomitantemente, assegure os mecanismos necessários que garantam a plena e irrestrita eficácia do princípio da isonomia e da norma que proíbe o confisco.²⁰⁰

De outro lado, no caso de o legislador eleger algum sujeito totalmente desvinculado do fato tributado, estaremos diante de uma sanção administrativa. “Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.”²⁰¹

Isso ocorre, por exemplo, quando o artigo 130 do Código Tributário Nacional determina que o adquirente de bens imóveis será o responsável pelos impostos que incidam sobre a propriedade, domínio útil ou a posse, assim como as taxas e contribuições de melhoria. É de se perceber que ele é elemento estranho à ocorrência do fato jurídico tributário, somente sendo permitida a sua eleição pelo fato de não ter se atentado, quando adquiriu o imóvel, se os tributos a ele inerentes estavam ou não pagos.

O caráter sancionatório se manifesta também de forma evidente no artigo 134, quando há o tratamento da solidariedade. A existência de ilícito é clara, o que justifica o ânimo de punir do legislador. As pessoas arroladas não devem praticar omissões, sob pena de serem responsabilizadas.

O que podemos observar das breves linhas acima traçadas é que os responsáveis são, inegavelmente, sujeitos passivos de obrigações tributárias e

²⁰⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 262.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 324.

mais: ressalvados os casos de retenção, para os responsáveis não há uma previsão expressa do ordenamento para que possam se valer do patrimônio de outrem, com o fito de efetuar o pagamento da obrigação por eles devida²⁰².

4.3 Substituição tributária

A figura da substituição tributária possui previsão antiga em nosso ordenamento, todavia sua inserção no ordenamento jurídico pátrio em nível constitucional se deu por meio da emenda nº 3/93²⁰³, que incluiu o parágrafo 7º no artigo 150, com a seguinte redação:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Da leitura do dispositivo em comento, vemos que ele trata, mais especificadamente, da denominada substituição *para frente*. Não podemos esquecer, contudo, que, dentro do gênero substituição tributária, existe, ainda, a denominada substituição tributária *para trás*, segundo veremos na sequência.

²⁰² Referimo-nos, obviamente, ao âmbito das relações jurídicas tributárias, pois sabemos que, dentro do campo do direito civil, em determinados casos, é possível o regresso do valor pago pelo responsável.

²⁰³ “Como se desdobre, essa Emenda não criou um modelo novo de substituição, consistente no recolhimento antecipado do imposto, porque esse já existia, o que já se demonstrou; antes, prestou-se para inserir no sistema uma garantia constitucional para os contribuintes de imediata e preferível restituição para os casos de não acontecer o fato jurídico tributário presumido, na forma de limitação constitucional ao poder de tributar” (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, jul. 2001, p. 88-89).

Antes de pontuarmos o que seja substituição tributária – para frente e para trás –, algumas considerações são importantes; para tanto, utilizar-nos-emos das palavras do Professor Roque Antonio Carrazza, para quem

Não é dado ao legislador escolher o responsável tributário fora da norma jurídica tributária. Exemplificando para melhor esclarecer, não lhe é permitido onerar com a carga econômica do ICMS quem não se relacionou, de nenhum modo, com a prática da operação mercantil que fez nascer este tributo²⁰⁴.

Vemos, com a lição acima transcrita, que a liberdade do legislador infraconstitucional não é plena, não podendo eleger como sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS qualquer pessoa, a menos que assegure mecanismos para a plena e imediata recomposição patrimonial.

Pois bem, posta esta consideração, passemos a definir o que seja substituição tributária para trás: neste caso, há uma previsão legal, em regra visando facilitar a arrecadação, que postula que o tributo será recolhido pelo substituto, na próxima relação jurídica que se firmar, o qual fará isso em nome do substituído, sendo tal sistemática possível em razão de previsão constitucional que permite que a lei complementar disponha sobre a substituição tributária.

Já no caso da substituição tributária para frente, comungamos do mesmo posicionamento de Roque Antonio Carrazza, ou seja, que ela seria inconstitucional. Nesse tipo de substituição, a lei infraconstitucional presume que no futuro ocorrerá o fato jurídico tributário do imposto e que, mesmo antes de tal ocorrência, o substituto deve efetivar o recolhimento do imposto que seria devido, somente quando e se o fato ocorresse.

²⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 138.

Sabemos que há inúmeras discussões sobre a constitucionalidade do instituto em pauta²⁰⁵, especialmente sobre a retrocitada substituição *para frente*. Essas discussões, apesar de sua relevância, não serão abordadas no presente trabalho, posto não serem objeto do estudo ora empreendido.

Partiremos do pressuposto da constitucionalidade do instituto, até porque, ao menos até o momento, não há nenhuma norma jurídica retirando sua validade e vigência do ordenamento jurídico nacional²⁰⁶.

Muito se discute se a substituição seria uma das espécies de responsabilidade ou uma forma de sujeição passiva direta.

Acreditamos que a substituição seja uma espécie de sujeição passiva direta, posto que a regra-matriz de incidência tributária já contempla em seu aspecto subjetivo o substituto, o qual, mesmo que tangencialmente²⁰⁷, tem uma relação com o fato jurídico selecionado pela Constituição Federal, fazendo surgir, em relação a este, uma obrigação própria de recolhimento de tributo, mas não deixando de existirem relações jurídicas tributárias em sentido amplo com o substituído²⁰⁸.

²⁰⁵ Defendendo a inconstitucionalidade do regime da substituição tributária *para frente*, indicamos a leitura de CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

²⁰⁶ Neste sentido, acreditamos que uma norma jurídica pertencente ao sistema somente pode dele ser retirada pelo advento de uma outra norma jurídica competente para tal fim. Até que isso aconteça, a norma pertence ao sistema, sendo, portanto, válida.

²⁰⁷ Vale novamente declinar o artigo 128 do Código Tributário Nacional: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

²⁰⁸ “É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o

É bom deixar claro que, quando dizemos que permanecem relações entre o ente tributante e o substituído, não estamos nos referindo à denominada obrigação tributária principal – pagar tributo –, pois o sujeito passivo desta é o substituto, mas há outras relações tributárias que não a principal, até porque pensamos ser o substituído o destinatário constitucional do tributo, sendo a pessoa cuja materialidade descrita na Constituição Federal busca atingir.

Por exemplo, o regime jurídico aplicável à relação entre ente tributante e substituto é o do substituído; isso demonstra que algumas relações remanescem entre ente tributante e substituído²⁰⁹.

Neste sentido, Heleno Torres afirma que no “[...] mecanismo da substituição identificamos três relações jurídicas tributárias típicas (i. Fisco e substituto, ii. Substituto e substituído, iii. Fisco e substituído)”²¹⁰.

Em suma, o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária nos casos de substituição é o substituto. Por sua vez, em nosso entendimento, subsiste relação jurídica do ente tributante com o substituído.

Imperioso, neste momento, trazermos à baila alguns posicionamentos de nossos doutrinadores sobre a substituição. José Eduardo Soares de Melo nos ensina que

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação

do substituto” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 649).

²⁰⁹ Neste sentido, o artigo a seguir, extraído do Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo: “Artigo 66-E - Em relação ao imposto devido por substituição tributária, aproveita ao responsável tributário o regime jurídico aplicável ao substituído, no que concerne a isenções, alíquota e base de cálculo”.

²¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, jul. 2001, p. 89.

a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).²¹¹

Andrei Pitten Velloso afirma que

[...] pode-se conceituar o substituto como o obrigado tributário originário que, não obstante deva efetuar o pagamento do tributo em nome próprio, não se qualifica como contribuinte e tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente²¹².

Não é outro o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho:

Não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica da matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.²¹³

Da leitura dos trechos acima, vemos que, nos casos de substituição, o único sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é o substituto, posto que, em momento anterior à incidência da regra-matriz, já foi determinado que ele seria o sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Neste sentido, Sacha Calmon adverte que²¹⁴

O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da substituição começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado

²¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 199.

²¹² VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 172.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 648.

²¹⁴ Acreditamos que, quando o autor fala em contribuinte, quer se referir ao sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária.

legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade).²¹⁵

Sobre o tema, assim se manifesta Eduardo Domingos Bottallo:

Sem embargos, algumas diretrizes haverão, a propósito, de ser observadas. Assim, é imprescindível que o responsável também esteja vinculado, de algum modo, ao fato gerador. Ademais, a lei deve proporcionar-lhe meios de, sem maiores entraves, ressarcir-se junto ao contribuinte do ônus financeiro que a condição de sujeição passiva venha a impor-lhe.²¹⁶

Seguindo o mesmo caminho, Rafael Pandolfo:

A vedação ao enriquecimento ilícito, a proibição de confisco e o respeito à capacidade contributiva apresentam nuances distintas, conforme estejam direcionadas ao substituto ou ao substituído. Esse porque, alijado do fluxo ordinário de apuração e recolhimento, deverá ter respeitado o fardo tributário máximo descrito na norma de competência tributária; aquele porque, chamado a colaborar com o Estado, deve, sempre, possuir relação jurídica própria com o substituto que lhe permita a pronta repercussão jurídica do ônus ao qual está incumbido.²¹⁷

Paulo de Barros é incisivo ao dizer que “[...] uma peça indispensável ao arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de mecanismo eficaz para eventuais ressarcimentos do substituto”²¹⁸.

Por isso, vários dispositivos de nosso ordenamento autorizam que o substituto se valha do patrimônio do substituído para efetuar o pagamento da

²¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 212.

²¹⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 407.

²¹⁷ PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e pharmacon. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 132.

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 649.

obrigação que lhe é própria. Ademais, extrai-se com muita nitidez de nosso ordenamento jurídico que a base de cálculo do tributo nos casos de substituição engloba valores que não se referem aos custos da mercadoria para o substituto. É o que se convencionou chamar de margem de valor agregado, sobre o qual também incide o tributo. Como exemplo, vejamos o artigo 8º, da Lei Complementar 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Desta feita, fica claro que na substituição há valores que se referem ao patrimônio de outrem, mas com previsão para que o substituto – sujeito passivo – atinja tal patrimônio, a fim de não se ver privado de sua propriedade sem causa.

É preciso ponderar, por fim, que, nas operações regradas pela substituição tributária, há duas incidências de regras-matrizes: a) uma da incidência do tributo sobre a denominada operação própria do substituto, na qual ele é sujeito passivo na espécie contribuinte; e, b) uma incidência do tributo sobre os fatos jurídicos tributários que serão praticados, na qual temos o mesmo sujeito passivo, mas agora na espécie de substituto.

Justamente por este motivo, é preciso muito cuidado ao analisar o direito ao crédito neste tipo de situação. Segundo veremos no capítulo 5, há, na legislação paulista, casos em que o legislador usou o vocábulo *diferimento*, mas, na verdade, o instituto criado foi o da substituição tributária, fato que gera consequências jurídicas distintas no que atine à possibilidade, ou não, de aproveitamento do crédito do ICMS, com base na incidência do princípio constitucional da não cumulatividade. Da mesma forma, haverá consequências distintas no que tange à observância, ou não, dos princípios da legalidade e anterioridade.

4.4 Agente de retenção

A criação, pelo ordenamento jurídico, dos agentes de retenção tem uma finalidade muito clara, qual seja: facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Adquirem importância cada vez maior, no campo tributário, os sistemas de tributação na fonte ou de substituição tributária. Isso se explica por razões de ordem prática. Estes mecanismos são muito atraentes porque simplificam e agilizam arrecadação, além de tornarem dispensável a fiscalização de um significativo universo de contribuintes. As fontes retentoras bem como os substitutos tributários passam a ser objeto da fiscalização, com o que desoneram o fisco deste encargo em relação aos contribuintes retidos ou substituídos.²¹⁹

No mesmo sentido, se manifesta Hector Villegas:

Especial atención merece la retención en la fuente, atento a que esta institución ha crecido en forma acelerada prestando un gran

²¹⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 406-407.

beneficio para el fisco. Baste pensar en el aumento de costo que significaría para el Estado organizar los servicios que empresas y particulares le prestan gratuita y obligatoriamente como agentes de retención.²²⁰

A figura do agente de retenção encontra-se expressamente prevista em nosso ordenamento em alguns dispositivos, pelos quais citamos o artigo 45 do Código Tributário Nacional:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Da leitura do dispositivo podemos verificar que o agente de retenção tem o dever de se valer do patrimônio de outrem para o pagamento do tributo. Neste caso, o destinatário constitucional tributário não é o agente de retenção, mas, sim, a pessoa que demonstra a capacidade contributiva, todavia com nítidos fins de facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo, como dissemos, a lei – e somente ela poderia fazê-lo – elege uma outra pessoa²²¹, que, por sua posição, pode retirar a parcela do patrimônio do destinatário constitucional daquele tributo e levar tal quantia aos cofres públicos.

Agentes de retenção são aqueles a quem se atribui a obrigação de reter o valor do tributo e repassá-lo aos cofres públicos em

²²⁰ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972, p. 154.

²²¹ “La ley o la administración (previa autorización legal) designan como agentes de retención a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente.” (ibid., p. 154).

nome do contribuinte. Para tanto, devem estar numa posição que lhes possibilite levar a cabo sua incumbência.²²²

Fica claro, com as assertivas acima, que o agente de retenção não tem natureza jurídica de contribuinte, mas, sim, de responsável tributário, sendo, portanto, um sujeito passivo.

À luz do sistema do CTN, os agentes de retenção definitivamente não se enquadram na noção de sujeito ativo da relação obrigacional, pois este é definido como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (artigo 119). À primeira vista, amoldam-se à categoria oposta, de sujeito passivo da obrigação principal, entendido como a “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (artigo 121, caput). Qualificados como sujeitos passivos da obrigação principal, restaria clara a inclusão dos agentes de retenção na categoria dos responsáveis, pois à evidência não são contribuintes.²²³

Não há grandes divergências doutrinárias quanto ao fato de ser o agente de retenção sujeito passivo da obrigação tributária com natureza jurídica de responsável.

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não reter). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição do dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias.²²⁴

Há, contudo, várias discussões sobre ser ele responsável pela obrigação principal ou meramente responsável por um dever instrumental. O próprio autor

²²² VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 173.

²²³ Ibid., p. 174.

²²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 225.

do trecho acima trazido, com minúcia, assevera a existência da divergência e se posiciona no sentido de que o agente de retenção é responsável pelo cumprimento de uma obrigação acessória ou dever instrumental²²⁵.

De qualquer forma, o que se analisará é se, em algum suporte legislativo do Estado de São Paulo, apesar de usar o vocábulo *diferimento*, estaremos diante de uma hipótese de responsabilidade.

4.5 Não incidência

De plano, é importante delimitar que a não incidência não se confunde com a imunidade ou com a isenção. Tal instituto, dentro da seara tributária, é a ausência de suporte físico no ordenamento jurídico que permita ao aplicador do direito efetivar a subsunção de um determinado acontecimento fenomênico a uma determinada hipótese legal.

É a impossibilidade de surgimento de obrigação tributária, posto que o fenômeno ocorrido no mundo não está descrito no antecedente de nenhuma norma jurídico-tributária, não podendo ser vertido em linguagem jurídica competente, pois não há tal linguagem no ordenamento. Nas palavras de

²²⁵ “Enfim, os agentes de retenção efetuam o pagamento tributário em nome do contribuinte e com recursos que lhe pertencem juridicamente. É visível a diferença dos caracteres jurídicos dessa figura perante aqueles atinentes aos substitutos e aos responsáveis tributários. Tal fato não nos leva a excluí-los da categoria genérica dos sujeitos passivos (ou se se preferir dos obrigados tributários), pois é inquestionável possuírem uma obrigação jurídico-tributária, de efetuar o recolhimento do tributo. Leva-nos, porém, a refutar a sua qualificação como sujeitos passivos da obrigação tributária principal. Os agentes de retenção são sujeitos passivos de obrigação tributária secundária, que não resulta da incidência da regra-matriz de incidência, mas de regra diversa, a qual estabelece a sua obrigação jurídica de reter e recolher, em nome do contribuinte, o tributo devido” (VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 190).

Renato Lopes Becho, “Temos na não incidência a ausência de norma legal que considere um evento como de interesse para o direito tributário. Melhor dizendo, não incidência significa que não há lei que considere um dado acontecimento como passível de tributação²²⁶”, sendo que “Só haverá subsunção com a rigorosa adequação do fato à norma. Se não houver um ajuste total da descrição legal e hipotética com o fato acontecido, não estaremos diante de uma subsunção, e o fato não será imponible. Haverá o fenômeno da não incidência”²²⁷.

O fato jurídico somente pode surgir se houver, para tanto, linguagem prevista no ordenamento. Neste diapasão, relevantes são as palavras de Paulo de Barros Carvalho²²⁸

Sendo a linguagem constitutiva da realidade, dentre elas a realidade jurídica, determinado fato só é concretizado se observados os requisitos linguísticos exigidos para tanto, pois somente haverá subsunção se estiverem presentes todas as notas características do conceito eleito pelo legislador para integrar a hipótese normativa. Consequentemente, dependendo da forma como o negócio jurídico é efetuado, quer dizer, da linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um fato jurídico tributário ou não²²⁹.

Em suma, a não incidência é a não previsão pelo ordenamento jurídico vigente de descrição de fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, no que atine ao exercício da competência outorgada constitucionalmente.

²²⁶ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 232.

²²⁷ *Ibid.*, p. 234.

²²⁸ Assevera claramente o professor que, “[...] ao distribuir as competências, o constituinte efetuou cortes, estabelecendo rígidos limites ao exercício da tributação. Desse modo, autorizou as pessoas políticas a tributarem apenas determinadas situações especificadas no Texto Constitucional, ficando-lhes vedado atingir fatos não cobertos pela competência tributária que lhes foi atribuída” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 482).

²²⁹ *Ibid.*, loc. cit.

Como base nesta afirmação, entendemos que tal instituto não se confunde com a isenção ou a imunidade²³⁰. No ciclo de positivação do direito, infelizmente, nos deparamos com muitas situações em que a não incidência é tratada como instituto de imunidade, o que em nosso entendimento é um equívoco que, ao menos em nível científico, não pode ser admitido.

4.6 Imunidade

Tal como ocorre com outros institutos jurídicos, o conceito de imunidade é alvo de divergências. Para o professor Paulo de Barros Carvalho, imunidade é a

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas²³¹.

E continua o mesmo autor dizendo que

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas

²³⁰ “A diferença reside, todavia, na origem do instituto. Na hipótese de não-incidência impede-se o surgimento da obrigação e do crédito, porque o Poder Tributante, que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade. Na imunidade, o Poder Tributante não tem qualquer poder. Não abdica do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição. Na não-incidência, o poder tributante poderá preencher a área não acobertada por sua ação, sempre que o desejar, através de atos oriundos de suas casas legislativas, direta ou indiretamente. Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício ou não-exercício está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Empresarial – Pareceres*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 299-300).

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185, grifos do autor.

titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante²³².

Por sua vez, Regina Helena Costa observa que

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, não se sujeitarem à tributação²³³.

E, ainda, que

A imunidade tributária apresenta dúplici natureza: de um lado, exsurge como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas²³⁴.

Incontestável, em nossa opinião, ser a imunidade uma norma jurídica, mais precisamente uma norma jurídica de estrutura²³⁵ dotada, como não poderia deixar de ser, de um antecedente e de um consequente.

É importante evidenciar que não se trata de uma limitação ao poder de tributar, mas, ao contrário, as normas de imunidade delineiam as normas que outorgam competência às pessoas políticas, as conformam, ou seja, somente fazendo o cotejo entre as normas de competência e as de imunidade é que

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 358.

²³³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 80.

²³⁴ *Ibid.*, p. 79.

²³⁵ “Tal assertiva denota serem as imunidades constitucionais normas de estruturas que se dirigem ao legislador das pessoas políticas, delimitando o seu campo impositivo de forma negativa, estipulando que somente podem editar normas que criem tributos no âmbito de suas competências desde que não alcancem as situações contempladas pelas regras de imunidade” (CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 123-122).

teremos efetivamente delineada a competência das pessoas políticas expressamente previstas pela Constituição Federal.

Estas normas não atuam em momentos distintos, mas conjuntamente, sendo regidas pelas disposições trazidas pelo Texto Magno. Ora, como dissemos, as imunidades são normas jurídicas de estrutura, posto que instituem órgãos, disciplinam procedimentos e estabelecem como outras normas podem ser inseridas, modificadas ou expulsas do ordenamento jurídico.

Devemos, todavia, fazer uma ressalva: as normas que trazem as imunidades podem ser, em alguns casos expressamente delimitados, completadas por outras normas, de inferior hierarquia, como é o caso em que, no próprio texto constitucional, há remissão à lei complementar, como o disposto no artigo 14 do CTN. Nestes casos, há uma normatização infraconstitucional de deveres instrumentais destinados a controlar a fruição de determinada hipótese de imunidade, assim teremos regras de conduta, as quais, de forma alguma, podem impedir ou dificultar a fruição das imunidades dispostas na Carta Magna.

No que tange à possibilidade de as regras de imunidade atingirem somente impostos, não concordamos com tal assertiva. Muito embora o inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal traga somente o vocábulo *impostos*, somos filiados à necessidade da interpretação sistemática dos textos normativos. Neste sentido, Héctor Villegas que se posiciona contrariamente à interpretação literal, vez que tal método limita o sentido da lei.

Os especialistas da matéria são unânimes em assinalar que este método, usado de forma exclusiva, é insuficiente e, segundo Griziotti, pode levar a conclusões errôneas, porque o legislador não é sempre um técnico em direito tributário e, portanto, pode

suceder que a terminologia empregada não seja a adequada à realidade sobre a qual se desejou legislar²³⁶.

Há, na Constituição, em vários outros dispositivos, a determinação de imunidades que atingem outras espécies de tributos que não os impostos (art. 5º. Inciso XXXIV, art. 195, § 7º, 226, §1º, dentre outros); então, levando em conta uma interpretação sistemática e finalística, acreditamos que as imunidades podem atingir quaisquer espécies tributárias, desde que haja previsão constitucional

Versando, ainda sobre a relação entre competência tributária e imunidade, são de relevo as palavras de José Artur Lima Gonçalves²³⁷:

Com isso, afirma-se de forma cristalina a circunstância de que a competência é conferida e delimitada pela própria Constituição Federal, pois a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo a regra matriz de incidência tributária, cuidará de fornecer os limites, a perfeita identificação dos confins do poder assim conferido.

E continua o mesmo professor:

²³⁶ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972, p. 154.

²³⁷ “Como já ressaltou José Solto Maior Borges, a rigor, a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorga ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu a competência deste. A competência tributária já nasce limitada” (GONÇALVES, José Artur Lima. A imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. v. 1. São Paulo: IOB, 2003, p. 125). E continua: “O enunciado constitucional é composto por diversos símbolos lingüísticos que, já o vimos, estão sendo utilizados como veículo de transmissão de comandos prescritivos a serem apreendidos pelo leitor do texto constitucional. Basicamente, percebem-se os seguintes comandos: (i) a Constituição está dispondo sobre a delimitação do âmbito da competência tributária impositiva da União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios; (ii) a delimitação de âmbito é feita relativamente a tributos não vinculados; (iii) ao delimitar este tão extraordinário e fundamental – para o próprio funcionamento viável do Estado que a Constituição cria e disciplina – poder estatal, a Constituição está evidenciando que houve, no processo decisório desenvolvido pelo constituinte, a opção por um valor, um núcleo de interesses, tão, ou ainda mais extraordinário do que o próprio poder tributário do Estado, e que, portanto, deveria permanecer inalcançável por este próprio poder de tributar (ibid., p. 131).

As normas válidas são fruto do regular exercício de uma dada competência, contendo-se nos limites formais e materiais da norma que lhe serve de fundamento de validade. [...] A Constituição serve-se de enunciados lingüísticos reveladores de certos valores constitucionalmente prestigiados e que a norma constitucional determina estejam e permaneçam fora do alcance do âmbito de validade da norma de estrutura que veicula competência tributária impositiva²³⁸.

Em suma, não há como delimitar a competência de um determinado ente tributante, sem analisar as normas imunizantes, pois elas atuam conjuntamente, não havendo que se falar em incidência de uma norma prioritariamente à outra.

4.7 Isenção

O que seja isenção já gozou na doutrina e na jurisprudência pátrias de variados conceitos.

Embora não seja o foco do presente estudo uma minuciosa digressão histórica sobre o instituto jurídico da isenção, é importante fazer breve resumo das principais manifestações a seu respeito, bem como trazer a lume o posicionamento de alguns doutrinadores, visando, após, explicitar o conceito adotado para os fins deste trabalho.

Fixado este conceito, posteriormente pretendemos demonstrar que o ordenamento jurídico, por vezes, quando usa o vocábulo *diferimento* está tratando, na verdade, de normas jurídicas de isenção, o que influenciará sobremaneira as questões atinentes ao direito ao crédito do imposto, bem como trará outras implicações práticas.

²³⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. A imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. v. 1. São Paulo: IOB, 2003, p. 123-124.

Rubens Gomes de Souza²³⁹ e Amílcar de Araújo Falcão²⁴⁰ trataram da isenção como uma “dispensa legal do pagamento do tributo” dentro desta concepção; o fato jurídico tributário surgiria, por haver subsunção da hipótese descrita na lei e o que aconteceu no mundo fenomênico, nascendo a obrigação tributária, todavia o cumprimento de referida obrigação, ou seja, o seu pagamento, ficaria dispensado pela lei denominada isentiva.

José Souto Maior Borges²⁴¹, por sua vez, tratou da temática em apreço e postulou que a isenção seria uma “hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada”. No arcabouço dos ensinamentos desse renomado autor, a norma de isenção incidiria justamente impedindo a incidência da norma jurídica tributária. A diferença crucial entre os dois posicionamentos até o momento deduzidos é que, neste segundo, não ocorreria o nascimento da obrigação tributária, não surgiria o dever de pagar o tributo.

De seu turno, Paulo de Barros Carvalho conceituou as isenções como uma espécie de norma de estrutura que investiria “[...] contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, *parcialmente*”²⁴². Renato Lopes Becho postula que as isenções “[...] são genericamente, restrições infraconstitucionais à cobrança de tributos. Reservam grande similitude com as imunidades, levando a doutrina a tratá-las, normalmente, logo após essas”²⁴³.

²³⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. póst. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

²⁴⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964, p. 132.

²⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490, grifo do autor.

²⁴³ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 235.

O mesmo autor também deixa claro que essa mutilação dos aspectos existentes no antecedente ou no consequente da regra-matriz de incidência tributária não pode ser confundida com as reduções de base de cálculo ou de alíquota, pois estas não mutilam parcialmente o critério, apenas reduzindo-o.

No mesmo sentido, Robson Maia Lins²⁴⁴:

A norma de isenção atua sobre a regra matriz de incidência tributária, vestindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os parcialmente. Trata-se do encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a não incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva, ou atua no consequente, comprometendo os efeitos prescritivos da conduta. Assim, vemos que a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra matriz, que continua atuando para outras situações²⁴⁵.

Tal entendimento, infelizmente, não é compartilhado pelos tribunais pátrios, segundo podemos aferir dos julgados a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. JURISPRUDÊNCIA DO STF. MULTA. LEI SUPERVENIENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

1. O benefício fiscal de redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, "b", da CF, não havendo falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STF.

2. Os convênios do ICMS têm a função de uniformizar, em âmbito nacional, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/1988). Em última análise, trata-se de instrumento que busca

²⁴⁴ "Parte da doutrina entende haver certa similitude entre os institutos da imunidade e isenção, ou seja, tanto a imunidade quanto a isenção, podem ser tidas como técnicas semelhantes, através da qual a lei tributária, ao demonstrar o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, retira uma ou mais espécies e as declara isentas, em ambos os institutos inexistente o dever de levar quantia em dinheiro aos cofres públicos, ou seja, a exoneração tributária. A diferença primordial consiste em que a imunidade atua no plano da definição de competência, ao passo que a isenção opera no plano do exercício da competência" (LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 229).

²⁴⁵ Ibid., loc. cit.

conferir tratamento federal uniforme em matéria de ICMS, como forma de evitar a denominada guerra fiscal.

3. Nos termos da cláusula primeira, § 1º, do Convênio ICMS 128/1994, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

4. A teleologia do instituto e a própria literalidade da norma revelam que a hipótese é de mera autorização, de modo que não há obstáculo a que a legislação estadual impeça o aproveitamento integral do crédito.

5. O art. 106, II, "c", do CTN, estabelece que a lei tributária deve retroagir quando cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, razão pela qual há que ser reduzida a sanção, nos termos do superveniente Decreto 27.487/2004.

6. Recurso Ordinário parcialmente provido.

(RMS 39.554/CE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO.

1. É firme a orientação no sentido de que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, "b", da CF, não se havendo falar em violação do princípio da não cumulatividade.

2. Precedentes: AgRg no Ag 1.337.167/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4.2.2011; RMS 29.366/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 22.2.2011; RMS 31.044/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1º.7.2010; REsp 762.754/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 2.10.2007.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no RMS 35.124/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2011, DJe 14/10/2011)

Com extremo respeito aos posicionamentos doutrinários acima e sem deles nos afastar por completo, acreditamos que a isenção seja, realmente, uma norma jurídica de estrutura que conformará a regra-matriz de incidência tributária, a comporá. Não há, em nosso entender, uma norma que nos permita criar a regra-matriz de incidência tributária e em que, nesse processo de criação feito pelo intérprete, seja desconsiderada a existência da norma jurídica isentiva.

Ora, se há no ordenamento jurídico suporte físico que permita a construção da previsão isentiva, tal suporte deve ser considerado na criação da regra-matriz de incidência tributária. Mais claramente, a regra-matriz de incidência tributária somente pode ser construída levando em conta os suportes físicos que versam sobre a isenção.

Doutro aspecto, posta esta consideração, faz-se mister esclarecer que não coadunamos com a interpretação extensiva do conceito de isenção utilizada em ampla escala pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, pois somente vislumbramos a norma jurídica de estrutura de isenção quando há, repisando as palavras de Paulo de Barros Carvalho, mutilação parcial do critério da regra-matriz, não atingindo tal matiz a sua mera redução.

Não podemos olvidar, ainda, que a aptidão para a outorga da isenção, a competência para inserir tal norma no sistema, está ligada à competência para colocar no sistema a regra-matriz de incidência tributária. Neste sentido, Roque Carrazza: “De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela”²⁴⁶.

Outra peculiaridade importante das isenções é ratificada por Regina Helena Costa²⁴⁷ nos seguintes termos:

A outorga de isenção deve ser necessariamente fundada em razões de interesse público, sob pena de vulnerar-se o princípio da isonomia e, mais especialmente, uma de suas manifestações no campo tributário, qual seja, o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todo aquele que protagonizar

²⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 826.

²⁴⁷ Alerta ainda a autora que “[...] a isenção também pode atuar como um importante instrumento de realização da extrafiscalidade, pois, mediante sua concessão, modula-se o comportamento dos sujeitos com vista ao atingimento de finalidades sociais, econômicas e outras de interesse público. Daí podermos falar em isenções fiscais e extrafiscais” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 276).

determinada situação, definida em lei como necessária e suficiente para deflagrar o nascimento da obrigação tributária, será sujeito passivo do tributo correspondente (art. 150, I, CR)²⁴⁸.

Postas as considerações acima, é importante reiterar que não incidência, imunidade e isenção são institutos jurídicos distintos, com naturezas jurídicas diferentes e, portanto, sujeitos a regimes também díspares, sendo que somente a não incidência e a isenção podem afastar o direito constitucional do crédito do imposto, pela aplicação da não cumulatividade.

4.8 O ICMS e suas características

A Constituição Federal, ao outorgar competência aos entes componentes da Federação para criarem as regras-matrizes de seus tributos, no artigo 155, inciso II, concedeu aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição do imposto sobre “[...] operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”²⁴⁹.

Neste sentido, foi outorgada aos Estados e Distrito Federal a competência para instituírem o denominado ICMS, tributo que contempla em sua sigla uma série de materialidades²⁵⁰, tanto presentes no *caput* do artigo

²⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 276.

²⁴⁹ Artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

²⁵⁰ Sabemos que, embora a pluralidade de materialidades, há diretrizes comuns que permitem colocar essas diferentes espécies, se assim podemos dizer, dentro de um mesmo arcabouço: por exemplo, a submissão aos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e não cumulatividade.

retrotranscrito, quanto presentes nos demais dispositivos legais que o compõem.

Vejamos, sobre o tema, as palavras de Roque Antonio Carrazza:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição, ou consumo de minerais.²⁵¹

Apesar dessa pluralidade de hipóteses de incidência, devemos esclarecer que, no presente estudo, as situações abordadas em relação ao presente imposto se concentrarão mais na materialidade relativa às operações com circulação de mercadoria, pois é nesta que se encontram com mais amplitude as hipóteses de diferimento.

Antes, todavia, é relevante tecermos algumas ponderações gerais sobre esse imposto, especialmente no que tange à sua incidência sobre as operações de circulação de mercadorias.

Com a finalidade de delimitar o evento que a regra-matriz do ICMS mercadoria busca atingir, devemos analisar a expressão linguística **operações relativas à circulação de mercadorias**, principal volume de arrecadação desse tributo nos lindes estaduais.

Sobre o primeiro vocábulo, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino assim se manifestam: “Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes;

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 36-37.

circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”²⁵².

Por sua vez, sobre o que seja circulação, Marcelo Salomão pondera que “Circulação, em termos jurídicos, significa mudança de titularidade. Para fins jurídicos, só se pode falar em circulação se alguém que detém os direitos de propriedade de determinado bem transfere-os para outrem”²⁵³.

Já mercadoria é o bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender²⁵⁴. E complementa Marcelo Salomão que “[...] a mercadoria, por sua vez, é uma espécie do gênero bens ou produtos. Ela, e não todos bens ou produtos, é que, quando negociada, gera a incidência daquele imposto. Só é mercadoria, portanto, o bem que é feito ou comprado para ser revendido com fito de lucro”²⁵⁵.

Para José Souto Maior Borges²⁵⁶,

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

²⁵² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, v. 25-26, 2004, p. 104.

²⁵³ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 32.

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador*. Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, n. 250, abr./jun. 1975, p. 143.

²⁵⁵ Op. cit., p. 33.

²⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

Ressalva-se que atingida a última etapa do ciclo econômico, ou seja, adquirida a mercadoria pelo consumidor final, ela deixa de ser mercadoria, pois não foi adquirida com o escopo de ser revendida²⁵⁷.

Quanto aos demais critérios que compõem a regra-matriz do ICMS, vale frisar que cada Estado possui sua legislação, mas, como regra geral, temos: a) critério espacial: coincide com o território do ente tributante; b) critério temporal: momento da saída da mercadoria dos estabelecimentos vendedores; c) critério pessoal: sujeito ativo, Estados e Distrito Federal; sujeito passivo, produtores industriais e comerciantes; d) critério quantitativo: valor da operação com a mercadoria, sobre o qual é aplicada a alíquota prevista na legislação do respectivo Estado.

Sobre o tema, sintetiza Roque Carrazza:

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo status de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc.²⁵⁸

E ainda:

Do exposto, é fácil concluirmos que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (*transmissão da posse ou propriedade*); e c) a existência de mercadoria enquanto objeto²⁵⁹.

²⁵⁷ SALOMÃO, Marcelo Viana, op. cit., p. 34.

²⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 43-44.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 53, grifo nosso.

Também é traço marcante desse tributo a previsão, assegurada constitucionalmente, de sua não cumulatividade, princípio já estudado no item 2.6 do presente trabalho. A Lei Maior, porém, mais do que simplesmente assegurar esse princípio na sistemática do ICMS, postulou, de forma expressa e exaustiva, as ocorrências que podem impedir a aplicabilidade da não cumulatividade, frisa-se: isenção e não incidência.

Dessa forma, somente nesses dois casos o direito constitucional ao crédito auferido pela incidência do imposto na operação anterior pode não ser concedido.

Sendo assim, é importante, rememorar aqui o que seja isenção e não incidência: a) isenção seria a norma de estrutura infraconstitucional, que define a regra-matriz de incidência, dando os contornos do fato jurídico tributário; b) o fenômeno da não incidência seria a ausência de previsão hipotética (em lei) de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, ou seja, o evento ocorrido no mundo fenomênico não encontra previsão no antecedente de nenhuma norma e, portanto, não pode ser vertido em linguagem jurídica competente.

É somente nesses dois casos em que a não cumulatividade pode não ser aplicada e em nenhum outro mais, tendo em vista que a Constituição é a norma inaugural, dando fundamento de validade para todas as demais normas do sistema jurídico, sendo, portanto, impossível que uma norma de inferior hierarquia aumente as exceções para o princípio da não cumulatividade.

Dúvida poderia surgir com relação à imunidade. Sobre este tema, devemos pontuar que, por nossa definição de não incidência, não há confusão entre os institutos. A imunidade, como já dissemos, seria a norma de estrutura

constitucional que dá conformação à norma constitucional que outorga competência tributária aos entes públicos.

Vemos com peculiar clareza que a imunidade e não incidência não se confundem e, como a imunidade não está no rol do artigo 155, como exceção à regra da não cumulatividade, acreditamos que ela não a atingiria.

É claro que esse posicionamento encontra vários óbices tanto na doutrina como na jurisprudência, o principal deles é o que postula que a norma de imunidade, justamente por conformar a regra que outorga competência, atua em momento anterior, ou seja, em momento em que ainda é impossível a incidência, portanto é o caso de não incidência; todavia, mesmo assim, acreditamos ser ele plenamente sustentável, tendo em vista uma análise sistemática do ordenamento, com a constituição de institutos jurídicos distintos. Daí defendermos que a imunidade não é causa para o afastamento da não cumulatividade.

De outro lado, não podemos nos esquecer de que o ICMS também pode incidir sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, bem como na prestação onerosa de serviços de comunicação. Também nessas hipóteses o intérprete deve se atentar para a incidência do princípio da não cumulatividade, valendo a mesma ponderação no que tange às suas exceções.

Ou seja, da mesma forma como nas operações de circulação de mercadoria, na prestação de serviços pode haver previsão na legislação para diferimento, sendo de prima importância perquirir e verificar qual instituto jurídico está sendo criado, sua natureza jurídica e o regime a ser aplicado, a fim de permitir ou não a incidência do princípio constitucional da não cumulatividade.

5 DIFERIMENTO

5.1 Introdução e breves considerações históricas sobre o diferimento

De longa data se discute, na doutrina e na jurisprudência, sobre o instituto jurídico do diferimento em matéria tributária e, de fato, referido instituto não é novo²⁶⁰. Apesar disso, com o devido respeito aos estudos empreendidos até o momento²⁶¹, não acreditamos que todas as questões que o envolvem tenham sido elucidadas a contento, especialmente as questões atinentes à aplicação do princípio da não cumulatividade e do respeito aos princípios da legalidade e anterioridade, o que nos instiga a novas investigações e ponderações.

Acreditamos que o principal motivo para a grande dissonância doutrinária e jurisprudencial sobre o tema atine ao fato de que, lamentavelmente: a) os dispositivos jurídicos que tratam do diferimento não o definem²⁶² e, especialmente, não possuem uniformidade; b) mencionado regramento fica adstrito, na maioria das vezes, aos Regulamentos de ICMS de cada Estado, o

²⁶⁰ Relevando que cada Estado da Federação estabelece a disciplina dos tributos sujeitos à sua competência, tomaremos como base para o presente artigo o ordenamento do Estado de São Paulo. Sendo assim, podemos dizer que o instituto jurídico do diferimento no Estado de São Paulo faz referência ao já extinto IVC, o qual foi instituído pela Lei n. 2485/35, sendo extinto em 1966, momento em que foi instituído o ICM.

²⁶¹ Relativamente aos estudos realizados sobre o tema diferimento, fazemos referência, especialmente, aos inúmeros trabalhos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, trabalhos esses que tiveram como suporte físico os textos normativos do extinto ICM, mas perfeitamente aplicáveis ao ordenamento hoje vigente.

²⁶² “Não é demasiado reforçar que o conceito de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que mantém com outros vocábulos. Nestas condições, definir não é fixar a essência de algo, mas sim eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional. Não definimos coisas, definimos termos. Os objetos são batizados por nós com certos nomes em razão de habitar-mos uma comunidade linguística, ao definirmos estes nomes restringimos suas várias possibilidades de uso, na tentativa de afastar os problemas de ordem semântica inerentes ao discurso. Por isso que, quanto mais detalhada a definição, menores as possibilidades de utilização da palavra” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 55).

que acarreta tratamentos diferentes e, em consequência, nos evidenciam institutos e naturezas jurídicas distintos, impedindo formular, por meio do processo interpretativo, algo que seja uniforme; e c) o vocábulo *diferimento* é usado pela legislação, equivocadamente, dando azo a interpretações que levam a institutos jurídicos distintos nominados com a mesma expressão.

Em nível constitucional, a título ilustrativo, há apenas uma menção ao vocábulo *diferimento*, prevista no artigo 43, §2º, inciso III:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.
§2º. Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:
III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

Apesar de ser assunto mais bem desenvolvido no tópico 5.5.1, é importante já deixar claro que, da leitura desse dispositivo constitucional, podemos verificar que nossa Carta Magna determina que o instituto jurídico do diferimento é distinto da isenção, bem como das reduções tributárias. Isso porque ela, expressamente, elenca esses institutos separadamente e, assim, apesar de não estabelecer o que seja diferimento, deixa claro que ele não se confunde, por exemplo, com a isenção e, sendo institutos jurídicos distintos, têm naturezas e, conseqüentemente, regimes jurídicos diferentes.

Por sua vez, na Lei Complementar nº 87/96, não há nenhuma menção expressa ao vocábulo *diferimento*. Ou seja, praticamente todo o seu regramento vem de leis ordinárias estaduais e outros veículos introdutórios – ou seja, ao menos 26 diplomas normativos diferentes – ou, ainda, em decretos e regulamentos de mesma origem.

No Estado de São Paulo, podemos citar como fonte de pesquisa a Lei 6.374/89 e o Decreto nº 45.490/00, que instituiu o vigente Regulamento do ICMS no Estado, primordialmente em seu Livro II, o qual tem como título “Da sujeição passiva por substituição, da suspensão e do diferimento”. Com certeza, na legislação de cada um dos Estados que compõem a Federação encontraremos títulos e dispositivos sobre o tema, o que revela a importância de seu estudo em nível nacional. Efetuaremos um corte metodológico, contudo, em algumas das disposições sobre o diferimento no Estado de São Paulo, posto ser inviável um estudo da legislação sobre o tema em nível nacional, ao menos para o presente trabalho.

O ponto principal a ser elucidado, portanto, reside na definição²⁶³ do instituto do diferimento, bem como em estabelecer se, sempre que o legislador paulista usa tal vocábulo, ele está se referindo ao mesmo instituto.

Antes de enveredar por esse complicado arcabouço, todavia, traremos alguns posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, com a finalidade de comprovar a diversidade de interpretações existente, quando o suporte físico analisado é o diferimento.

5.2 O instituto jurídico do diferimento: alguns posicionamentos doutrinários

De plano, devemos frisar que, sob o manto do vocábulo *diferimento*, não acreditamos que haja apenas um instituto jurídico, ideia que será mais bem

²⁶³ “[...] definir é pôr em palavras o conceito.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 54).

desenvolvida em tópico seguinte. Aliás, muito pelo contrário, conforme tentaremos evidenciar abaixo, dependendo do suporte físico analisado, ou mais simplesmente dos dispositivos do ordenamento jurídico aferidos, encontraremos sob uma mesma expressão linguística vários institutos jurídicos, com naturezas e, portanto, regimes jurídicos distintos, o que, evidentemente, nos trará consequências jurídicas também distintas.

Não acreditamos ser possível, considerando em nosso corte metodológico o plexo de normas jurídicas do Estado de São Paulo, postular que, em todas as vezes que o ordenamento usa a expressão *diferimento*, estaremos diante do mesmo instituto jurídico. Antes, porém, de apresentar os diversos institutos jurídicos nominados sob a expressão *diferimento*, entendemos oportuno trazer a lume breves considerações sobre as discussões doutrinárias que o têm ou o tiveram como tópico.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino procuraram estabelecer o que seria *diferimento* dentro das seguintes hipóteses: “*Diferimento significa retardamento, adiamento, procrastinação. De quê? a) da operação? b) do lançamento? c) do pagamento? d) da incidência?*”²⁶⁴ E concluem que, “Na verdade, pelo *diferimento*, tem-se a não incidência do ICM sobre as operações do produtor (sucateiro, etc.)”²⁶⁵. Nesta definição, teríamos uma hipótese de não incidência naquela operação, sendo que essa conclusão traz implicações relevantes na aplicação do princípio da anterioridade.

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo postulou que o *diferimento*

²⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. ICMS – Linhas Mestras Constitucionais – O *Diferimento*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 130-131.

²⁶⁵ *Ibid.*, p. 133.

Constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.²⁶⁶

No entendimento do professor José Eduardo, por sua vez, a interpretação do vocábulo *diferimento* nos traria uma hipótese de responsabilidade tributária, o que implicaria em diferentes consequências no que tange à não cumulatividade.

Com outro posicionamento, Sacha Calmon assim se manifesta:

[...] na linguagem do legislador, ocorre diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria – estamos falando de ICM – é transferido para etapa ou etapas posteriores de sua comercialização, ficando o recolhimento do tributo a cargo do contribuinte destinatário, que pode ser o mesmo ou um terceiro.²⁶⁷

Aqui, o professor postula que não haveria lançamento do imposto, o que somente ocorreria na sequência do ciclo de circulação da mercadoria. Com o devido respeito, acreditamos que não há que se falar em não ocorrência do lançamento, pois, nas operações sujeitas ao diferimento – independentemente do instituto jurídico ali presente –, deve ser emitido o competente documento fiscal e formalizada em linguagem jurídica tributária a operação. Ou seja, não haverá o pagamento do ICMS por questões outras, mas ocorrerá a conversão do evento em fato jurídico tributário.

Os entes fazendários apresentam ainda outro posicionamento: “Diferimento não é benefício fiscal; não retira as operações do campo da incidência do imposto, apenas transfere para etapa futura da circulação o

²⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 309.

²⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa (convênios de Estados, imunidades, isenções, reduções e diferimentos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 95.

momento do lançamento tributário”²⁶⁸. Acreditamos que, para esta hipótese, valem as mesmas considerações tecidas acima.

Vemos, por conseguinte, que não há consenso na doutrina pátria sobre o instituto jurídico do diferimento, justamente porque o legislador não usa essa expressão de forma uniforme, muito pelo contrário, apesar de usar a mesma expressão *diferimento*, os vários dispositivos do ordenamento nos trazem institutos jurídicos distintos, ou seja, vários suportes físicos que levam, inexoravelmente, a interpretações divergentes, embora se utilizem do mesmo signo linguístico.

Esse é um dos pontos que procuraremos elucidar no presente trabalho: a multiplicidade de institutos jurídicos abarcados sobre uma mesma expressão linguística, o que é feito de forma equivocada pelo ordenamento, fato que não vem sendo observado, especialmente, por nossos Tribunais Superiores quando analisam o instituto em comento, bem como quando analisam a possibilidade ou não da incidência do princípio da não cumulatividade, nos casos em que a operação está sujeita ao que o suporte físico legal nomina de diferimento.

5.3 Instituto e natureza jurídica do diferimento na visão dos tribunais superiores: Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça

Trazidos à colação alguns posicionamentos científicos sobre o tema, cumpre agora fazer o mesmo com decisões de nossos Tribunais Superiores, a fim

²⁶⁸ Boletim 134, Consultoria Tributária – SP, p. 565 apud SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. Legislação Tributária. *Consulta nº 002/08*. Florianópolis, 28 fev. 2008.

de verificarmos qual o entendimento por eles sufragado e se há uniformidade entre os julgados dentro da mesma corte.

Primeiramente, vejamos algumas decisões do Supremo Tribunal Federal. Como primeiro exemplo, vejamos decisão proferida nos autos de 1981, pelo então Ministro Cordeiro Guerra:

O DIFERIMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICM, NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO, NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DE NÃO-CUMULATIVIDADE DESSE TRIBUTO (PRECEDENTE RTJ 87/324). RE NÃO CONHECIDO.
(RE 93244, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 10/04/1981, DJ 22-05-1981 PP-04738 EMENT VOL-01213-02 PP-00604).

Da leitura da ementa do acórdão acima, podemos verificar que o entendimento sufragado é de que o instituto do diferimento atingiria a incidência do imposto, mas não conseguimos perquirir se a utilização do termo *incidência* se refere, por exemplo, ao lançamento ou ao seu conceito científico de ato de subsunção realizado pelos intérpretes do direito. Parece-nos que a decisão postula que haveria uma postergação para converter em linguagem jurídica a ocorrência factual, posicionamento com o qual não concordamos.

Vejamos, agora, outra decisão também da Suprema Corte Nacional:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade.

[...]

3. O decreto estadual prevê hipótese de diferimento do pagamento do ICMS sobre a importação de máquinas e equipamentos destinados à avicultura e à suinocultura para o momento da desincorporação desses equipamentos do ativo permanente do estabelecimento.

4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal (ADI nº 2.056/MS,

Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07).

[...]

(ADI 3702, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-166 DIVULG 29-08-2011 PUBLIC 30-08-2011 EMENT VOL-02576-01 PP-00078).

Da leitura da decisão acima, percebemos que neste caso o Supremo Tribunal Federal definiu o instituto do diferimento como hipótese de postergação do momento do pagamento do ICMS.

Baseados nesta conclusão, podemos estabelecer as seguintes conclusões: a) houve incidência da regra-matriz tributária; b) o crédito tributário foi regularmente constituído; e, c) o aspecto temporal do pagamento foi postergado. Ora, se o Pretório Excelso fala em adiamento do dever de pagamento, devemos pressupor que já existe obrigação jurídica constituída, o que somente acontece se houve a incidência da norma jurídica tributária, constituindo o crédito e a obrigação tributária.

Esse raciocínio teria amplas implicações, por exemplo, na discussão sobre a viabilidade, ou não, da aplicação do princípio da não cumulatividade à operação em pauta, o que será analisado em momento posterior; isso porque, se houve incidência e, portanto, não estamos nas situações das exceções da isenção e não incidência, não há dúvida que é possível a aplicação do princípio da não cumulatividade na hipótese em questão.

Vejamos, ainda, outra decisão do mesmo Colendo Tribunal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ 14.02.92, e RE 102.354, DJ 23.11.84).

2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço.

3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo.

[...]

(RE 325623 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 07-12-2006 PP-00065 EMENT VOL-02259-04 PP-00660 RT v. 96, n. 858, 2007, p. 168-175 RDDT n. 138, 2007, p. 217).

Nesta decisão, em nossa opinião, o instituto denominado diferimento sofre duas abordagens distintas: a) primeiramente, é tratado como hipótese de substituição da sujeição passiva, o que em nosso ordenamento é previsto para acontecer nos casos de substituição e responsabilidade²⁶⁹ tributárias, bem como com a figura do agente de retenção; b) já no trecho final, o acórdão fala que, nos casos de diferimento, não ocorre incidência da norma jurídica tributária. Não bastasse isso, a decisão acima tende a vincular a incidência do princípio da não cumulatividade ao efetivo recolhimento do ICMS, com o que não concordamos, nos termos já apresentados no item 2.6.1.

²⁶⁹ No mesmo sentido do diferimento como modalidade de substituição: “Na hipótese versada nos autos, a operação tributada consistia na venda de feijão, por contribuinte localizado no Estado de São Paulo, ao Sesi. A legislação vigente à época estabelecia que, em tais operações de circulação de mercadoria, a cobrança do tributo seria diferida para o momento da entrada do bem no estabelecimento varejista adquirente. No diferimento, a cobrança do tributo é postergada para uma etapa posterior do ciclo produtivo, sem, contudo, acarretar mudança do referencial fático da tributação. Em razão do uso da técnica de tributação referida, a entidade-recorrente foi apontada como substituta pelo pagamento do valor devido originariamente pelo contribuinte (RE 202987, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-181 DIVULG 24-09-2009 PUBLIC 25-09-2009 EMENT VOL-02375-03 PP-01021).”

Ademais, com o devido respeito ao nosso Tribunal Maior, essa mescla de definições, dentro de um mesmo aresto, leva à ilogicidade da decisão, pois, se o caso é de substituição do polo passivo, a norma jurídica tributária incidiu, não sendo possível falar em não incidência na parte final da decisão. Ou seja, no mesmo acórdão não há uniformidade entre o uso da expressão linguística *diferimento*, o que mostra a necessidade de um estudo mais apurado sobre o tema.

Prosseguindo, passemos a analisar mais uma decisão:

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul.
2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários.
3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despidida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar.
4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio.
5. Precedentes.
6. Ação que se julga improcedente.
(ADI 2056, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337).

Aqui, o Supremo Tribunal Federal trabalha com um conceito por exclusão, postulando que o diferimento não é instituto jurídico que se equipare à isenção ou não incidência, posicionamento com o qual concordamos, até pela redação já exposta do artigo 43, §2º, da Constituição Federal. Temos, portanto, outro posicionamento sobre sua natureza jurídica, mesmo sem que esta seja especificadamente estabelecida, o que acaba por deixar margem às mais variadas interpretações.

Analisando as decisões acima, atestamos que não há consenso sobre o instituto jurídico do diferimento no Supremo Tribunal Federal. Agora, passemos à aferição de algumas decisões proferidas pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. QUEBRA DE DIFERIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo.

[...]

3. O diferimento tributário não constituiu um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos.

[...]

6. Embargos de divergência providos.

(EResp 1119205/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010).

Para esta decisão, o instituto do diferimento é mera técnica de arrecadação do tributo, estabelecida para facilitar sua fiscalização e arrecadação, não sendo, por conseguinte, regra de responsabilidade, substituição, isenção ou mesmo hipótese de não incidência, o que permitiria a incidência do princípio da não cumulatividade. Vejamos outro posicionamento:

TRIBUTÁRIO. ICM. RECOLHIMENTO NA SAÍDA. NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. “Pela própria natureza do instituto do diferimento, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM à sua saída; o adquirente é que passa a ser responsável pelo tributo, mas não paga neste

momento, fazendo-o posteriormente, por ocasião da saída do produto final.

Ora, se ela, por ocasião da aquisição da mercadoria, não paga, não pode se creditar por uma quantia que não pagou e o Estado não recebeu. Portanto, não há ofensa ao princípio da não-cumulatividade, vez que não inexistiu recolhimento anterior” (RE 91.848, Rel. Min. Cunha Peixoto).

2. Recurso improvido.

(REsp 60.938/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/05/2004, DJ 09/08/2004, p. 197).

Na decisão acima, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça é que o instituto do diferimento teria natureza jurídica de norma de responsabilidade, o que corrobora a assertiva de inexistência de uniformidade sobre o tema. Mais ainda, tal qual feito em decisão acima do Supremo Tribunal Federal, parece atrelar a incidência do princípio da não cumulatividade ao efetivo recolhimento do ICMS.

Amparados nas divergências doutrinárias e jurisprudenciais acima vertidas, analisaremos alguns dispositivos da legislação do Estado de São Paulo, visando demonstrar que, dependendo do suporte físico utilizado como foco da interpretação, será possível obter normas jurídicas²⁷⁰ com diferentes implicações no que tange ao instituto do diferimento. Antes, porém, outros pontos precisam ser fixados, a fim de que possamos atingir as conclusões às quais pretendemos chegar.

²⁷⁰ “Norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos positivos. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. [...] A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 8).

5.4 Irrelevância do vocábulo usado para a determinação do instituto jurídico, sua natureza e regime

Segundo visto até o presente momento, especialmente pelos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais citados, bem como se pretende comprovar por meio da análise de alguns dispositivos da legislação paulista do ICMS que a seguir serão tratados, sob o signo linguístico *diferimento*, na verdade, existe uma série de institutos jurídicos distintos, o que dificulta sua exata compreensão por parte dos destinatários da norma²⁷¹. Não podemos esquecer que o texto, o suporte físico, é “[...] o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sýnicas”²⁷². Como reforço à assertiva acima, relevante a continuidade das lições de Paulo de Barros Carvalho:

Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito posto, extraímos o conteúdo, o sentido e o alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação²⁷³.

Geraldo Ataliba, em obra conjunta com Paulo de Barros Carvalho e Rubens Gomes de Souza, referindo-se aos problemas com a nomenclatura dada aos tributos, deixa claros os entraves que podem advir dessa falta de técnica e

²⁷¹ “Prescrições normativas só podem guiar a conduta humana se os seus destinatários puderem compreender aquilo que elas prescrevem” (ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 320).

²⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 186.

²⁷³ *Ibid.*, p. 188.

precisão legislativas, bem como o equívoco de se apegar somente à expressão linguística contida no suporte físico para chegar ao instituto jurídico:

[...] no Brasil – já por causa deste fato universal, do arbítrio absoluto do legislador no batizar os institutos jurídicos – as curiosidades mais fantásticas, não só no campo da confusão, consistente em designar por contribuição o que seja imposto; em designar taxa o que seja imposto, ou contribuição, e vice-versa, mas ainda a fantasia do legislador nas designações dadas a certos tributos, como salário-educação, depósito, empréstimo e outras que absolutamente não indicam como seria de rigor a natureza do instituto que estaria sendo batizado. [...] a persistência do vício, até mesmo da nossa magistratura, mesmo do Supremo Tribunal Federal, de ainda se apegar ao *nomen juris*, ao contrário de buscar no instituto a sua natureza específica, ou, em outras palavras, a determinação da espécie tributária da qual se cogita²⁷⁴.

Assim sendo, e na trilha epistemológica dos estudos sobre a linguagem e a semiótica²⁷⁵, afirmamos que não é com a mera análise da nomenclatura presente no suporte físico *diferimento* que encontraremos o instituto jurídico, sua consequente natureza e o regime ao qual deve seguir no ordenamento jurídico. Até porque,

No direito, o que há é a interação. Interação entre normas, na medida em que o direito é constituído por normas; entre sujeitos de direito; entre regimes jurídicos; interação entre textos; entre contextos; entre enunciações; interações entre interações. O uso da língua do direito, assim, só pode ser em um universo em que

²⁷⁴ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao código tributário nacional: parte geral. 2. ed São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 40.

²⁷⁵ Segundo Nicola Abbagnano, o termo semiótica foi inicialmente utilizado para indicar “a ciência dos sintomas em medicina [...], foi proposto por Locke para indicar a doutrina dos signos, correspondente à lógica tradicional [...] Na filosofia contemporânea, E. Morris utilizou o conceito de S. como teoria da semiose (v.), mais do que os signos, dividindo a S. em três partes, que correspondem às três dimensões da semiose: semântica, que considera a relação dos signos com os objetos a que se referem; pragmática, que considera a relação dos signos com os intérpretes; e sintática, que considera a relação formal dos signos entre si” (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, s.v. *semiótica*).

um interage com o outro; e só há significação jurídica nesse contexto interativo²⁷⁶.

Ademais, não podemos olvidar que a clareza²⁷⁷ normativa, nem sempre alcançada pelo poder legiferante, é imprescindível para que os administrados tenham segurança em suas relações. A falta de clareza sobre a conduta que a norma pretende disciplinar, como ocorre nos casos de diferimento em matéria de ICMS, não é benéfica à aplicação do direito. Na linha do quanto esposado por Humberto Ávila, acreditamos que a clareza poderia ser mais bem atingida nesta seara com o aumento das informações contidas no texto:

A clareza somente é obtida por meio de uma dose de informações. Falta de informação causa insegurança: sem especificação apropriada, na norma, da conduta a ser adotada o destinatário fica incapacitado de obedecer a ela, pela ausência da fixação do comportamento a seguir. O destinatário sabe que deve fazer algo, mas esse algo não está definido²⁷⁸.

De outro lado, também adverte o mesmo doutrinador sobre a prejudicialidade do excesso de informações:

Excesso de informações também causa insegurança: uma quantidade demasiada de especificações, que se entrecruzam e se contradizem, dependendo do ângulo por meio do qual sejam analisadas, igualmente impede o destinatário de obedecer a um comando, pela falta de fixação de qual comando deve ser

²⁷⁶ McNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 38.

²⁷⁷ “Se o Direito serve para guiar as pessoas, elas devem ter condições de saber o que ele significa. Por isso o seu sentido deve ser claro, porquanto um Direito ambíguo, vago, obscuro ou impreciso termina por enganar ou por confundir pelo menos aqueles que desejam ser guiados por ele. Daí se afirmar que a inteligibilidade das normas requer clareza e precisão, sendo essa condição de existência daquela. Não por outro motivo a própria Lei Complementar n. 95/98 estabelece critérios para incrementar tanto a clareza quanto a precisão das normas (art. 11, I e II, respectivamente)” (ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 321-322).

²⁷⁸ *Ibid.*, p. 321.

obedecido. O destinatário sabe que deve fazer algo, porém este comando é contraditoriamente definido²⁷⁹.

No caso ora analisado, acreditamos que o problema seja a falta de informações e, mais precisamente, a não estipulação do uso do vocábulo *diferimento* para se referir a somente um instituto jurídico, o que gera as discussões doutrinárias e jurisprudenciais em seu entorno, especialmente, pois não há, como dito, o uso da expressão linguística para se referir apenas a um instituto.

Mais claramente, não é porque o legislador usou o vocábulo *diferimento* ao elaborar o suporte físico em sua atividade legiferante que, realmente, estaremos diante de um instituto com esta natureza, ao menos, não na definição restrita proposta por este estudo, no tópico 5.5.1.

A cada uso da palavra *diferimento* nos textos legais, os quais servem de ponto de partida para que o intérprete possa construir as normas jurídicas, deverá ser feita uma análise apurada e sistemática, com a finalidade de identificar o real instituto jurídico e sua natureza jurídica, a fim de chegar ao regime jurídico que lhe deve ser aplicado e, somente depois disso, poder analisar a incidência ou não do princípio da não cumulatividade, bem como a necessidade de prévia aprovação pelo CONFAZ e, ainda, o respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade.

Faz-se mister ressaltar que essa preocupação com a precisão linguística, além de ser imprescindível para o discurso científico²⁸⁰, é de sobressaltada

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 321.

²⁸⁰ “De minha parte, limito-me a observar que a produção de um texto científico reivindica o desenvolvimento de forte processo de artificialização da linguagem, governado pelo objetivo da univocidade dos termos empregados. Muito certo que essa univocidade seja intangível, dada a vagueza que as palavras ostentam, além da tendência à ambiguidade, característica que aparece com bastante nitidez nos discursos das

relevância prática, pois, para que surja o direito ao crédito, o importante é o instituto jurídico encontrado e não o vocábulo usado, até porque, reafirmamos, sob o manto de um mesmo suporte físico, poderemos encontrar variados institutos jurídicos.

A ideia que defendemos é de que a legislação paulista usa o vocábulo *diferimento* para institutos jurídicos que devem ser alocados em grupos distintos dentro de um critério classificativo, especialmente relevando que

As classificações levam em consideração as semelhanças e dessemelhanças existentes entre diversos objetos componentes do conjunto analisado. A diferença é o atributo que distingue duas espécies entre si, enquanto a diferença específica é a característica que aparta a própria espécie, do gênero que a compreende. No âmbito da Ciência do Direito, as classificações são utilizadas como métodos para a apreensão de fenômenos normativos que se submetem a regimes jurídicos distintos²⁸¹.

E sobre a importância de encontrar o correto instituto jurídico inserido no ordenamento, são relevantes as palavras de Geraldo Ataliba, ainda que se referindo à classificação dos tributos:

Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota²⁸².

ciências não formais, sobremaneira instáveis no plano semântico, e ficando, desse modo, mais longe da meta proposta. Aquilo que se pode exigir, então, é a procura, a tendência, a inclinação do espírito ao uso unívoco dos termos científicos. Nesse traço residirá, penso, o teor da cientificidade do discurso” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 112).

²⁸¹ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 145.

²⁸² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 115.

As consequências desta assertiva ficarão deveras claras quando se analisar o direito ao crédito, consectário da não cumulatividade, relevando-se o real instituto jurídico contido na expressão *diferimento*, bem como quando se aferir a necessidade de prévia aprovação do CONFAZ ou a aplicação dos princípios da legalidade e anterioridade.

5.5 Há uma definição constitucional de diferimento?

Já pontuamos em tópico precedente que na Constituição Federal apenas uma vez o vocábulo *diferimento* foi usado pelo legislador constituinte, sem, contudo, estabelecer sua definição²⁸³, como é comum na atividade legislativa.

Aliás, como alerta Renato Lopes Becho:

A Constituição não é uma reunião de definições. Nela não encontraremos a definição de república, de federação, de pessoa, de família, mas traços distintivos. Cabe à doutrina (ciência do direito) conceituar estes institutos, e uma doutrina será mais aceita tanto quanto se aproxime do conceito implícito ou explique melhor os institutos que mereceram a atenção do constituinte²⁸⁴.

De qualquer forma, apesar de a Constituição Federal não trazer a definição do que seja para ela o instituto jurídico do diferimento, ela deixa claro, no artigo 43, já transcrito no presente estudo, que ele não é isenção e nem forma

²⁸³ Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé, citando Manfredo Araújo de Oliveira, afirma que “A linguagem é o espaço de expressividade do mundo, a instância de articulação da sua inteligibilidade. E é exatamente em busca dessa inteligibilidade e seu aprimoramento que deixamos de associar palavras a coisas, passando a relacioná-las com outras palavras, mediante aquilo que se intitula **definições**. Como corolário, é forçoso concluir que as definições não dizem respeito a coisas: o que definimos são as palavras mesmas, empregando outras palavras. Não definimos, por exemplo, o objeto sapato. Sapato é uma palavra e apenas como tal é possível defini-la, esclarecendo tratar-se de ‘um calçado’” (OLIVEIRA, Manfredo Araújo de apud TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 6-7).

²⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 103.

de redução do tributo. E a Carta Magna faz isso ao trazer nesse mesmo suporte físico os vocábulos *isenção*, *redução* e *diferimento*.

Isso nos evidencia que ela quer que eles sejam institutos jurídicos distintos, pois, caso contrário, qual a finalidade de explicitá-los separadamente?

O diferimento, por sua vez, pensado isoladamente, não é elemento que integre a competência tributária outorgada pela Carta Magna, o que nos permite dizer que não haveria qualquer problema em sua definição ser feita pela legislação infraconstitucional, desde que conforme a Lei Maior, no que acreditamos que o ideal seria a feitura por meio de lei complementar de nível nacional²⁸⁵, especialmente no que atine ao ICMS, ainda mais se levarmos em conta a relevância e amplitude nacional dessa exação.

A situação seria diferente, por exemplo, se estivéssemos diante de um dos critérios da regra-matriz de incidência de um determinado tributo, a qual deve ser construída levando em conta a outorga constitucional de competência. Visando dar cores a essa afirmação, oportunas são as palavras de José Artur Lima Gonçalves ao se manifestar sobre a existência, ou não, de um conceito constitucional de renda:

A Constituição, no art. 153, III, outorga competência à União para instituir o imposto sobre a renda. Limita-se ela a esta singela referência: “renda e proventos de qualquer natureza”. [...]

²⁸⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto²⁸⁶.

E continua o mesmo professor, ponderando que

[...] o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição. Antes de qualquer outra cogitação, saliente-se que, para nós, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie “proventos de qualquer natureza”, razão pela qual referiremos aqui apenas o gênero, sem preocupação de tratar separadamente da espécie [...]²⁸⁷.

Pois bem, não encontrando na Constituição Federal os elementos necessários para a definição do instituto do diferimento, cumpre partirmos para a interpretação²⁸⁸ da legislação infraconstitucional, onde, infelizmente, tal esforço não ficará mais fácil.

Isso porque também não encontramos na Lei Complementar nº 87/96, nominada de Lei Kandir, que traz para o ordenamento dispositivos para o balizamento do ICMS em nível nacional, qualquer menção ao instituto em comento.

A mesma ausência de menção ao diferimento verificamos na Lei Complementar nº 24/75 que versa sobre os convênios para a concessão de

²⁸⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 170-171.

²⁸⁷ Ibid., p. 174.

²⁸⁸ “A noção de interpretação vale para todas as searas comunicativas humanas. Interpretam-se filmes, fotos, quadros, músicas, peças teatrais, esculturas, vestuários e uma infinidade de vias de comunicação. Mesmo a palavra verbalizada precisa ser interpretada. Quantas vezes, num diálogo, um dos interlocutores fala: mas não é isso que eu quis dizer? O que ocorreu nesta situação foi uma divergência de interpretação. Quem falou tinha feito uma ideia (uma construção mental), mas na comunicação, na verbalização, houve uma falha, porque o interlocutor construiu uma noção, também mental, diversa daquela pretendida por quem falou. Até o silêncio precisa ser interpretado” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 159).

isenções, benefícios e reduções de base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicação e dá outras providências, posto que também nela não há menção ao diferimento.

Em suma, a extração da definição de diferimento vem sendo feita, usando, como suporte físico, a legislação de cada Estado da Federação e do Distrito Federal, bem como seus Regulamentos quando versem sobre o ICMS. E, justamente esse fator é que propiciou a multiplicidade de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema.

Acreditamos que, dado o caráter nacional do ICMS, dada a sua influência em todos os Estados da Federação e Distrito Federal e, ainda, relevando o amplo uso do diferimento nas legislações que atinem ao ICMS, seria de prima importância a delimitação por meio de Lei Complementar Nacional: a) de sua definição; b) de sua natureza jurídica; c) do seu regime jurídico e, conseqüentemente, da aplicação do primado na não cumulatividade nas operações sujeitas a esse instituto.

Aliás, da leitura do artigo 146 da Constituição Federal, podemos verificar que, se cabe à Lei Complementar tratar do crédito tributário, se o que a legislação chama de diferimento, em determinadas situações, pode impedir o direito ao crédito, acreditamos que somente a Lei Complementar teria competência para tratar dessa matéria. E, nesse caso, uma definição e delimitação desse instituto jurídico colaboraria para a formação da sua norma jurídica, através do trabalho de interpretação, ajudando a minorar os problemas que circundam a sua aplicação.

5.5.1 Definição de diferimento para o presente trabalho

Segundo fixado nos tópicos precedentes, o ordenamento jurídico pátrio e, especialmente, o conjunto normativo do Estado de São Paulo, que será mais detidamente analisado, usa o vocábulo *diferimento* indistinta e equivocadamente²⁸⁹, sem qualquer precisão terminológica, o que leva aos problemas na atividade de subsunção realizada pelo operador do direito.

Nesse sentido, pautados nos melhores trabalhos sobre estudos linguísticos, pensamos que é preciso definir o que seja diferimento, até como forma de ser possível distingui-lo de outros institutos, apesar de o legislador não fazer tal distinção, a fim de que seja possível verificar o regime jurídico a ser aplicado.

Desta feita, defendemos que diferimento ocorreria somente nos casos em que a legislação prevê tão somente a postergação da data do pagamento do tributo devido. Ou seja, não há nenhuma outra implicação, mudança na sujeição passiva, instituição de substituição tributária, etc. Diferimento, em termos estritos, é a postergação do prazo para o recolhimento do tributo que incidiu em determinada ocorrência factual, que já tem o montante estabelecido, para um momento futuro, também a ser definido pela lei. Já há valor definido, sujeito passivo, enfim a obrigação já se mostra devidamente constituída, mas o momento para sua quitação é postergado pela legislação.

²⁸⁹ Nesse exato sentido, vale citar o acórdão proferido por via do julgamento Recurso Extraordinário nº 71.758, em que o então Ministro Octávio Galloti proferiu a magistral lição: “Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Frisa-se, entende-se que o legislador somente deveria usar esta expressão linguística quando a norma a ser criada pelo intérprete possibilite, exclusivamente, a dilação do prazo para pagamento do tributo, no caso o ICMS.

Com a análise dos dispositivos da legislação do Estado de São Paulo que a seguir será feita, ficará claro o conceito exclusivo que ora se propõe em distinção dos demais casos em que o vocábulo é usado, mas para designar outros institutos jurídicos de diversa natureza.

Essa delimitação é de crucial importância, pois, como já demonstramos, o diferimento, aqui usada a expressão designando institutos jurídicos diversos, vem causando sérias implicações no creditamento do imposto, o que atinge um indeterminado número de contribuintes, podendo prejudicar suas atividades e, via de consequência, a economia do país como um todo. Mais ainda, quando os Estados usam a expressão *diferimento*, mas na realidade o instituto jurídico ali encontrado é uma isenção, hipótese de responsabilidade, etc., poderá ocorrer desrespeito à legislação atinente ao CONFAZ, bem como aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

O conceito ora proposto leva em conta a etimologia do vocábulo *diferimento*, pois este remete à ideia de adiamento, postergação. No caso das normas jurídicas, essa postergação atine ao momento do pagamento do tributo e somente isso. Mais precisamente, houve a incidência da norma jurídica tributária, nasceu a obrigação do recolhimento do tributo, mas a lei permite que mencionado recolhimento ocorra em um momento futuro, adiando o adimplemento de referida obrigação, mas não modificando qualquer critério da regra-matriz de incidência.

5.6 Vários institutos jurídicos com o mesmo suporte físico

Do quanto até agora exposto, podemos afirmar que o legislador dos Estados e do Distrito Federal, entes federados competentes para introduzir no ordenamento as normas jurídicas atinentes ao ICMS, tem usado a expressão *diferimento* de forma equivocada, ou seja, usa a mesma expressão para designar uma série de institutos jurídicos diferentes, sem qualquer preocupação com minorar os efeitos da ambiguidade²⁹⁰ e vaguidade²⁹¹ que são inerentes aos suportes físicos linguísticos.

O efeito principal desse uso indiscriminado do vocábulo *diferimento* leva aos equívocos do intérprete ao se deparar com esse suporte físico, pois, na maioria das vezes, não há uma preocupação em atingir o real instituto jurídico que se apresenta sob o manto de mencionado vocábulo.

Segundo demonstraremos abaixo, tomando como base empírica a legislação do Estado de São Paulo, dentro do mesmo veículo introdutor de normas, no caso o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, a cada momento em que é usada a palavra *diferimento*, poderemos estar diante de um instituto jurídico diferente e, assim, não é possível imputar as mesmas consequências jurídicas para esses casos, especialmente não há como tratar igualmente as hipóteses de aplicação, ou não, do princípio da não cumulatividade e permitir, ou não, o creditamento do imposto.

²⁹⁰ “Ambiguidade é característica dos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 58).

²⁹¹ “Entende-se por vaguidade a falta de precisão no significado de uma palavra, vício assinalado pela incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito, o que torna duvidosa sua utilização” (ibid., p. 62).

5.7 Algumas espécies de institutos jurídicos com suporte físico “diferimento” previstos na legislação do Estado de São Paulo

De plano, devemos alertar que não temos a pretensão de esgotar os possíveis institutos e naturezas jurídicas contidos na expressão *diferimento*, exaurindo todas as normas que podem ser construídas pelo intérprete. O nosso intento será trazer à colação alguns dispositivos do Regulamento do ICMS instituído pelo Decreto Estadual nº 45.490/00, procurando, a partir deles, estabelecer normas jurídicas as quais evidenciem que, sob o manto do vocábulo *diferimento*, há vários institutos jurídicos, várias naturezas jurídicas e, portanto, diversos regimes jurídicos a serem aplicados.

Neste sentido, já se manifestou Paulo de Barros Carvalho:

A terminologia ‘diferimento’ é empregada, no direito positivo brasileiro, para designar vários fenômenos jurídicos ocorridos nas legislações que disciplinam os impostos plurifásicos e não-cumulativos, como o ICMS. Seu caráter pode ser de isenção, substituição tributária, ou mera postergação da data prevista para o pagamento do tributo. A correta identificação deve ser efetuada em cada caso concreto, mediante exame do diploma normativo pertinente²⁹².

Nessa linha de raciocínio, tentaremos demonstrar, analisando alguns dispositivos do ordenamento jurídico paulista, os variados institutos jurídicos abarcados indistintamente pela expressão *diferimento*.

Antes disso, todavia, uma última ressalva se faz necessária: apesar de exemplificarmos nosso posicionamento com dispositivos constantes na legislação do Estado de São Paulo²⁹³, não podemos olvidar que nos demais Estados da

²⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 738.

²⁹³ Fazemos isso porque não seria possível trazer um exemplo da legislação de cada um dos Estados Federados.

Federação existem dispositivos praticamente idênticos, sendo possível a aplicação do entendimento aqui esposado em todo o território brasileiro.

5.7.1 Diferimento – responsabilidade tributária

Estando estabelecida a proposta de demonstrar os diferentes institutos jurídicos para os quais o legislador usa, equivocadamente, a mesma expressão linguística, iniciamos analisando o artigo 429 do RICMS do Estado de São Paulo, visando demonstrar que o instituto dele extraído, na verdade, é uma norma de responsabilidade tributária, e não meramente uma postergação do momento para o efetivo recolhimento do imposto:

Artigo 429 - Sendo isenta ou não tributada a saída de mercadoria ou a prestação de serviço subsequente promovida pelo estabelecimento destinatário, caberá a este efetuar o pagamento do imposto diferido ou suspenso, sem direito a crédito (Lei 6.374/89, art. 59).

Fazendo a interpretação do suporte físico acima, podemos extrair a seguinte norma: dado o fato da operação subsequente de saída ser isenta ou não tributada, torna-se sujeito passivo da obrigação tributária o estabelecimento que adquiriu a mercadoria. Em nossa opinião, não vislumbramos aqui uma mera norma que posterga o pagamento do ICMS, mas, sim, uma norma jurídica que se amolda às previsões dos artigos 121, inciso II e 128, do Código Tributário Nacional, estabelecendo um caso de responsabilidade tributária. Vale trazer à baila, novamente, tais comandos legais, a fim de evidenciar esta afirmação:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Aliás, sobre o artigo 128, relevantes são as palavras de Sacha Calmon:

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área, não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão²⁹⁴.

Não podemos olvidar, ainda, o inciso II do artigo 124, sobre o qual postula Paulo de Barros Carvalho:

O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição²⁹⁵.

Pois bem, analisando os dispositivos acima e os conceitos sobre a responsabilidade, acreditamos que a previsão do artigo 429 subsume ao conceito de responsável tributário, o que nos evidencia um dos institutos jurídicos possíveis, contido sob o manto do vocábulo *diferimento*.

Não se trata de uma postergação da data para o pagamento do tributo, mas, sim, da eleição de um outro sujeito passivo para o seu pagamento, em decorrência de situações fáticas que permeiam a circulação da mercadoria. Ora,

²⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 209.

²⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 318.

se diferimento para o presente estudo é a postergação da data para o pagamento do tributo, o instituto trazido pelo artigo 429, por óbvio, não pode ser tratado como diferimento, nos estritos termos que defendemos para o uso do vocábulo.

Tal conclusão implica em consequências dentre as quais, talvez, a mais importante se refira ao direito ao crédito do imposto, por meio da incidência da previsão constitucional da não cumulatividade, o que será mais detidamente analisado no capítulo seguinte.

5.7.2 Diferimento – substituição tributária

Continuando com o intento de comprovar a existência de variados institutos jurídicos, abarcados pelo mesmo vocábulo, traremos à colação mais dois artigos do RICMS do Estado de São Paulo, os quais, acreditamos, permitem a interpretação e criação de normas jurídicas de substituição tributária, e não de mera postergação do prazo para o pagamento do ICMS. Senão vejamos:

Artigo 260 – Salvo disposição em contrário, na saída promovida por produtor situado em território paulista com destino a comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, exceto produtor, o imposto será arrecadado e pago pelo destinatário deste Estado, quando devidamente indicado na documentação correspondente, no período em que a mercadoria entrar no estabelecimento, observado o disposto no artigo 116 (Lei 6.374/89, art. 8º, I, e § 10º, 2, com alteração da Lei 9.176/95, art. 1º, I).

Artigo 430 - A pessoa em cujo estabelecimento se realizar qualquer operação, prestação ou evento, previsto neste Livro como momento do lançamento do imposto diferido ou suspenso, efetuará, na qualidade de responsável, o pagamento correspondente às saídas ou prestações anteriores (Lei 6.374/89, art. 8º, §10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I, e arts. 59 e 67, § 1º):

I - de uma só vez, englobadamente com o imposto devido pela operação ou prestação tributada que realizar, em função da qual, na qualidade de contribuinte, for devedor por responsabilidade original, sem direito a crédito;

II - nas demais hipóteses, observado o disposto no artigo anterior, no período em que ocorrer a operação, a prestação ou o evento, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Débito do Imposto - Outros Débitos", com a expressão "Diferimento - Vide Observações", ou na guia de recolhimentos especiais, se for o caso, sem direito a crédito.

III - tratando-se de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", de uma só vez, mediante guia de recolhimento especial, até o último dia do segundo mês subsequente ao das operações. (Redação dada ao inciso pelo Decreto 59.967, de 17-12-2013, DOE 18-12-2013; produzindo efeitos em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 01-01-2014).

Visando comprovar o quanto alegado, é imperioso rememorarmos o que seja substituição tributária, para que possamos, então, verificar se há subsunção dos textos normativos acima a tal conceito.

Conforme já ponderamos em outras oportunidades, acreditamos que a substituição seja uma espécie de sujeição passiva direta, posto que a regra-matriz de incidência tributária já contempla em seu aspecto subjetivo o substituto, o qual, mesmo que tangencialmente²⁹⁶, tem uma relação com o fato jurídico selecionado pela Constituição Federal, fazendo em relação a este surgir uma obrigação própria de recolhimento de tributo, mas não deixando de existirem relações jurídicas tributárias em sentido amplo com o substituído.

Sobre a existência de relações com o substituído, são interessantes as palavras de Aliomar Baleeiro, apesar de postular que a substituição seria uma espécie de responsabilidade, entendimento contrário ao qual defendemos:

²⁹⁶ Vale novamente declinar o artigo 128 do Código Tributário Nacional: "Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Como o responsável tributário não realiza o fato descrito na hipótese da norma básica (mas é partícipe apenas do fato descrito da norma secundária), a norma secundária tem como consequência remeter à consequência da norma básica, para introduzir o dever do responsável tributário, sem, entretanto, modificar ou alterar os demais elementos, critérios ou aspectos da norma básica, que modelem a obrigação. Sendo assim, os deveres do contribuinte e do responsável serão informados segundo os critérios e aspectos da norma básica. O regime jurídico é o regime jurídico do contribuinte de modo que a imunidade e a isenção, a incidência, os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota –, as causas extintivas ou excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte²⁹⁷.

O mesmo autor nos ensina que a previsão da substituição tributária em nosso ordenamento tem, também, uma função facilitadora do processo arrecadatário; senão vejamos:

É muito mais cômodo e expedito, por exemplo, exigir o ICM da fábrica de charutos ou cigarros, da charqueada ou da usina de beneficiamento de leite, localizados em lugar mais acessível e com estrutura contábil presumivelmente organizada, do que centenas de roceiros de fumo ou criadores de gado em sítios de acesso mais distante e penoso²⁹⁸.

Acreditamos que, segundo já exposto, nos casos de substituição o único sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é o substituto, posto que, em momento anterior à incidência da regra-matriz, já foi determinado que ele seria o sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Nesse sentido, Sacha Calmon adverte²⁹⁹:

O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da substituição começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado

²⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizadora: Misabel Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2003, p. 737.

²⁹⁸ Ibid., p. 449.

²⁹⁹ Acreditamos que, quando o autor fala em contribuinte, quer se referir ao sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária.

legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade)³⁰⁰.

Ora, é exatamente o que ocorre nas hipóteses dos artigos transcritos, pois eles elegem como sujeito passivo da exação o destinatário da mercadoria, afastando da norma jurídica tributária aquele que realiza o fato sujeito à tributação, ou seja, em um momento anterior à ocorrência do fato gerador, já fica estabelecido pela legislação em vigor um substituto para o pagamento do ICMS, o que se enquadra perfeitamente no conceito de substituição tributária.

A leitura do inciso I do artigo em questão deixa exime de dúvida tal afirmação, evidenciando o dever de pagamento de uma denominada operação própria (saída do produto) e o dever de pagamento, por substituição, da operação de circulação de mercadoria anterior.

Ainda no que tange ao artigo 430 do RICMS, podemos trazer ao estudo o quanto previsto pelo Decreto Estadual de São Paulo nº 51.608/07, que versa sobre as operações de circulação de mercadorias, mais precisamente as máquinas agrícolas:

Artigo 1º - Nas sucessivas saídas internas de máquina ou implemento agrícola, o lançamento do ICMS incidente fica diferido para o momento em que ocorrer a saída, do estabelecimento rural, dos produtos resultantes sujeitos ao imposto.

§ 1º - O pagamento do imposto diferido será efetuado nos termos do artigo 430 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, ressalvada a aplicação do disposto no artigo 432 desse mesmo Regulamento.

³⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 212.

§ 2º - As máquinas e os implementos agrícolas a que se refere este artigo são os discriminados na relação prevista no inciso V do artigo 54 do referido Regulamento do ICMS.

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos para fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de fevereiro de 2007.

É clara a introdução de uma norma jurídica de substituição tributária para trás; aliás, da leitura do ofício enviado ao Senhor Governador do Estado, podemos perceber que é incontestável o uso da expressão *diferimento* para formar o suporte físico de um instituto diferente, com diversa natureza jurídica. Vejamos o texto do ofício:

OFÍCIO GS Nº 90/2007

Senhor Governador,

Tenho a honra de encaminhar a Vossa Excelência a inclusa minuta de decreto que implementa sujeição passiva por substituição na sistemática de lançamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas saídas internas de máquinas ou implementos agrícolas com destino a estabelecimento rural, ficando o lançamento do imposto incidente nas referidas saídas internas diferido para o momento em que ocorrer a saída, do estabelecimento rural, dos produtos resultantes sujeitos ao imposto.

A medida decorre da primeira etapa do trabalho de revisão do sistema tributário estadual, que está sendo analisado pela Comissão composta pelas Secretarias da Fazenda, do Desenvolvimento e da Economia e Planejamento, conforme dispõe a Resolução Conjunta nº 1, de 24 de janeiro de 2007, desses Órgãos, cujo objetivo é avaliar a implantação de política de desenvolvimento econômico e social do Estado de São Paulo. Visa à ampliação de investimentos e à oferta de empregos e observa o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como "Lei de Responsabilidade Fiscal", uma vez que se trata de norma que se encontrava vigente até 31 de janeiro de 2007 e, desse modo, já considerada para os efeitos da citada Lei Complementar.

Com essas justificativas e propondo a edição de decreto conforme a minuta, aproveito o ensejo para reiterar-lhe meus protestos de estima e alta consideração.

Mauro Ricardo Machado Costa - Secretário da Fazenda

Excelentíssimo Senhor Doutor JOSÉ SERRA Digníssimo Governador do Estado de São Paulo Palácio dos Bandeirantes.

Claro, por conseguinte, que estamos diante de uma norma jurídica que versa sobre substituição tributária e não diferimento nos estritos moldes previstos por este estudo. Nesse sentido, como veremos adiante, o direito ao crédito deveria permanecer. Vejamos decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ISENÇÃO - CRÉDITO - ANULAÇÃO - REGRA VERSUS EXCEÇÃO. Consoante dispõe o § 2º do artigo 155 da Carta da República, a isenção ou a não-incidência acarretam, em regra, a anulação do crédito referente a operações anteriores, devendo a exceção estar prevista expressamente em lei. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ISENÇÃO - CRÉDITO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INTELIGÊNCIA DO § 2º DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Em Direito, descabe confundir institutos, expressões e vocábulos. O preceito da alínea "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal não é afastado ante a circunstância de o contribuinte atuar, em fase toda própria, inconfundível com a responsabilidade tributária direta, como substituto tributário, cumprindo perquirir a existência ou não de recolhimento do imposto, na primeira condição, quando da saída final do produto. (RE 199147, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/04/2008, DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-04 PP-00564 RTJ VOL-00208-02 PP-00744).

Podemos perceber, da decisão acima vertida, que a Corte Suprema tende a diferenciar a situação da isenção da substituição tributária, apesar de não analisar tal questão quando a substituição tributária for introduzida no ordenamento sob o manto do vocábulo *diferimento*, como ocorre nas situações trazidas neste tópico.

De qualquer forma, entendemos que a decisão em pauta serve como subsídio para o entendimento no sentido de que: se o instituto jurídico do suposto diferimento for, na verdade, substituição tributária, o crédito do ICMS

deveria ser mantido, sob pena de manifesta afronta ao princípio da não cumulatividade.

Com clareza, vemos mais um caso em que não há mera postergação do pagamento do tributo devido, mas o estabelecimento de uma norma de substituição tributária.

5.7.3 Diferimento – isenção

Nos termos já propostos no presente estudo, acreditamos que a isenção seja a norma jurídica de natureza infraconstitucional, que ajuda a conformar, a dar os parâmetros da regra-matriz de incidência, mutilando um dos critérios do antecedente ou do consequente. Mais precisamente, o fato jurídico que ocorre, podendo ser enquadrado pelo intérprete em uma norma isentiva, não faz nascer uma obrigação tributária de pagamento de tributo.

Nesse sentido, analisando o Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo, buscamos localizar um suporte físico que, apesar de se valer do vocábulo *diferimento*, na verdade, versa sobre o instituto jurídico da isenção.

Vejamos, pois, os artigos 364, 365 e 366 de mencionado regulamento:

Artigo 364 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações com gado em pé bovino ou suíno fica diferido para o momento em que ocorrer: (Lei 6.374/89, art. 8º, XVII, § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I):

I - a saída de gado em pé com destino:

a) a outro Estado;

b) ao exterior;

c) a consumidor;

II - a saída de produtos comestíveis resultantes de seu abate, de estabelecimento frigorífico ou de qualquer outro que promova o abate, ainda que submetidos a outros processos industriais;

III - a saída dos subprodutos da sua matança referidos no artigo 383.

Artigo 365 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de gado em pé das demais espécies fica diferido para o momento em que ocorrer (Lei 6.374/89, art. 8º, XVII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I):

I - sua saída com destino:

- a) a outro Estado;
- b) ao exterior;
- c) a consumidor;

II - seu abate, ainda que efetuado em matadouro não pertencente ao abatedor;

Artigo 366 - A base de cálculo do imposto é (Lei 6.374/89, art. 24, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIII, e 30):

I - nas hipóteses do artigo 364 e do inciso I do artigo 365, o valor da operação, na forma prevista neste regulamento.

II - na hipótese do inciso II do artigo 365, o valor da operação de que tiver decorrido a entrada do gado em pé no estabelecimento abatedor, na forma prevista neste regulamento.

Parágrafo único - O valor mínimo da operação poderá ser fixado em pauta fiscal, nos termos do artigo 46.

Incontestável, da leitura dos artigos 364 e 365, que o suporte físico é diferimento, todavia já asseveramos que não basta uma apreciação literal do vocábulo utilizado para chegar ao instituto jurídico e sua natureza. Desta feita, fazendo acurada interpretação dos dispositivos legais, chegamos à conclusão de que se trata de hipótese de isenção. Senão vejamos.

Imaginando uma operação de circulação de mercadoria, no caso o gado em pé, na qual o sujeito X, situado em uma das cidades do Estado de São Paulo, vende para o sujeito Y, também localizado no mesmo Estado, e que, por fim, o sujeito Y vende o gado em pé para o sujeito Z, este situado no Estado de Minas Gerais, a incidência do ICMS se daria somente na operação de circulação de mercadoria efetuada entre o sujeito Y e o sujeito Z, sendo irrelevante para fins de recolhimento de ICMS a primeira operação.

Ou seja, a operação entre X e Y não estaria sujeita à incidência do ICMS em razão da mutilação do critério espacial da rega-matriz de incidência, mais precisamente o aspecto espacial (Estado de São Paulo). Comprova-se tal

assertiva levando-se em conta que, quando da incidência da norma jurídica na operação entre o sujeito Y e o sujeito Z, a base de cálculo é o valor desta, e somente desta, operação, não havendo qualquer relevância para a apuração do quanto devido o que ocorreu na primeira operação.

A legislação é clara ao isentar as operações de gado em pé dentro do Estado de São Paulo e, assim, apesar do uso do vocábulo *diferimento*, estamos diante de uma hipótese de isenção. Aqui, de conformidade com as previsões constitucionais, seria viável, como veremos, perquirir a vedação do direito ao crédito e o afastamento da não cumulatividade, pois a isenção é umas das previsões constitucionais suficientes a tanto. De outro lado, a sua implementação, como veremos, dependeria de aprovação pelo CONFAZ, a sua instituição deveria ser por meio de lei e, ainda, eventual revogação estaria sujeita ao princípio da anterioridade.

Reitera-se ser nítido que não é o vocábulo usado pelo legislador que delimitará, inexoravelmente, o instituto jurídico e sua natureza, o que permite no presente caso perquirir sobre a impossibilidade do creditamento do imposto, pois estamos diante do instituto jurídico da isenção, que tem natureza diversa, sendo uma das exceções constitucionais da não cumulatividade. Feita uma análise nesse patamar, podemos verificar que as decisões de nossos pretórios, na maioria das vezes simplistas sobre o tema, acabam por não aplicar o princípio da não cumulatividade e, por consequência, atingem o patrimônio do contribuinte de maneira indevida.

5.7.4 Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária

Como mera postergação de pagamento, sem qualquer confusão com outro instituto jurídico, pensamos que o melhor exemplo, dentro da legislação bandeirante, mas fora do Regulamento do ICMS, seja a previsão da Lei Estadual de São Paulo nº 11.608/03, legislação que versa sobre o recolhimento da taxa a ser paga pela prestação do serviço jurisdicional, mais precisamente em seu artigo 5º:

Artigo 5º - O recolhimento da taxa judiciária será diferido para depois da satisfação da execução quando comprovada, por meio idôneo, a momentânea impossibilidade financeira do seu recolhimento, ainda que parcial.

Nesta hipótese, a legislação deixa claro que há a incidência da norma jurídica tributária, a qual enseja o pagamento da taxa judiciária, seja no momento da distribuição da ação, seja, por exemplo, na apresentação do recurso de apelação, para um momento posterior – depois da satisfação da execução.

Não há mudança do sujeito passivo, não há modificação do valor a ser recolhido, apenas uma previsão que posterga o momento do recolhimento. Veja-se que não há isenção, pois o valor terá que ser recolhido. Da mesma forma, não se altera a incidência ou questões atinentes à regra-matriz de incidência tributária, bem como não há qualquer alteração atinente ao sujeito passivo da exação.

A base de cálculo e alíquota aplicáveis continuam a ser as mesmas, mas o recolhimento que deveria ser feito quando da distribuição da demanda fica postergado para outro momento, já expressamente delimitado pelo legislador.

É importante frisar que não se confunde essa postergação da data do pagamento com uma isenção daquele fato gerador ocorrido (no caso a

distribuição da demanda ou a apresentação do recurso), pois ainda haverá o dever de pagar a taxa pelo serviço jurisdicional prestado; houve apenas uma previsão do legislador para que tal pagamento ocorra em momento futuro. Aqui, para os fins estabelecidos pelo presente estudo, há realmente o instituto jurídico do diferimento, diferentemente do que ocorre nas situações anteriormente mencionadas.

6 DO DIREITO AO CRÉDITO NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO DIFERIMENTO

Segundo será possível verificar com as decisões arroladas abaixo, para a maioria dos arestos de nossos tribunais, basta que haja o vocábulo *diferimento*, no suporte físico da norma jurídica a ser construída e aplicada, para que não seja possível o creditamento do imposto, ou seja, para que não incida a norma constitucional que versa sobre a não cumulatividade do ICMS, não havendo qualquer preocupação em identificar o instituto jurídico correto abarcado por tal expressão.

O que podemos observar é que, quando da análise do direito ao creditamento do tributo que incidiu na operação anterior, não fazem as autoridades administrativas e nossos pretórios qualquer aferição do instituto e da natureza jurídica daquilo que está sendo chamado de diferimento, o que segue na mão oposta do que se propõe. Basta que haja a menção ao diferimento no suporte físico, para que isso implique na impossibilidade do crédito, o que, a nosso ver, não coaduna com a determinação constitucional que somente excepciona a não cumulatividade nos casos de isenção e não incidência.

Ora, se defendemos a existência de situações em que, apesar do uso do vocábulo *diferimento*, deste instituto jurídico não se trata, a aferição que vem sendo feita não está de acordo com os mandamentos constitucionais sobre a não cumulatividade.

Neste capítulo, portanto, a proposta é estudar algumas dessas decisões, bem como ratificar a necessidade de aferição do real instituto que o legislador

chamou de diferimento, com o fito de verificar se, a depender de qual seja ele e, portanto, de sua natureza jurídica, seria possível ou não a incidência do princípio da não cumulatividade, permitindo o crédito do quanto em lei previsto, a fim de se desonerar o ciclo econômico, propiciando o incremento das atividades comercial e produtiva.

Isso porque, frisa-se, a Constituição Federal em vigor é muito clara ao afastar a não cumulatividade somente nos casos de isenção e não incidência, previsão que deve ser respeitada na aplicação do direito.

6.1 O posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade do crédito nas operações diferidas

Afirmamos até o momento que: a) o princípio da não cumulatividade somente pode não ser aplicado quando estivermos diante dos institutos jurídicos da isenção e da não incidência; b) sob a expressão linguística *diferimento* existe uma série de institutos jurídicos e não somente o instituto, por exemplo, da isenção ou da postergação do aspecto temporal da obrigação tributária, conforme trabalhado no capítulo 5.

Sendo assim, se a norma que versa sobre o diferimento, analisada em sua essência, alcançando o real instituto que acoberta, não configurar isenção ou não incidência do tributo, não há que se tolher o direito constitucional ao crédito. Este, contudo, como dissemos, não é o posicionamento de nossos Tribunais Superiores, os quais simplisticamente vedam o crédito se a operação anterior for abarcada por norma que use o vocábulo *diferimento*. Vejamos algumas decisões do Excelso Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. REGIME DE DIFERIMENTO: IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (RE 572925 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 15/02/2011, DJe-056 DIVULG 24-03-2011 PUBLIC 25-03-2011 EMENT VOL-02489-02 PP-00408).

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

1. A questão foi dirimida nos moldes da jurisprudência desta Corte, no sentido de que o regime do diferimento, quanto ao recolhimento do imposto, não gera direito a crédito.

2. Os embargos de declaração prestam-se às hipóteses do artigo 535 do Código de Processo Civil e não para rediscutir os fundamentos do acórdão embargado. Embargos de declaração rejeitados.

(RE 325623 AgR-ED, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/10/2007, DJe-152 DIVULG 29-11-2007 PUBLIC 30-11-2007 DJ 30-11-2007 PP-00122 EMENT VOL-02301-04 PP-00657).

Os acórdãos acima não fazem qualquer análise do instituto jurídico abarcado pelo vocábulo *diferimento*. Da sua leitura, vemos que basta a utilização da palavra *diferimento* para que o princípio da não cumulatividade seja afastado, posicionamento com o qual não concordamos.

Vejamos outra decisão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ 14.02.92, e RE 102.354, DJ 23.11.84).

2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da

mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço.

3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo.

4. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída.

5. Impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento.

6. Agravo regimental improvido.

(RE 325623 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 07-12-2006 PP-00065 EMENT VOL-02259-04 PP-00660 RT v. 96, n. 858, 2007, p. 168-175 RDDT n. 138, 2007, p. 217).

Aqui, o Supremo Tribunal Federal postula o diferimento como uma hipótese de substituição tributária e afasta o direito ao crédito. Ora, segundo defendemos no item 2.6, o princípio da não cumulatividade somente pode não ser aplicado nos casos de isenção e não incidência. Desta feita, da mesma forma como as anteriores, essa decisão não está de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

Das decisões retrotraídas à colação, fica claro que não há preocupação alguma em delimitar o instituto e, conseqüentemente, sua natureza jurídica, denominado pela legislação de diferimento. Esse entendimento, com o devido respeito, deixa de aplicar a previsão constitucional da não cumulatividade, atingindo o patrimônio do contribuinte de maneira indevida, o que é vedado a teor do princípio constitucional de proteção à propriedade.

Não podemos, de qualquer forma, deixar de mencionar a decisão abaixo, também proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, na qual o Relator sinaliza a necessidade de uma análise mais profunda da operação anterior, o

instituto envolvido e sua natureza jurídica, a fim de autorizar ou não o direito ao crédito do imposto:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ISENÇÃO - CRÉDITO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INTELIGÊNCIA DO § 2º DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Em Direito, descabe confundir institutos, expressões e vocábulos. O preceito da alínea "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal não é afastado ante a circunstância de o contribuinte atuar, em fase toda própria, inconfundível com a responsabilidade tributária direta, como substituto tributário, cumprindo perquirir a existência ou não de recolhimento do imposto, na primeira condição, quando da saída final do produto. (RE 199147, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/04/2008, DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-04 PP-00564 RTJ VOL-00208-02 PP-00744).

Este exame mais detido é justamente o que propomos no presente estudo. Ou seja, não basta dizer que, se a operação anterior se sujeitou ao diferimento, não haverá crédito. Muito pelo contrário, é necessário verificar qual instituto jurídico a legislação inseriu no ordenamento jurídico, isso porque somente, se nominado diferimento for, na verdade, uma isenção ou não incidência, poderá ser vedado por disposição constitucional o direito ao crédito. Decisões como esta, que pregam uma análise mais minuciosa, todavia, são raríssimas exceções, pois, como vimos, há um jargão comum no sentido de que, se houve diferimento, não há crédito.

Nessa mesma trilha comum, infelizmente, caminham outras decisões proferidas pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. O STJ firmou entendimento de que o diferimento do ICMS não gera direito ao crédito do tributo nem ofende o princípio da não-cumulatividade.
2. Recurso ordinário em mandado de segurança não-provido.

(RMS 19.381/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2005, DJ 26/09/2005, p. 272).

Esta primeira decisão trazida, na mesma linha de algumas das decisões do Supremo Tribunal Federal, postula que basta se falar em diferimento para que o crédito não seja possível, não havendo qualquer preocupação com o real instituto jurídico inserido no ordenamento. Vale colacionar mais uma decisão do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS OU DIFERIMENTO - NATUREZA DE BENEFÍCIO FISCAL - RESTRIÇÕES AO CREDITAMENTO - VALIDADE.

1. O regime de diferimento do ICMS no Estado de Mato Grosso é opcional e, portanto, caracteriza-se como benefício fiscal, de modo que o ente político pode estabelecer requisitos para seu usufruto, como a restrição ao creditamento do imposto nas operações mercantis de insumos aplicáveis à atividade empresarial.

2. Jurisprudência do STJ e do STF.

3. Prejudicada a pretensão de correção monetária dos créditos escriturais e sua transferência a terceiros.

4. Recurso ordinário não provido.

(RMS 23.730/MT, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009).

Aqui, podemos observar que o acórdão defende que o diferimento seria uma espécie de substituição tributária, o que seria suficiente para vedar o direito ao crédito. Por óbvio, não concordamos com tal posicionamento, pois, não sendo hipótese de isenção ou não incidência, o crédito seria possível.

Como dito, nossos pretórios caminham por uma trilha simplista, analisando, na maioria dos casos, todas as expressões linguísticas *diferimento* como se representassem um instituto jurídico único, vedando o crédito do imposto só porque, supostamente, não houve efetivo recolhimento de valores atinentes ao tributo na operação anterior, entendimento este que não coaduna com o

ordenamento jurídico e, especialmente, com o princípio constitucional da não cumulatividade e a interpretação que deve ser dada ao vocábulo *cobrado* previsto na Carta Magna.

Aliás, segundo tratado no item 2.6.1, não é o efetivo recolhimento do ICMS na operação anterior que permite o creditamento de mencionado valor na operação seguinte. Quando analisamos o conteúdo do vocábulo *cobrado*, concluímos que basta a possibilidade de aplicação da regra-matriz de incidência do ICMS na operação anterior, para que surja uma nova relação jurídica, agora vinculada à possibilidade de creditamento.

Assim, entende-se que as decisões de nossos pretórios, de uma maneira geral, não estão condizentes com a previsão constitucional da não cumulatividade e, por isso, estão fazendo tábula rasa do direito constitucional pétreo da proteção à propriedade, simplesmente porque não analisam o real instituto jurídico que está por trás do vocábulo *diferimento*.

6.2 O direito ao crédito dentro das balizas constitucionais e o diferimento

Dentro das balizas constitucionais, por conseguinte, a relação entre diferimento e não cumulatividade é muito mais profunda do que se tem pontuado, isso porque somente se poderá perquirir sobre permitir o crédito, ou não, em uma ocorrência factual, após se analisar a natureza jurídica do instituto denominado de diferimento. Não é a nomenclatura utilizada pelo legislador suficiente para delimitar o instituto jurídico inserido no ordenamento, o qual somente poderá ser encontrado após minucioso processo de interpretação.

Ora, fazendo-se tal análise, nos termos propostos nos capítulos anteriores, se se concluir que o instituto é, portanto, sua natureza jurídica é de responsabilidade tributária, substituição, redução de base de cálculo ou mera postergação do prazo para cumprimento da obrigação, não se poderá vedar o direito ao crédito do imposto, como vem ocorrendo nos pronunciamentos judiciais sobre o tema, bem como nas autuações que vêm sendo impostas aos contribuintes pelas Secretarias da Fazenda dos diversos Estados que compõem a Federação e do Distrito Federal.

Noutro passo, aferindo-se a ocorrência factual abarcada pelo nome *diferimento* e entendendo-se que, na verdade, se trata de uma hipótese de isenção ou não incidência, aí sim o crédito poderá constitucionalmente ser vedado. Infelizmente, reiteramos, não é esse o posicionamento que vem sendo adotado por nossos Tribunais, pois estes: a) ou vedam o crédito sempre que o vocábulo *diferimento* é utilizado; ou, b) mesmo quando analisam o instituto jurídico por trás da palavra *diferimento*, negam o direito ao crédito, contrariando o quando previsto pela Constituição Federal.

Interessante, nesse sentido, visando apresentar um esboço do quanto postulado, trazer à baila as palavras de Sacha Calmon, ao se debruçar sobre o instituto do *diferimento*, nos termos estritos que ora se propõe:

É evidente, portanto, que o *diferimento* não pode desencadear o estorno, a anulação dos créditos relativos às operações anteriores pois, tendo havido apenas um adiamento da cobrança, haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade, quando, na etapa subsequente, houvesse o pagamento do imposto. As operações anteriores já tributadas – cujo valor está incluído no preço – serão novamente tributadas e, por esse motivo, a própria Fazenda Pública, em diversas consultas, tem

reconhecido o direito ao crédito relativamente às operações anteriores ao diferimento³⁰¹.

A par e passo com este posicionamento caminha Aires Barreto, estabelecendo a taxatividade das hipóteses nas quais a não cumulatividade pode ser afastada:

Ora, as únicas exceções constitucionalmente consentidas são as do art. 155, § 2.º, II, da CF/1988 (LGL\1988\3). Não há nenhuma outra. E a lei não pode alterar o quadro fechado e hirtto constitucionalmente estabelecido. Só o que a lei pode fazer (seja a complementar, seja a ordinária) é ampliar a esfera de direitos do contribuinte (diminuindo a do fisco). Não o contrário. Aliás, Baleeiro e Sampaio Dória demonstraram bem que esses preceitos constitucionais erigem direitos públicos subjetivos irredutíveis dos cidadãos-contribuintes³⁰².

Por óbvio, bastaria respeitar o quanto estabelecido pelo artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal, para somente vedar o crédito do imposto e, por conseguinte, o exercício do direito à não cumulatividade, nos casos de isenção ou não incidência. Conforme se demonstrou no capítulo precedente, é possível que o Estado nomine de diferimento algo que, na verdade, seja juridicamente uma isenção. Nesta hipótese, realmente, não será possível o crédito de nenhum valor.

De outro lado, quando estivermos diante de um instituto jurídico que, após o trabalho interpretativo, não se conclua ser isenção ou não incidência, o contribuinte poderá efetuar o crédito do imposto, para que seja possível abater referido valor na operação seguinte ou, dentro dos termos também previstos pela

³⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – direito ao creditamento – princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 102, 2004, p. 149.

³⁰² BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 62.

legislação, utilizar mencionado crédito de outra forma, como exemplo: transferindo para terceiros, efetuando o pagamento de insumos adquiridos, etc.

Conclui-se: o crédito somente poderá ser vedado se na operação anterior o nominado diferimento for isenção ou não incidência e é justamente essa análise que não vem sendo feita por nossos pretórios e órgãos administrativos. Valendo lembrar que, quando o princípio da não cumulatividade não é respeitado, além é óbvio da infringência à Constituição Federal, o patrimônio do contribuinte é atingido de maneira indevida, pois este tem que recolher valores superiores aos realmente devidos, e tal acontecimento não pode ser admitido em nosso ordenamento jurídico, ainda mais se tratando de um Estado Democrático.

7 DESDOBRAMENTOS PRAGMÁTICOS

Além das questões atinentes ao crédito do imposto que incidiu na operação, a existência de diferentes institutos jurídicos abarcados pelo mesmo vocábulo traz alguns outros desdobramentos práticos relevantes: a necessidade ou não de celebração de convênio, aprovado pelo CONFAZ, para a inserção no ordenamento da norma; e, ainda, a observância aos princípios da legalidade e anterioridade, quando a norma jurídica inserida no ordenamento, apesar de usar a expressão *diferimento*, estiver tratando de outro instituto jurídico, segundo verificamos no item 5.7.

7.1 O diferimento na legislação paulista e os convênios entre os Estados e o Distrito Federal

Conforme visto nos capítulos prévios, a legislação paulista, em diversas oportunidades, usa o vocábulo *diferimento* para tratar de institutos jurídicos como a isenção, responsabilidade, substituição tributária, dentre outros. Para o presente estudo, todavia, diferimento somente ocorre nos casos de postergação da data fixada para o pagamento do tributo, nos outros casos exemplificados, de diferimento não se trata, apesar do uso equivocado de tal vocábulo pela legislação.

Exsurge daí, como dissemos, a necessidade de verificação do real instituto jurídico e de sua natureza, para que seja possível analisar se a norma jurídica inserida no ordenamento obedeceu ao quanto previsto na Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', bem como ao quanto disposto pela Lei Complementar 24/75.

Mais claramente, quando, apesar de o vocábulo utilizado ser diferimento, estivermos diante de uma isenção, incentivo ou benefício fiscal, a legislação paulista somente terá sido introduzida no ordenamento jurídico validamente, se houver a prévia autorização e celebração do competente convênio, pelo CONFAZ³⁰³, nos termos do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal³⁰⁴.

³⁰³ Acreditamos que a necessidade de aprovação pelo CONFAZ tem como precípua finalidade minorar os efeitos da denominada "Guerra Fiscal" entre os Estados e o Distrito Federal, até porque "O problema da 'guerra fiscal', seus motivos e consequências extrapolam o limite estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhes são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas" (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 25).

³⁰⁴ "E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSIVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF. DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento. ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados

Essa é a ideia que procuraremos desenvolver a seguir.

7.1.1 Considerações sobre os convênios no âmbito do ICMS

É fato incontestável ser o ICMS um tributo que, embora de competência estadual, tem feições e implicações nacionais. Prova disso é que as balizas de sua disciplina são: a) primeiramente, versadas pela Constituição Federal; e, b) depois, pelas Leis Complementares Nacionais. O que faz sobrar para os Estados e Distrito Federal, ao exercitarem sua competência, uma margem menor de liberdade em relação a outros tributos também incluídos em sua competência.

a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsidio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO" (ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020).

A preocupação com a delimitação dos critérios do ICMS, dada a sua afetação nacional, é tão grande que a Carta Magna estabeleceu a atuação da Lei Complementar na sua disciplina no artigo 155, §2º, inciso XII:

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

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

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Sobre o tema, Frederico Araújo pondera que,

Além de conferir ao legislador complementar a competência para uniformizar a disciplina do sistema tributário brasileiro (art. 146, III), o constituinte houve por bem especificar esta função no que diz respeito ao ICMS, estabelecendo, no artigo 155, parágrafo 2º, XII, aptidão deste veículo normativo para dispor sobre diversos aspectos do imposto estadual. A regulamentação dessa matéria, de tão imperiosa, fez com que o artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias previsse que, caso em sessenta dias da promulgação da Constituição não houvesse edição da lei complementar a que alude o texto constitucional, referente ao ICMS, o tema seria regulado de

forma provisória, por meio de convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/75³⁰⁵.

E continua o mesmo autor a nos alertar que

A lei complementar que foi editada para regulamentar este dispositivo foi a de n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que faz as vezes do Código Tributário Nacional, no que tange ao ICMS, porque se presta a veicular normas gerais sobre o aludido imposto, uma vez que o Código não mais trata do assunto (todos os enunciados prescritivos atinentes ao antigo “Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias” foram revogados pelo Decreto-Lei n. 406/68 e pelo Ato Complementar n. 36/67)³⁰⁶.

Tanto é verdade, que grande parte das decisões dos Estados e Distrito Federal, mesmo que circunscritas aos seus territórios em um primeiro momento, devem observar a disciplina do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal, sendo submetidas à aprovação do CONFAZ, a fim de que sejam validamente inseridas no ordenamento jurídico vigente. Vejamos o que nos traz referido artigo da Carta Magna.

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

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

XII - cabe à lei complementar:

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

Com a finalidade de melhor elucidar essa questão, é oportuno trazer à colação as palavras de Ives Gandra da Silva Martins sobre a Lei Complementar nº 24/75, a qual estabelece a necessidade dos convênios quando o tributo em discussão é o ICMS:

³⁰⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 142-143.

³⁰⁶ *Ibid.*, p. 143-144.

Houve por bem o constituinte, fortalecendo o princípio desenhado na Lei Complementar n. 24/75 – de canhestra redação –, estabelecer, conforme o §2º, incisos IV, V e VI do §2º do artigo 155 da CF/88, todo um sistema de controle da determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, objetivando: a) eliminar os riscos de que os incentivos outorgados por um Estado tivessem impacto de competitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICM estimulado, mediante a exigência de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre os Estados; b) estabelecer alíquotas aplicáveis para as operações interestaduais e de exportação; c) exigir a unanimidade de Estados e do Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas – e, implicitamente, para as externas –; d) exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal³⁰⁷.

Sobre a necessidade e competência dos convênios para disciplinar o tema, vale transcrever o artigo 1º, da Lei Complementar nº 24/75:

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.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Referido artigo é claro ao determinar que, em matéria de ICMS, a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para outorgar isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, etc. é restrita, pois, nesses casos

³⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva Estímulos Fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: _____; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 5.

mencionados, os entes federados somente poderão deliberar sobre estes temas, dentro de seus territórios, depois de prévia aprovação pelo CONFAZ. Neste sentido, vale trazer à colação os ensinamentos de Robson Maia Lins:

A competência tributária dos Estados para instituírem o ICMS está prevista na Constituição Federal, nos termos do art. 155, II. Para instituir o ICMS é suficiente que os Estados federados (e o Distrito Federal) criem leis estaduais, tributando as hipóteses previstas nas normas de competência constitucional. O próprio Poder Constituinte Originário, no afã de evitar ou minimizar os efeitos da 'guerra fiscal' entre os Estados, fez inserir na Constituição proposições restritivas da competência tributária para conceder e revogar isenções³⁰⁸.

De outro lado, o artigo retrotranscrito não determina a mesma sistemática para a concessão pelos Estados e pelo Distrito Federal do diferimento, o que, em um primeiro olhar, poderia levar ao entendimento de que a sua concessão não precisaria do mesmo tipo de procedimento.

O que se pretende analisar, todavia, são os casos em que o nominado diferimento, apesar da expressão usada pela legislação, é o instituto jurídico da isenção ou ainda outro instituto previsto pelo artigo 1º, da Lei Complementar 24/75. Antes disso, contudo, é importante trazer mais considerações sobre os convênios em matéria de ICMS no bojo de nosso ordenamento, para que, ao final, possamos tecer as conclusões atinentes ao tema.

Há uma série de etapas que devem ser observadas para serem válidos os convênios aprovados pelo CONFAZ. Sobre tais etapas, elucidativas são as palavras de Fernando Facury Scaff, em artigo no qual defende a inexistência de competência normativa de tal órgão:

³⁰⁸ LINS, Robson Maia. A revogação da isenção de ICMS a desnecessidade de Convênio/CONFAZ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 106, 2004, p. 83.

Para que a validade destes Convênios inicie, é necessário que sejam cumpridas as seguintes etapas:

- a) deverão ser publicados no *DOU* no prazo de 10 dias após sua assinatura;
- b) serem ratificados pelos Estados (o entendimento é que basta a aprovação do Governador, sendo desnecessária a aprovação da Assembleia Legislativa) no prazo de 15 dias, passíveis de *aprovação tácita*, caso não expressamente revogados (para a publicação no Diário Oficial de cada Estado não há prazo);
- c) após o que, no prazo de 10 dias, haverá nova publicação no *DOU* anunciando sua ratificação ou rejeição;
- d) sua entrada em vigor ocorrerá 30 dias após sua ratificação nacional (mesmo *tácita*), salvo disposição expressa em contrário³⁰⁹.

Também esclarecedoras são as palavras de José Eduardo Soares de Melo, sobre os requisitos para a aprovação dos convênios entre os Estados e o Distrito Federal:

- a) celebração pelos Estados (e DF), por intermédio de seus Secretários de Fazenda, ou de Finanças;
- b) publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.) até dez dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no D.O.U., com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no DF);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no D.O.U. pelos Estados (e DF), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio.
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar³¹⁰.

Vejamos, agora, algumas decisões que evidenciam a inconstitucionalidade da concessão unilateral de isenções ou benefícios pelos Estados ou Distrito Federal, sem a aprovação do CONFAZ, visando trazer o posicionamento jurisprudencial sobre a questão:

³⁰⁹ SCAFF, Fernando Facury. O ICMS e a delegação de competência legislativa ao CONFAZ. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 6, jan. 1994, p. 81.

³¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 286.

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a integralidade da Lei Estadual nº 8.299, de 29 de janeiro de 2003, que dispõe sobre escoamento do sal marinho produzido no Rio Grande do Norte. Presença dos pressupostos da ação. Suspensão gradativa do escoamento de sal marinho não beneficiado para outras unidades da Federação. Inconstitucionalidade dos arts. 6º e 7º da lei impugnada por usurpação de competência privativa da União (art. 22, VIII, da Constituição). Precedentes. Concessão unilateral de benefício fiscal. Ausência de convênio interestadual. Violação ao art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição. Precedentes. Declaração de nulidade sem redução de texto do art. 9º da lei estadual para excluir a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS. Ação julgada parcialmente procedente.

(ADI 2866, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/2010, DJe-145 DIVULG 05-08-2010 PUBLIC 06-08-2010 EMENT VOL-02409-02 PP-00364 RTJ VOL-00217-PP-00141 RT v. 99, n. 901, 2010, p. 108-115).

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente.

(ADI 2056, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337).

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade. 1. Caracterização da ABIMAQ como entidade de classe de âmbito nacional. O novo estatuto social prevê que a associação é composta apenas por entidades singulares de natureza empresarial, com classe econômica bem definida, não mais restando caracterizada a heterogeneidade de sua composição, que impedira o conhecimento da ADI nº 1.804/RS. Prova, nos autos, da composição associativa ampla, estando presente a associação em mais de nove estados da federação. Cumprimento da exigência da pertinência temática, ante a existência de correlação entre o objeto do pedido de declaração de inconstitucionalidade e os objetivos institucionais da associação.

2. O decreto impugnado tem autonomia e suficiente abstratividade para figurar como objeto de ação de controle concentrado de constitucionalidade. Precedentes. 3. O decreto estadual prevê hipótese de diferimento do pagamento do ICMS sobre a importação de máquinas e equipamentos destinados à avicultura e à suinocultura para o momento da desincorporação desses equipamentos do ativo permanente do estabelecimento. 4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal (ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07). 5. Os bens do ativo permanente do estabelecimento não fazem parte de qualquer cadeia de consumo mais ampla, restando ausente o caráter de posterior circulação jurídica, uma vez que fadados a permanecer no estabelecimento, estando sujeitos à deterioração, ao perecimento ou à obsolescência. Nesses casos, o fato gerador do ICMS será uma operação, em regra, monofásica, restrita à transferência de domínio do bem entre exportador e importador (destinatário final), cuja configuração fática descaracteriza o conceito de diferimento. A desincorporação do bem do ativo permanente e, consequentemente, o pagamento do tributo ficarão a cargo exclusivamente do arbítrio do contribuinte, que poderia se evadir do recolhimento do tributo com a manutenção do bem no seu patrimônio. 6. O nominado diferimento, em verdade, reveste-se de caráter de benefício fiscal, resultando em forma de não pagamento do imposto, e não no simples adiamento. Assim, o Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo, ao conceder forma indireta de benefício fiscal, sem aprovação prévia dos demais estados-membros, viola o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal. 7. Ação direta julgada procedente. (ADI 3702, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-166 DIVULG 29-08-2011 PUBLIC 30-08-2011 EMENT VOL-02576-01 PP-00078).

Do retroexposto, verifica-se que os Estados e o Distrito Federal somente poderão inserir validamente no ordenamento jurídico isenções, benefícios fiscais e reduções de base de cálculo se houver prévia aprovação do órgão de âmbito nacional legitimado para tanto: o CONFAZ. Lembrando que, de acordo com nosso posicionamento, não é o nome dado pelo legislador que definirá o instituto jurídico trazido pela norma.

Noutro giro, se a norma estadual ou distrital efetivamente incluir no ordenamento o instituto jurídico do diferimento, nos delimitados termos aqui propostos, ou seja, como mera forma de postergação da data do pagamento ou mesmo se o nominado diferimento representar, por exemplo, o instituto jurídico da responsabilidade ou substituição tributárias, não haverá necessidade de previamente submeter a questão ao CONFAZ. Vejamos decisão neste sentido³¹¹, embora não analise, exatamente, a natureza jurídica do instituto:

³¹¹ Vale frisar que, apesar da decisão trazida, existem outras decisões que colocam o diferimento no mesmo patamar da isenção, por exemplo, dizendo que não seria possível a sua concessão pelo Estado isoladamente: “E M E N T A: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOUTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. (ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015).

Daí a assertiva, que será mais bem explorada abaixo, no sentido de que: se a legislação estadual ou distrital inserir no ordenamento jurídico uma norma versando supostamente sobre o diferimento, e tal instituto, na verdade, for uma isenção, benefício fiscal ou redução de base de cálculo, referida inserção somente será válida se houver a prévia submissão e aprovação do CONFAZ, nos termos apregoados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24/75.

de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente” (ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015).

7.1.2 Inconstitucionalidade de alguns dispositivos da lei paulista que concedem isenção, incentivo ou benefício, nominando-os de diferimento, sem aprovação do CONFAZ

Conforme reiteradamente dito, sob o vocábulo *diferimento*, podemos encontrar institutos jurídicos diversos, conseqüentemente com naturezas diversas, e somente após a análise do real instituto jurídico chamado pelo legislador de diferimento é que poderemos dizer se o Estado precisa, ou não, de prévia autorização e aprovação do CONFAZ para disciplinar o tema.

Em suma, se estivermos diante de uma isenção, benefício fiscal ou redução de base de cálculo, por exemplo, nos termos do artigo 1º, da Lei Complementar 24/75, já trazido, é imprescindível a prévia aprovação do CONFAZ, sem o que a norma introduzida pelo Estado Federado não será válida, apesar de nomear o instituto de diferimento. Logicamente, tal invalidade somente poderá ser declarada pelo órgão jurídico competente e após o devido processo legal. Até porque não cabe aos Estados ou mesmo Distrito Federal simplesmente desconsiderar os atos normativos um dos outros^{312, 313}.

³¹² “RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

Neste sentido, cumpre evidenciarmos que há inúmeros exemplos dessas normas introduzidas pelo Estado de São Paulo, as quais, mediante o processo próprio, devem ser retiradas do ordenamento. Os artigos abaixo, já mencionados no presente estudo, são claros exemplos de isenção embora nominados pelo Decreto Estadual de diferimento:

Artigo 364 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações com gado em pé bovino ou suíno fica diferido para o momento em que ocorrer: (Lei 6.374/89, art. 8º, XVII, § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I):

I - a saída de gado em pé com destino:

- a) a outro Estado;
- b) ao exterior;
- c) a consumidor;

II - a saída de produtos comestíveis resultantes de seu abate, de estabelecimento frigorífico ou de qualquer outro que promova o abate, ainda que submetidos a outros processos industriais;

III - a saída dos subprodutos da sua matança referidos no artigo 383.

Artigo 365 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de gado em pé das demais espécies fica diferido para o momento em que ocorrer (Lei 6.374/89, art. 8º, XVII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I):

I - sua saída com destino:

- a) a outro Estado;

3. Recurso provido" (RMS 33.524/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 07/03/2014, grifos nossos).

³¹³ "RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido" (RMS 38.041/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 04/11/2013).

b) ao exterior;

c) a consumidor;

II - seu abate, ainda que efetuado em matadouro não pertencente ao abatedor;

Artigo 366 - A base de cálculo do imposto é (Lei 6.374/89, art. 24, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIII, e 30):

I - nas hipóteses do artigo 364 e do inciso I do artigo 365, o valor da operação, na forma prevista neste regulamento.

II - na hipótese do inciso II do artigo 365, o valor da operação de que tiver decorrido a entrada do gado em pé no estabelecimento abatedor, na forma prevista neste regulamento.

Parágrafo único - O valor mínimo da operação poderá ser fixado em pauta fiscal, nos termos do artigo 46.

Também em nosso entendimento representando isenção do imposto para operações anteriores, temos o artigo 389 do mesmo Decreto:

Artigo 389 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de leite cru, pasteurizado ou reidratado fica diferido para o momento em que ocorrer (Lei 6.374/89, art. 8º, XVII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I):

I - sua saída para outro Estado;

II - sua saída para o exterior;

III - a saída dos produtos resultantes de sua industrialização;

IV - sua saída do estabelecimento que promover o engarrafamento ou envasamento em embalagens invioláveis, para distribuição.

Parágrafo único - Quando se tratar de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% de gordura, ou leite pasteurizado tipo "A" ou "B", o diferimento interromper-se-á na saída para consumidor final.

Ora, a leitura do artigo acima deixa claro que as circulações anteriores à saída do Estado, para o exterior, de produtos resultantes de sua industrialização ou saída do estabelecimento que promover o engarrafamento, não estão sujeitas ao pagamento do imposto, o que reflete que tais operações foram objeto de isenção por parte do Estado de São Paulo.

Caminha no mesmo sentido a previsão do artigo 400-T:

Artigo 400-T - O lançamento do imposto incidente na saída interna, promovida pelo estabelecimento fabricante, de

mercadoria utilizada como embalagem para acondicionamento de leite esterilizado “longa vida” (UHT – Ultra High Temperature), classificada nos códigos 3920.10.99, 3923.30.00 e 4811.59.23 da NCM, com destino a estabelecimento fabricante classificado nas CNAEs 1051-1/00 e 1052-0/00, fica diferido para o momento em que este promover a saída do leite acondicionado na referida embalagem. (Redação dada ao “caput” do artigo pelo Decreto 60.567, de 24-06-2014, DOE 25-06-2014).

Vê-se que as operações anteriores ao fato descrito no dispositivo legal não estão sujeitas à incidência do imposto, o que evidencia estarmos diante do instituto jurídico da isenção.

Dessa forma, para disposições tais quais as anteriores, é necessária a prévia aprovação do CONFAZ, pois, como se trata de isenção e não do instituto jurídico do diferimento, não ao menos nos estritos termos fixados pelo presente estudo, a Constituição Federal e a legislação complementar determinam a submissão ao CONFAZ.

Reiteramos que tais dispositivos somente poderão ser retirados do ordenamento jurídico mediante uma nova linguagem jurídica competente para tanto. Tal linguagem, acreditamos, é a do Poder Judiciário, mais precisamente a do Supremo Tribunal Federal, em controle de constitucionalidade, isto é, claro, se o próprio ente federado que introduziu a norma não a revogar por meio do processo legislativo próprio. E, ainda que isto aconteça, o Poder Judiciário poderá ser acionado para se manifestar sobre os fatos que ocorreram enquanto a norma era vigente e que, portanto, sofreram os efeitos de sua incidência.

7.1.3 Da desnecessidade de convênio quando a norma, apesar de nominar o instituto de diferimento, não estiver tratando de isenção, benefício ou redução da base de cálculo

Dentre as inúmeras divergências e imprecisões de nossos Tribunais sobre o tema ora em debate, um ponto parece ser majoritário, qual seja: somente haverá necessidade de prévia aprovação pelo CONFAZ se a norma que se pretende introduzir no ordenamento versar sobre eventual isenção ou alguma forma de redução do valor a ser recolhido, na forma de alguma modalidade de benefício fiscal. Vejamos algumas decisões sobre esta temática:

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente. (ADI 2056, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337).

Por sua vez, o Colendo Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. QUEBRA DE DIFERIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo.

2. In casu, não se discute a possibilidade de responsabilização do contribuinte (vendedor) pelo pagamento do tributo, em caráter

supletivo, nos termos do art. 128 do CTN, mas se ele, ainda que agindo de boa-fé, pode responder por infração cometida pela empresa compradora. A responsabilidade por infrações está contemplada nos arts. 136 e seguintes do CTN. No entanto, a situação dos autos não se subsume a essas regras, na medida em que está claro que o vendedor, por ter sido considerado de boa-fé, não participou da fraude levada a efeito pela compradora (ausência de dolo) e nem detinha poderes para evitá-la (ausência de culpa).

3. O diferimento tributário não constituiu um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos.

4. A responsabilização objetiva do vendedor de boa-fé, nesse caso, importa prática perversa, porquanto onera, de uma só vez e de surpresa, o elo mais frágil da cadeia produtiva que nada pôde fazer para evitar a infração cometida pela empresa adquirente. Além disso, deve ser sopesado que, embora o recolhimento do imposto seja realizado em uma etapa posterior, não se deve olvidar que o produtor rural, ao vender sua produção, certamente sofre os efeitos econômicos desse diferimento na composição do preço de sua mercadoria, na medida em que, via de regra, a exação postergada corresponde a um custo de produção a ser suportado pelo restante da cadeia produtiva.

5. Dessa forma, na modalidade de diferimento, constatado que o vendedor agiu de boa-fé, entregando a mercadoria e emitindo a correspondente nota fiscal, não é possível imputar-lhe a responsabilidade tributária para o pagamento do tributo.

6. Embargos de divergência providos.

(EREsp 1119205/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010).

Tais decisões caminham no mesmo sentido do quanto estabelecido pelo artigo 10, da Lei Complementar nº 24/75:

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Desta feita, tratando-se de diferimento nos estritos termos ora estabelecidos, não será necessária submissão da questão à aprovação do CONFAZ. Frisa-se: somente se o caso em análise refletir a mera postergação da data para o recolhimento do tributo devido ou outro instituto jurídico que não se confunda com as hipóteses previstas na legislação acima trazida.

Da mesma forma, se o instituto jurídico inserido no ordenamento, chamado de diferimento, não representar uma das hipóteses previstas pelo artigo 1º ou 10, da Lei Complementar nº 24/76, não haverá necessidade de prévia aprovação do CONFAZ.

7.2 Os diferentes institutos jurídicos nominados de diferimento e o princípio da legalidade

O princípio da legalidade já foi tratado com maiores detalhes no item 2.3 deste trabalho, ao qual nos reportamos. Neste momento, buscaremos analisar em que medida tal princípio deve ser observado quando da inserção no ordenamento de normas jurídicas que versem sobre o diferimento. Na linha defendida, tal análise deverá levar em conta o real instituto jurídico abarcado pela expressão *diferimento*, pois, somente identificando o instituto, poderemos nos posicionar quanto ao regime jurídico a ele aplicável, o que envolve a legalidade.

Visando corroborar com tal aferição, oportunas são as palavras de Roque Carrazza sobre a legalidade e sua implicação na sistemática tributária. Vejamos:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso,

estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade³¹⁴.

Em matéria tributária, portanto, somente a lei pode instituir ou aumentar tributo, mas não só. É também somente por lei que se pode obrigar ao sujeito passivo fazer ou deixar de fazer algo, quando tratamos dos denominados deveres instrumentais. Não podemos olvidar, ainda, que algumas normas de natureza tributária somente poderão ser inseridas no ordenamento jurídico por meio de Lei Complementar, nos termos do artigo 146, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes

³¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 174.

federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Desta feita, a ideia que se desenvolve a seguir visa aferir, levando em conta os mesmos institutos jurídicos encontrados no item 5.7, em quais deles o princípio da legalidade deverá ser observado e quais as respectivas consequências.

7.2.1 Diferimento – responsabilidade tributária

Baseados nas premissas estabelecidas quando tratamos do princípio da legalidade, bem como nas ponderações efetivadas no capítulo precedente, aos administrados no ordenamento jurídico brasileiro somente é possível impor obrigações por meio de lei. Neste sentido, as hipóteses de responsabilidade tributária (estudada mais detidamente no item 4.2) somente podem ser validamente inseridas no ordenamento jurídico por meio de lei, mais precisamente por meio de Lei Complementar, nos termos do artigo 146, da Constituição Federal, acima transcrito.

Vejamos decisão proferida sobre o tema:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA. LEI N. 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. Constitucionalidade da retenção do percentual de 11% sobre o valor da nota fiscal ou da fatura pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, em nome da empresa cedente. Sujeito passivo da obrigação tributária: atribuição, por lei, da condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição.

Legitimidade e constitucionalidade desta técnica de arrecadação declarada pelo Pleno do Supremo do Tribunal Federal no RE n. 393.946, Relator o Ministro Carlos Velloso, Sessão do dia 3.11.2004. Agravo regimental não provido. (RE 440816 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 31/05/2005, DJ 01-07-2005 PP-00046 EMENT VOL-02198-11 PP-02210).

Sendo assim, se a norma inserida pelo Estado de São Paulo, mesmo que se valendo do vocábulo *diferimento*, estiver inserindo uma hipótese de responsabilidade tributária (exemplo do artigo constante no item 5.7.1 do presente trabalho) e tiver como veículo introdutor o Decreto, como é caso, tal previsão não estará de acordo com a Carta Magna. Tal fato permite que, por meio do processo previsto pelo ordenamento, esta norma seja declarada inconstitucional.

Conclui-se que eventuais previsões do Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo que usem o vocábulo *diferimento*, mas que estejam trazendo o instituto da responsabilidade tributária, são inconstitucionais, por não respeitar o princípio da legalidade.

7.2.2 Diferimento – substituição tributária

O mesmo entendimento pode ser usado para analisar os casos em que estejamos diante do instituto jurídico da substituição tributária (apresentados no item 5.7.2), o qual tenha sido equivocadamente nominado de diferimento pela norma jurídica introduzida.

A substituição tributária, ao delimitar o sujeito passivo da exação, também só pode ter os seus contornos estabelecidos por meio de Lei Complementar, seguindo o artigo 146, da Constituição Federal.

Segundo exposto, por vezes, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo nomina de diferimento o que, na verdade, é o instituto jurídico da substituição tributária; portanto, tal previsão não poderia ser introduzida no ordenamento por meio de Decreto, mas somente por meio de lei.

7.2.3 Diferimento – isenção

No item 5.7.3 do presente estudo, demonstramos que alguns artigos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, embora também se valham do vocábulo *diferimento*, veiculam o instituto jurídico da isenção que, obviamente, se sujeita a um regime jurídico totalmente diverso do diferimento nos termos que propusemos.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 97 abaixo transcrito, determina que as isenções devem ser introduzidas no ordenamento jurídico por meio de lei. Vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Fortalece a assertiva acima o quanto estabelecido no artigo 176, do mesmo diploma legal:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Sobre o tema, são importantes os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, para quem

[...] tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da CF). Desenvolvendo a idéia, a Constituição não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve prestar o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei³¹⁵.

O mesmo professor, continuando a tratar do tema, ressalva que a concessão de isenções, no que tange ao ICMS, tem ainda a peculiaridade de observar o quanto previsto no artigo 155, §2º, XII, 'g', da Constituição Federal:

Muito bem, no mais das vezes as isenções tributárias são concedidas por meio de lei ordinária (da pessoa política tributante). Esta é a regra geral: só a pessoa política que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei ordinária o tributo pode conceder a isenção, desde que também o faça por meio de lei ordinária. [...] As isenções de ICMS, no entanto, não seguem esta diretriz. De fato, unilateralmente, nem os Estados, nem o Distrito Federal podem concedê-las. Nem mesmo por meio de lei ordinária. [...] A CF cuida do assunto no seu art. 155, §2º, XII, 'g', verbis: XII – cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados. [...] Os Estados podem conceder (ou revogar) isenções em matéria de ICMS, por meio de decreto legislativo, que ratifica convênio (deliberação) entre eles firmado³¹⁶.

E arremata:

³¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 556.

³¹⁶ *Ibid.*, p. 557-558.

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada unidade Federativa³¹⁷.

Ou seja, quando tratamos do ICMS, tributo objeto de estudo no presente trabalho, o imperativo da legalidade tem mais um ponto a ser observado, que é a autorização do CONFAZ para que os Estados e o Distrito Federal possam outorgar isenção. De qualquer forma, o fato é que as isenções devem ser veiculadas por lei. Seguindo tais diretrizes, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal³¹⁸:

Agravo regimental em recurso extraordinário. Direito Tributário. 2. Isenção. ICMS. Convênio 36/2000. Necessidade de regulamentação legal. Princípio da legalidade estrita. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 501877 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-039 DIVULG 27-02-2013 PUBLIC 28-02-2013).

Desta feita, afirmamos que, nos casos em que o Estado de São Paulo, independentemente de usar o vocábulo *diferimento*, esteja inserindo uma

³¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 559.

³¹⁸ No mesmo sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: "TRIBUTÁRIO. ISS. ORGANIZAÇÃO SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADE RELACIONADA À PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO. ISENÇÃO. AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. IMPOSSIBILIDADE. [...] VI - De fato, o Código Tributário Nacional (art. 97) é suficientemente claro ao dispor que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário (inciso VI), nesta constando a isenção (art. 175, inciso I). Sendo imperativo o comando que determina a interpretação literal da outorga de isenção (art. 111, inciso II), revela-se necessária a edição de legislação específica que discipline o comando isencional às atividades desenvolvidas pelas organizações sociais sem fins lucrativos, que atendam ao interesse e à utilidade públicas, situação discutida nos presentes autos. VII - Inexistindo nos autos documentos que comprovem a existência de legislação distrital disciplinadora da isenção pretendida pela Recorrente, não há como deferi-la nos moldes pretendidos. VIII - Recurso Ordinário improvido" (RMS 22.371/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 24/05/2007, p. 310).

hipótese de isenção, deverá haver a prévia aprovação do CONFAZ, bem como o veículo introdutor deverá ser a lei ou, como defende Roque Antonio Carrazza acima citado, o Decreto Legislativo.

Se não for assim, haverá vício de inconstitucionalidade, o qual uma vez alegado e acolhido pelo Poder Judiciário, por meio da linguagem jurídica competente, permitirá a retirada da norma do ordenamento.

7.2.4 Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária

Retomando o quanto fixado no item 5.7.4, para o presente estudo, somente poderemos falar do instituto jurídico do diferimento, quando há uma mera postergação da data do vencimento da obrigação tributária regularmente constituída, por meio da linguagem jurídica competente. Ou seja, a norma veiculada, como ocorre com a norma de diferimento da taxa judiciária no Estado de São Paulo, não determina qualquer mudança no sujeito passivo, não atribui responsabilidade, não cria hipótese de substituição, não altera a base de cálculo, mas tão somente prorroga o termo final estipulado para o pagamento da obrigação tributária.

Neste sentido, quando estivermos realmente diante do instituto jurídico do diferimento, será possível que sua introdução seja feita por veículo outro que não a lei, podendo ser utilizado o Decreto. Isso porque a mudança do termo final do pagamento da obrigação tributária não está abarcada pelo princípio da legalidade. Aliás, o artigo 160, do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que cabe à

legislação tributária versar sobre essa questão, sendo que essa expressão compreende todos os veículos previstos pelo artigo 96³¹⁹ do mesmo diploma:

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Vejamos o posicionamento de nossos Tribunais:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI Nº 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 266/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS. Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela Constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei nº 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96). Orientação contrariada pelo acórdão recorrido. Recurso conhecido e provido.

(RE 140669, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1998, DJ 18-05-2001 PP-00086 EMENT VOL-02030-03 PP-00567 RTJ VOL-00178-01 PP-00361).

TRIBUTARIO. ICMS. PAGAMENTO. FIXAÇÃO DE PRAZO ATRAVES DE DECRETO. A FIXAÇÃO DO PRAZO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS ESTA AFETA A LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA (CTN, ART. 160), EXPRESSÃO QUE ABRANGE OS DECRETOS (CTN, ART. 96); NÃO E, PORTANTO, MATERIA RESERVADA A LEI. TRIBUTARIO. ICMS. INDEXAÇÃO. UFESP-FIPE. A UFESP, MEDIDA PELO IPC DA FIPE, E INDICE OFICIAL E PODE SER ADOTADA COMO INDEXADOR DOS CREDITOS TRIBUTARIOS DO ESTADO DE SÃO PAULO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO CONHECIDO E PROVIDO; RECURSO ESPECIAL DE IRMÃOS BERNHARD LTDA PREJUDICADO.

(REsp 55.946/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/1996, DJ 04/08/1997, p. 34707).

³¹⁹ “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - ICMS - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA - MOMENTO DO FATO GERADOR - ACÓRDÃO FUNDADO EM PRECEITO CONSTITUCIONAL - C.F., ARTS. 102, III E 105, III - CTN, ART. 97 - PRECEDENTES STF E STJ.

O Plenário do STF, no julgamento dos RRE 193.817 e 192.711 positivou entendimento no sentido de afastar a incidência da Súmula 577 do STF, face as regras contidas nos arts. 155, § 2º, item IX, letra "a" da C.F./88 e 34, § 8º do ADCT, proclamando que o fato gerador do ICMS, na importação de mercadorias do exterior, ocorre no momento da entrada da mesma no território nacional, ou seja, do desembaraço aduaneiro.

Firmado o entendimento de que o recolhimento do imposto deverá ocorrer por guia especial, por isso que a liberação da mercadoria importada pode ser condicionada ao pagamento do tributo.

A fixação da data do vencimento do imposto, via decreto, não viola o CTN (arts. 97 e 160) simplesmente porque o vocábulo "legislação" não significa apenas lei.

Se o Tribunal apreciou a lide com expressa invocação do preceito constitucional, não cabe ao STJ opinar sobre o tema por isso que não se insere no âmbito de sua competência legal, mas sim, na do Pretório Excelso, em sede de recurso extraordinário.

Recurso não conhecido.

(REsp 95.632/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/1999, DJ 12/04/1999, p. 110).

É sabido que há posicionamentos em sentido contrário, pelos quais citamos Roque Antonio Carrazza, ao assim se manifestar: “Estamos convencidos de que, em decorrência do princípio da legalidade, o prazo e as condições de recolhimento dos tributos só podem ser fixados ou alterados por meio de lei da pessoa política tributante”³²⁰. Apesar, disso, acreditamos que a mudança na data de pagamento do tributo e, especialmente, se for o caso de sua prorrogação – diferimento – pode ocorrer por meio de veículo introdutório que não seja a lei.

Conclui-se: se o instituto for o do diferimento, não haverá necessidade de respeitar o princípio da estrita legalidade.

³²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 281.

7.3 Os diferentes institutos jurídicos nominados de diferimento e o princípio da anterioridade

No item 2.4, tecemos considerações sobre o princípio constitucional da anterioridade, procurando demonstrar a sua função teleológica de proteção ao administrado, à medida que evita a sua surpresa quando da instituição de uma nova exação ou mesmo a majoração de uma já existente.

Nessa trilha, vale agora estudar a sua aplicabilidade em algumas normas que se valeram da expressão *diferimento* na legislação paulista, mas que, na verdade, introduziram institutos jurídicos como: responsabilidade tributária, substituição tributária, isenção e o diferimento, nos restritos termos propugnados pelo presente estudo.

7.3.1 Diferimento – responsabilidade tributária

Os conceitos sobre a responsabilidade tributária já foram mencionados (item 4.2), bem como já se ponderou que a legislação paulista, por vezes, nomina de diferimento o que na verdade reflete o instituto jurídico da responsabilidade tributária (item 5.7.1).

Desta feita, acreditamos que a instituição da responsabilidade tributária implica no dever de recolhimento de um tributo ao qual, antes de inserção dessa norma no ordenamento jurídico, não havia tal obrigatoriedade, o que equivale a uma nova exação por parte desse específico sujeito eleito como responsável.

Sendo assim, haveria necessidade de observância ao princípio da anterioridade, nos exatos termos previstos pela Constituição Federal, pois para o responsável trata-se de uma nova exação ao qual estará sujeito.

7.3.2 Diferimento – substituição tributária

Acreditamos que o mesmo raciocínio acima trazido para a atribuição da responsabilidade possa ser aplicado para os casos em que o instituto encontrado, sob o manto do vocábulo *diferimento*, seja o da substituição tributária.

Nossos Tribunais, todavia, em algumas decisões, afastam a aplicação do princípio da anterioridade para os casos de instituição das normas que versem sobre a substituição tributária. Vejamos uma decisão sobre o tema:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECRETO Nº 45.138/09-MG. INSTITUIÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESE QUE NÃO REPRESENTA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. 1. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que os postulados da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estão circunscritos às hipóteses de instituição e majoração de tributos. 2. O regime de apuração da substituição tributária não está alcançado pelo âmbito de proteção da tutela da não surpresa, na medida em que o agravamento inicial que decorre do dever de suportar o imposto pelos demais entes da cadeia será ressarcido na operação de saída da mercadoria. 3. Na hipótese sob análise, não há aumento quantitativo do encargo e sim um dever de cooperação com a Administração tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 682631 AgR-AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25/03/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-082 DIVULG 30-04-2014 PUBLIC 02-05-2014).

De fato, segundo expusemos no item 4.3, o ordenamento jurídico prevê meios para que o substituto consiga atingir o patrimônio do substituído para se ver ressarcido do quanto recolheu a este título. Tal fato, porém, não afasta a afirmação de que para o substituto a norma inserida traz o dever de recolhimento de quantias anteriormente inexistentes, o que implica equipararmos tal ocorrência à instituição de uma nova exação, fato que revela a necessidade de respeito ao princípio da anterioridade.

7.3.3 Diferimento – isenção

Acima já pontuamos que, no item 5.7.3 do presente estudo, demonstramos que alguns artigos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, embora também se valham do vocábulo *diferimento*, veiculam o instituto jurídico da isenção que, obviamente, se sujeita a um regime jurídico totalmente díspar do diferimento.

Quando há a instituição de uma isenção, por óbvio, não há que se falar em observância do princípio da anterioridade, pois a inserção da norma isentiva beneficia o contribuinte.

Nossa atenção, portanto, deve se voltar para os casos em que a norma de diferimento, que reflete na verdade o instituto da isenção, é revogada, sendo retirada do ordenamento jurídico. Nesta hipótese, sim, caberia perquirir o respeito ou não ao princípio da anterioridade.

Falando especificamente sobre a revogação das isenções, vale trazer à colação as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício³²¹.

Caminhando no mesmo sentido, manifesta-se Roque Antonio Carrazza³²²:

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 458.

³²² O mesmo professor, todavia, faz a seguinte ressalva: “Situação diversa ocorre, quando a isenção de ICMS é concedida por meio de lei complementar. Aí, a lei complementar não revoga, mas apenas paralisa a eficácia das leis estaduais e distritais que com ela

Pensamos que, neste caso, a revogação da isenção de ICMS deve obedecer ao princípio da anterioridade (princípio insculpido no art. 150, III, 'b', da CF, segundo o qual a lei que cria ou aumenta o tributo, ao entrar em vigor fica com eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando, só então, incidirá). Tais decretos legislativos, que mandam novamente tributar, por via de ICMS, operações e prestações de serviços, antes isentas, deste imposto, só poderão incidir sobre fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte. Se quisermos ser mais específicos, diremos que o decreto legislativo que revoga a isenção de ICMS descreve nova hipótese de incidência deste tributo. Tem, em suma, eficácia desconstitutiva (negativa) da isenção³²³.

Posto o posicionamento de valiosa doutrina, cumpre-nos agora colacionar manifestações de nossos Tribunais:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014).

Conclui-se que a retirada do ordenamento de normas que usem o vocábulo *diferimento*, mas que estejam tratando do instituto da isenção, deverá observar o princípio constitucional da anterioridade, pois equivale à criação de uma exação.

conflitem. Por isso, revogada (por outra lei complementar) faz com que a eficácia destas leis se restabeleça integralmente” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 579).

³²³ Ibid., loc. cit.

7.3.4 Diferimento – postergação do vencimento da obrigação tributária

Neste item, a finalidade é aferir se a inclusão ou retirada do ordenamento de normas que versem, efetivamente, sobre diferimento, nos restritos termos trazidos pelo presente estudo, demandaria a aplicação do princípio da anterioridade.

Reafirmando que diferimento para o presente estudo somente ocorre quando há a mera postergação do termo final para o recolhimento do tributo, não havendo a instituição ou majoração de exação, ponderamos que não seria necessário o respeito ao princípio da anterioridade, tendo em vista que tal situação não se amolda à previsão constitucional.

Ou seja, no exemplo dado por esta tese do diferimento previsto pela legislação do Estado de São Paulo, para o recolhimento da taxa judiciária, se um dia o Poder Legislativo pretender revogar tal previsão, a norma que prevê o pagamento teria eficácia imediata, não sendo necessário esperar o próximo exercício ou mesmo os 90 dias da anterioridade nonagesimal.

Com esse posicionamento, acabamos por discordar, por exemplo, do entendimento defendido por Roque Antonio Carrazza:

Por isto tudo, estamos convencidos de que o princípio da anterioridade não é respeitado se lei do exercício financeiro em curso reduz prazos de pagamento do tributo ou altera os paradigmas para a fixação do montante de suas prestações³²⁴.

Acreditamos que a mera mudança na data do recolhimento do tributo, ainda mais quando diferida, ou seja, postergada para momento futuro não reflete

³²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 228.

em instituição ou majoração do quanto deve ser recolhido e, portanto, não estaria sujeita ao princípio da anterioridade.

CONCLUSÃO

Acreditamos que a interpretação do direito positivo deva ser feita de forma sistemática, muito embora o intérprete possa se valer, subsidiariamente, de outros métodos interpretativos. O direito positivo é um sistema dentro do qual podemos observar a formação de outros sistemas, sendo, pois, um conjunto de elementos que interagem entre si e com o todo, de forma coerente e harmônica.

Mencionado sistema é formado, exclusivamente, por normas jurídicas, construções linguísticas compostas por juízos hipotético-condicionais.

Esse sistema e essas normas visam à estabilização das relações intersubjetivas, almejando dar segurança aos cidadãos que compõem a República Federativa do Brasil. A atuação das normas jurídicas se perfaz dentro do que se denomina ciclo de positivação do direito, ou seja, parte-se das normas gerais e abstratas, para se chegar às normas individuais e concretas que permitem a regulação das condutas humanas.

Dentro do ordenamento jurídico há normas com uma carga valorativa mais acentuada: os princípios. Algumas normas jurídicas, apesar de comumente serem chamadas de princípios, refletem, na verdade, limites objetivos que, também, orientarão o processo de aplicação do direito. Dentre as normas, a legalidade e a propriedade são relevantes para evidenciar a importância que a não cumulatividade tem em nosso ordenamento jurídico. Não podemos olvidar, ainda, da anterioridade, a qual, de certa maneira, também se estabelece a favor da propriedade dos contribuintes, impedindo que exações lhes sejam impostas sem o devido tempo para que se preparem para seu pagamento.

A tributação somente pode ocorrer nos estritos termos traçados pela Constituição Federal, pois a propriedade somente pode ser atingida nas maneiras ali prescritas. Justamente por isso, quando tratamos do ICMS, é imprescindível que haja a incidência da não cumulatividade, a qual somente pode ser afastada nos casos de isenção ou não incidência, segundo previsto pela Constituição Federal.

O instituto jurídico do diferimento há muito existe em nosso ordenamento jurídico, mas acreditamos que tanto a doutrina quanto a jurisprudência, até o momento, não conseguiram estabelecer uma análise mais aprofundada da relação deste instituto com o direito ao crédito do imposto, decorrente da não cumulatividade, bem como não há estudos mais detidos sobre a aplicação dos princípios da legalidade e anterioridade nessa seara.

A legislação paulista, foco deste estudo, por diversas vezes usa o vocábulo *diferimento*, todavia o faz de forma equivocada, pois, sob o manto dessa mesma expressão linguística, traz ao ordenamento jurídico, após o pertinente processo interpretativo, institutos jurídicos diferentes: ora isenção, ora norma de responsabilidade, ora substituição tributária, etc.

Acreditamos que o instituto jurídico do diferimento somente se apresenta quando a norma estabelece a mera postergação da data para o pagamento do tributo, sem qualquer outra implicação, nos critérios que compõem a regra-matriz de incidência. É somente nesta definição que o vocábulo *diferimento* seria corretamente empregado pela legislação. Por conta dos vários institutos abarcados pelo manto do mesmo vocábulo, foram criados vários entraves e interpretações equivocadas sobre a possibilidade do crédito nas operações sujeitas ao diferimento.

Desta feita, acreditamos que, em cada aparição do vocábulo *diferimento* na legislação, o intérprete terá que analisar o instituto jurídico que ali se encontra, sendo que o direito ao crédito somente poderá ser vedado se estivermos diante da isenção ou da não incidência, únicas hipóteses constitucionais que permitem o afastamento da não cumulatividade. Nos demais casos, mesmo que o legislador utilize a expressão *diferimento*, será possível a tomada do crédito do montante de ICMS que incidiu na operação anterior, a fim de que o efetivo recolhimento do imposto seja reduzido.

Esta conclusão tem outras implicações além do direito ao crédito, por exemplo, a necessidade ou não de prévia aprovação, pelo CONFAZ, das normas do Estado de São Paulo que versem sobre o *diferimento*. Ou seja, somente se estivermos diante de uma isenção, benefício fiscal ou redução de tributo é que o Estado precisará submeter a questão ao CONFAZ. De outro lado, as normas do Estado que já foram inseridas no ordenamento usando o vocábulo *diferimento*, mas que, na verdade, trouxeram os institutos previstos na Lei Complementar 24/75, são normas inconstitucionalmente inseridas, obviamente, sendo necessária uma linguagem apta a tal declaração.

Mais do que isso, em cada caso em que a norma inserida se vale do vocábulo *diferimento*, será necessário perquirir o real instituto jurídico ali existente, a fim de ponderar sobre a observância dos primados constitucionais da legalidade e da anterioridade, o que também não vem sendo feito, seja pelo Poder Legislativo, seja pelo Poder Judiciário.

Em suma, o legislador usa a expressão linguística *diferimento* sem qualquer precisão terminológica, o que implica, após o processo interpretativo, no encontro de institutos jurídicos diversos. Tal fato traz implicações na

aplicação da não cumulatividade, legalidade e anterioridade, bem como na participação do CONFAZ para a inserção de tais normas no ordenamento jurídico de forma válida.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABRÃO, Carlos Henrique. Exceção de pré-executividade na Lei 6.830/80. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 22, p. 11-17, jul. 1997.

ALEXY, Robert. *Derecho y razón práctica*. Mexico: Fontanarama, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo – análise do parágrafo único do art. 38 da lei n.º 6.830/80. In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 139-159.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 37, p. 147-151, jul./set. 1986.

_____; _____. ICMS – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, p. 118-145, jan./jun. 1983.

_____; _____. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, v. 25-26, p. 104-116, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. COFINS e PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena, n. 14, caderno 1, p. 435-442, jul. 1999.

_____. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei n. 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de

constitucionalidade relativo às regras de competência e aos princípios igualdade e da proibição de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 126, p. 87-101, mar. 2006.

_____. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no direito*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizadora: Misabel Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2003.

_____. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, n. 250, p. 138-164, abr./jun. 1975.

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

BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – compensação constitucional e princípio da não-cumulatividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 4, n. 15, p. 62-82, abr./jun. 1996.

BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

BITTENCOURT, Lúcio Carlos Alberto. *O Controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p. 405-416.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 jun. 2011.

_____. Receita Federal. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 1966.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Revista trimestral de jurisprudência*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, v. 149, 1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Revista trimestral de jurisprudência*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, v. 156, 1996.

BRASIL, Roberta Fonseca. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005.

BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio Ferreira. *Dicionário Aurélio eletrônico – século XXI*. Versão 3.0. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, nov. 1999.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Funrural: sua inconstitucionalidade e consequente desnecessidade de retenção pelas cooperativas. In: SALOMÃO, Brasil; SALOMÃO, Marcelo Viana; FORCENETTE, Rodrigo. (Coords.). *Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP, 2007. p. 299-318.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANARIS, Claus-Wilhem. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 3. ed. Tradução A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Isenção Tributária IPI – ICM – ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 25/26, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. ICMS. Aproveitamento de créditos. Inconstitucionalidades da lei complementar 87/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25, p. 147-169, 1997.

_____. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. *Efeito 'ex nunc' e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008. p. 25-74.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 861-896.

_____. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 23-94.

_____. A regra-matriz do ICM. 1981. Tese (Livre-docência em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP, São Paulo, 1981.

_____. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 37, p. 118-143, out. 1998.

_____. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 12, p. 42-60, set. 1996.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 142-166, fev. 2003.

_____. Novas considerações a respeito do crédito-prêmio de IPI. In: _____. (Coord.). *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, p. 1-25, 2005.

_____. Prefácio. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 1998.

CHIESA, Clélio. ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedação ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Orgs.). *ICMS: Questões fundamentais*. São Paulo: MP, 2006. p. 19-32.

_____. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 43, p. 140-153, abr. 1999.

_____. *ICM: competência exonerativa (convênios de Estados, imunidades, isenções, reduções e diferimentos)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – direito ao creditamento – princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 102, p. 141-151, 2004.

_____; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 86, p. 27-33, nov. 2002.

_____. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p. 203-227.

CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2004.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos à Sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Batista Machado. 7. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. Trad. Manuel A. Domingues de Andrade. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 48, p. 14-24, abr./jul. 1989.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Pinto. *Direito Constitucional Moderno*. v. I, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1994.

FIGUEIREDO, Marcelo. *Agências Reguladoras: o Estado Democrático de Direito no Brasil e sua atividade normativa*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *O controle da moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 25-26, p. 189-196, jul./dez. 1983.

GONÇALVES, José Artur Lima. A imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. v. 1. São Paulo: Atlas, 2003. p. 121-141.

_____. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Planejamento Tributário – Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, p. 262-275, 2006.

_____. Tributação, Liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 241-254.

_____. Princípios informadores do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, p. 253-265, jan./jun. 1983.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária – antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUARINONI, Ricardo; GUIBOURG, Ricardo; GUIGLIANI, Alejandro. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1963.

GUIBOURG, Ricardo. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Natureza e essência do fato gerador do ICM. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 137, p. 58-86, jul./set. 1979.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JUNIOR, João Ribeiro. *O que é positivismo*. 7. ed. São Paulo: Brasiliense, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoría General del Estado*. Trad. Luis Legaz Lacambra. México: Nacional, 1950.

LIMA, Pêrsio de Oliveira. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 3, n. 7-8, p. 191-197, jan./jun. 1979.

LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. A revogação da isenção de ICMS a desnecessidade de Convênio/CONFAZ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 106, p. 81-90, 2004.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não cumulatividade do ICMS e seus créditos. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 606-607.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias – Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 8, p. 231-251, 1983.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidades afins: legitimidade ativa “ad causam”. *Revista Dialética de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 1, n. 68, p. 61-73, maio 2001.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. O duplo grau no processo administrativo e a exigência de depósito para admissibilidade de recursos administrativos em matéria fiscal. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo (Orgs.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: MP, 2005. p. 245-264.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Empresarial – Pareceres*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. Estímulos Fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: _____; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 1-22.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1946*. v. I. São Paulo: Freitas Bastos, 1948.

McNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *ICMS – Teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDONÇA, Christine. A não-cumulatividade do ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Org.). *ICMS – Questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 41-79.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição Passiva Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 799-838.

NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e pharmacon. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p. 125-139.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As taxas no sistema tributário brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2003.

PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 223-260.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RÃO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. 4. ed., anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *O Direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSS, Alf. *Sobre el Derecho y la Justicia*. Buenos Aires: Eudeba, 1963.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Denúncia espontânea da infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 271-285.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. Legislação Tributária. *Consulta nº 002/08*. Florianópolis, 28 fev. 2008

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. In: _____. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Forense: Rio de Janeiro, 2005. p. 535-552.

_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SCAFF, Fernando Facury. O ICMS e a delegação de competência legislativa ao CONFAZ. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 6, p. 79-96, jan. 1994.

SCARVINO, Dado. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. pós. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao código tributário nacional: parte geral. 2. ed São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no direito tributário*. Dialética: São Paulo, 2002.

TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, p. 87-108, jul. 2001.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p. 155-201.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 102-115.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos jurídicos filosóficos*. v. 2., 10. ed. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Nacional, 1968.