



**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito**

**DA APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69 E
A SEGURANÇA JURÍDICA NA GUERRA FISCAL DO ICMS**

Aluno: Carlos José Fuly de Souza

Matrícula: 13/0043699

Brasília

2014

CARLOS JOSÉ FULY DE SOUZA

**DA APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69 E
A SEGURANÇA JURÍDICA NA GUERRA FISCAL DO ICMS**

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Valcir Gassen.

Brasília

2014

FICHA DE APROVAÇÃO

DA APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69 E A SEGURANÇA JURÍDICA NA GUERRA FISCAL DO ICMS

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Valcir Gassen.

Aluno: Carlos José Fuly de Souza

Matrícula: 13/0043699

Banca Examinadora:

Valcir Gassen
Orientador

Rafael Santos de Barros e Silva

Pedro Júlio Sales D'Araújo

Brasília, 09 de dezembro de 2014.

A Deus e às pessoas que
contribuíram com mais essa
etapa, sempre incentivando e
dando apoio em momentos de
dúvida.

RESUMO

SOUZA, Carlos José Fuly de. **Da Aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 e a Segurança Jurídica na Guerra Fiscal do ICMS.** Orientador Valcir Gassen: UnB, 2014.

A presente monografia tem como tema a aprovação da proposta de súmula vinculante nº 69 sem a modulação de efeitos da decisão e a insegurança jurídica gerada por tal iniciativa. Apresentam-se o contexto histórico da guerra fiscal do ICMS e as inconstitucionalidades dos benefícios fiscais concedidos de forma unilateral. Exploram-se os aspectos normativos do ICMS e a concessão de benefícios fiscais do imposto. Ao final, analisam-se as possibilidades de modulação de efeitos das decisões de controle de constitucionalidade, o posicionamento do Poder Judiciário frente ao tema e os efeitos da proposta de súmula vinculante nº 69 sobre a segurança jurídica.

Palavras-chave: Tributário. Guerra Fiscal. ICMS. Segurança Jurídica.

SUMÁRIO

Introdução.....	9
1. Um panorama inicial sobre a guerra fiscal do ICMS	11
1.1. Origem do ICMS	11
1.2 Contextualização da guerra fiscal do ICMS no Brasil.	13
2. Estrutura jurídica do ICMS.....	20
2.1 Princípios tributários pertinentes ao objeto ICMS.	23
2.2 Aspectos normativos do ICMS.....	40
2.3 Concessão de benefícios fiscais e o ICMS	48
3. Guerra Fiscal do ICMS e o princípio da segurança jurídica.....	53
3.1 Modulação dos efeitos das decisões do STF	55
3.2 A guerra fiscal do ICMS no Poder Judiciário.....	59
3.3 Segurança jurídica e a proposta de súmula vinculante nº 69.....	63
Conclusão	68

Introdução

Quando se pensa em modernidade, não há como não pensar nas conquistas obtidas pela sociedade civil frente às arbitrariedades do Antigo Regime. O Estado de Direito propiciou um ambiente satisfatoriamente seguro para o florescimento da sociedade moderna.

No meio dessas grandes conquistas, encontra-se a sujeição de toda a sociedade e do Estado à Lei. Surgem os princípios da legalidade e da segurança jurídica, impondo limites à atuação dos poderes do Estado.

O progresso experimentado pelas sociedades ocidentais foi substancial. Conflitos entre classes e problemas sociais surgiram e se resolveram, modificando o papel do Estado frente à sociedade com o passar do tempo. Atualmente, a Constituição Federal de 1988 define a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito, que impõe ao Estado a concretizar certos ideais promovendo o desenvolvimento da sociedade.

Nesse contexto de promover o desenvolvimento nacional, diminuindo as desigualdades regionais, o sistema tributário foi concebido de forma a garantir a independência dos entes federados, repartindo a competência tributária de modo que cada ente obtivesse autonomia para estabelecer suas próprias políticas internas.

Essa autonomia provocou uma guerra fiscal dos Estados-membros e Distrito Federal com exoneração tributária de ICMS como forma de atrair a atividade empresarial para seus territórios.

Essas exonerações, concedidas de forma incompatível com as regras jurídicas atuais, começaram a ser resolvidas no âmbito do Poder Judiciário. No entanto, a resposta judicial não tem, e não deve ter, a mesma velocidade que os acontecimentos do mundo fático, em nome da razoável duração do processo.

Como forma de responder de forma célere às presentes demandas, foi apresentada a proposta de súmula vinculante nº 69, reconhecendo como inconstitucionais os benefícios fiscais concedidos de forma irregular.

A proposta de súmula vinculante, da forma como concebida, pode provocar desrespeito a direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, provocar tratamento desigual aos contribuintes num curto prazo de tempo e provocar diversas injustiças, em desrespeito à segurança jurídica

O presente trabalho tem o objetivo de analisar o problema da guerra fiscal da exoneração irregular do ICMS frente à solução judicial proposta pela Suprema Corte do nosso país.

Para tanto, inicialmente será feita breve retrospectiva histórica do ICMS e contextualização do problema da guerra fiscal em torno do imposto, com exposição das respectivas incongruências jurídicas na situação.

Em seguida, serão analisados os aspectos normativos do ICMS, sendo abordados os princípios constitucionais pertinentes ao Direito Tributário, e após serão analisados os aspectos legais e doutrinários do imposto. Após, serão abordados os benefícios fiscais em torno do ICMS.

Na terceira parte do trabalho, será analisada a posição do Judiciário frente à problemática do ICMS. Para tal, serão exploradas as formas de modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade. E após, serão feitas exposição sobre a importância da segurança jurídica e análise das implicações jurídicas e consequências da solução proposta pelo Supremo Tribunal Federal, levando-se em consideração a necessidade da segurança para o Direito e para a sociedade.

1. Um panorama inicial sobre a guerra fiscal do ICMS

Tecer uma análise crítica a respeito de um determinado problema social impõe a necessidade de um profundo olhar sobre a situação em questão, objetivando qualificar todos os elementos envolvidos, desde sua origem até prováveis conseqüências do conflito, para só então, confrontar possíveis hipóteses e obter conclusões.

Assim sendo, compreender os problemas gerados pela guerra fiscal do ICMS sugere uma profunda investigação sobre a evolução do sistema tributário nacional em torno do referido imposto em nosso ordenamento.

1.1. Origem do ICMS

Leandro Paulsen¹, ao descrever a origem do tributo, põe o Estado como sendo instituição essencial para a organização de uma sociedade. O Estado não é somente responsável pela proteção da nação, mas também pelo seu desenvolvimento em quaisquer aspectos, sejam econômicos, sociais, políticos etc.

Nesse sentido, toda e qualquer materialização dos objetivos perseguidos por um determinado Estado consome recursos. Daí a necessidade de obtenção de receita por parte desse Estado. Na mesma linha, prossegue o renomado doutrinador Aliomar Baleeiro:

[...]para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais... a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.²

De acordo com Rinaldo Maciel de Freitas³, a primeira menção a algo similar à atual figura jurídica do ICMS consta da Constituição da República de 1891, que estabelecia que a criação de impostos para consumo de mercadorias estivesse adstrita

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª Edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª Ed. Re. E atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

³ FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS do Imposto sobre o Consumo à Guerra Fiscal**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

àquelas que eram consumidas em seu próprio território, porém as receitas deveriam ser repassadas para o Tesouro federal. A Constituição da época proibia que “Estados e União criassem impostos sobre a circulação de produtos de outros Estados ou estrangeiros, pelo território ou na passagem de um para outro Estado”⁴. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro se aprofunda sobre as arrecadações dos Estados:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União o criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome de “imposto sobre vendas mercantis”, atendendo às associações comerciais que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados e pelos compradores (artigo 219 do Código Comercial).⁵

O imposto sobre o consumo, de acordo com Rinaldo Maciel de Freitas, surge no corpo da Constituição de 1934, estabelecendo a competência privativa da União para decretar de impostos sobre o consumo de quaisquer mercadorias, com exceção de combustíveis de motor de explosão. A disciplina normativa do imposto foi determinada pelo Decreto-Lei nº 7.404, de 1945. Houve recepção desse decreto-lei pela Constituição de 1946, não havendo, portanto, modificações substanciais em seu tratamento jurídico no período.

No entanto, em 1965 a Emenda Constitucional nº 18 altera sensivelmente a forma de instituição de tributos, criando o sistema tributário nacional, no qual consta o recém instituído o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM).

Naquele momento são definidas as fases de produção e circulação de determinado bem, repartindo-se a competência para instituição de impostos nessa cadeia de produção entre a União e os Estados.

Os artigos 11 e 12 do texto constitucional estabelecem a competência para a União de instituir o imposto sobre produtos industrializados e para os Estados a instituição do imposto sobre a circulação das mercadorias. Assim consta:

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.
Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.
Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.
§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.
§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nos anteriores, pelo mesmo ou por

⁴ FREITAS, op. cit., 2011, p.13.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 521.

outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Rinaldo Maciel de Freitas ainda relata que inovação seguinte, realizada pelo advento da Constituição de 1967, foi a reunião de diversos impostos em torno do ICM. Assim descreve:

Foram incluídos ao ICM, além da própria “circulação de mercadorias”: Imposto Único sobre Minerais; Imposto Único sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos; Imposto Único sobre Energia Elétrica; Imposto sobre Transportes; Imposto sobre Comunicações.⁶

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 dá ao ICMS a forma jurídica atual, determinando a competência tributária estadual para o referido imposto, cujas estruturas normativas foram atualizadas pelas Emendas Constitucionais nºs 3, de 1993; 33, de 2001; e 42, de 2003, alcançando sua configuração constitucional mais recente.

Apelidada de Lei Kandir, a Lei Complementar nº 87, foi promulgada em 1996, dando disciplina definitiva ao ICMS, estabelecendo suas definições básicas e dando demais providências para sua efetiva aplicação.

1.2 Contextualização da guerra fiscal do ICMS no Brasil.

Rinaldo Maciel de Freitas ensina que a diferença de desenvolvimento regional encontrada atualmente no país começa a crescer por causa da execução de determinadas políticas públicas idealizadas pelo governo do presidente Juscelino Kubitschek, no período de 1956 a 1960, que priorizou um crescimento radial, a partir da região sudeste. Citando Argemiro Jacob Brum, o autor prossegue:

Acreditava-se nos meios oficiais do governo JK que era possível realizar o desenvolvimento do país a partir de um centro dinâmico único – no caso São Paulo. O dinamismo desse centro – em círculos concêntricos cada vez mais amplos – irradiar-se-ia progressivamente contagiando outras áreas e regiões do país.⁷

Nesse período, as atividades de arrecadação tributária em relação ao imposto sobre o consumo e distribuição de receitas para os entes federados eram, em sua grande parte, de responsabilidade da União, que ditava as regras por meio de lei federal. Assim emanava do texto constitucional:

⁶ FREITAS, op. cit., 2011, p.22.

⁷ *apud* FREITAS, op. cit., 2011, p.19.

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:
[...]
II - consumo de mercadorias;
III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;
[...]
§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal.
[...]
Art 21 - A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

Esse modelo de crescimento se mostrou ineficaz para o desenvolvimento do país de forma uniforme, acelerando o amadurecimento econômico de regiões específicas, beneficiadas pela política de investimentos adotada pelo governo federal.

Como conseqüência, as últimas décadas têm sido marcadas por extrema migração da atividade econômica para esses novos grandes centros de desenvolvimento.

Há de se ter em conta que a decisão de um agente econômico, em geral, leva em consideração todos os aspectos envolvidos na sua atividade comercial, desde a localização de produtores das matérias-primas que ela irá consumir até a infraestrutura do local escolhido para facilitação de transporte de mercadorias, custos de transporte, e carga tributária, por exemplo, de modo a minimizar custos. Desse modo, natural esperar que atividades empresárias se instalem em locais com maior desenvolvimento.

As conseqüências dessa desigualdade regional acentuada pela forma escolhida pela União para promover o desenvolvimento nacional são óbvias: enquanto a economia de um Estado se desenvolve (aumentando sua arrecadação, fazendo com que esse disponha de mais receita, realizando maiores investimentos, melhorando qualidade de vida para a população, promovendo amadurecimento da atividade comercial em seu território), os demais Estados menos desenvolvidos encontram dificuldades em criar condições para que suas economias se desenvolvam numa proporção semelhante, vez que não conseguem competir oferecendo ambiente igualmente propício à exploração da atividade empresarial.

Alessandro Rostagno⁸ esclarece que, para promover o desenvolvimento econômico em seu espaço geográfico, diversos governos estaduais vêm praticando, a partir da década de 60, a adoção de medidas que visam a conceder vantagens fiscais aos contribuintes de forma a promover compensação financeira pela falta de melhores condições de exploração da atividade empresarial, encontradas nos Estados mais desenvolvidos. Assim, esses benefícios atenuaram substancialmente os encargos envolvendo a atividade comercial, em particular o ICMS. São as chamadas desonerações tributárias, e nas palavras de Alessandro Rostagno, assim enumeradas:

São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, remissões, reduções de alíquotas, de bases de cálculo, deduções ou abatimentos e adiantamentos de obrigações de natureza tributária.⁹

Segundo o autor, essas práticas podem ser utilizadas no auxílio do desenvolvimento de determinada região, funcionando como alternativas eficientes às formas tradicionais de política de desenvolvimento.

No entanto, o que tem se observado num primeiro momento, foi a prática de comportamento selvagem por parte dos Estados e Distrito Federal, caracterizado pela adoção de benefícios fiscais cada vez mais generosos para atração da atividade empresarial para seu respectivo território.

Para se evitar essa guerra de concessão de benefícios fiscais por parte dos entes federados, foi promulgada a Lei nº 24, de 1975, que estabelece que a concessão de benefícios fiscais em ICM impescinde de autorização do Conselho Fazendário (CONFAZ), materializada na celebração de convênio com a participação de representantes de todos os Estados, Distrito Federal e da União, exigindo-se a unanimidade dos membros na votação para validação do acordo.

Dessa forma, o consenso de todos os entes federados representaria sua concordância sobre a instituição de benefícios fiscais por determinado Estado, evitando a adoção de qualquer comportamento predatório por seus pares, e evitaria a instituição de benefícios fiscais de forma unilateral.

Alessandro Rostagno relata ainda que, para por fim a essa guerra fiscal estabelecida, a Constituição de 1988 estabeleceu que os benefícios fiscais em torno do

⁸ ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados. In: _____ (Org.) **Contencioso Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

⁹ ROSTAGNO, Op. cit., 2011, p.37.

novo ICMS deveriam ser concedidos mediante acordo entre União, Estados e Distrito Federal. É a introdução da noção de federalismo cooperativo.

Contudo, por inércia legislativa do Congresso Nacional, a regra para concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS utilizada em nossa nova ordem constitucional é a mesma contida na Lei Complementar nº 24, de 1975, até então carente de análise de compatibilidade com a Constituição Federal pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Ao analisar essa regra da concessão de benefícios fiscais, Paulo de Barros Carvalho¹⁰ inicia seu pensamento afirmando que o dispositivo legal em questão extrapola a competência concedida pela Constituição de 67 à Lei Complementar, e disciplina, não somente a concessão e revogação de isenções, como também “toda e qualquer espécie de benefício relacionado ao imposto estadual, estando a referida Lei Complementar, por via de consequência, maculada em sua origem”¹¹.

Num segundo ponto, desenvolve o raciocínio de que o artigo 8º da referida Lei usurpa a competência atribuída, pelo constituinte originário, a Tribunal competente, no caso ao STF, de analisar a presunção de validade e constitucionalidade do ato normativo de concessão do benefício fiscal, resolvendo a questão sem a observância do devido processo legal. Assim se encontra o artigo em questão:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;
II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Paulo de Barros Carvalho aponta também que a possibilidade de anulação do crédito tributário e a exigência do imposto devido pelo Estado de destino da circulação da mercadoria é solução que conflita diretamente com o ordenamento jurídico pátrio. Nos dizeres do próprio autor:

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

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros de. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS. In: Martins, Ivo Gandra da Silva (Org.). **Guerra Fiscal, Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS**. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

¹¹ CARVALHO, op. cit., 2012, p.72.

motivo pelo qual entendo que o art. 8º da Lei Complementar n. 24/75 não foi recepcionado pela Carta de 1988.¹²

Nesse sentido, não seria possível conceber a interpretação de que o Estado de destino tem capacidade de considerar determinado benefício fiscal irregular, sem apreciação do Judiciário, uma vez que não tem competência constitucional para averiguar validade e constitucionalidade de atos praticados por quaisquer pessoas.

Tal situação cria basicamente conflitos de desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes e conflitos de questionamento de constitucionalidade sobre os diplomas legais que não observaram o disposto na Lei Complementar n. 24, de 1975, a respeito da concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Levando-se em consideração as características mais marcantes de cada Poder, ao Poder Legislativo cabe a produção de leis abstratas que direcionam o comportamento da sociedade e do Estado, ao Poder Executivo cabe administrar e promover as políticas de interesse público, nos termos da Lei, e ao Poder Judiciário cabe dirimir conflitos oriundos da aplicação da Lei.

Em outras palavras, quaisquer conflitos entre particulares, ou particulares e Estado, ou entre próprios entes integrantes da estrutura estatal, devem ser objeto de análise do Poder Judiciário, conforme a norma contida no artigo 5º, da Constituição Federal:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito

A via constitucionalmente determinada para o questionamento da validade jurídica das leis que concedem benefícios fiscais é a ação direta de inconstitucionalidade (ADI), nos termos do artigo 102, inciso I, alínea 'a', da Constituição Federal, e deve ser iniciada por quem tem legitimidade para agir. Nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni, “a ação direta de inconstitucionalidade constitui ação cujo objeto é a aferição da constitucionalidade da norma”¹³.

Paulo de Barros Carvalho avalia que o STF tem se posicionado no sentido de considerar necessária a celebração de convênios, conforme a lei complementar, como meio de fortalecimento do pacto federativo. Assim o jurista complementa:

¹² CARVALHO, op. cit., 2012, p.73.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 987.

O exame da mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta no sentido de serem os convênios instrumentos cuja produção deve sempre ser prévia ao ato normativo do Estado que conceda o benefício fiscal ou isenção...¹⁴

Todavia, tendo em vista a morosidade do Poder Judiciário, em especial o STF, no julgamento das demandas, as relações jurídico-tributárias entre contribuintes e Estados e DF foram se consolidando, seja por simples decorrer do tempo ou pela proteção da coisa julgada, decorrente de decisões dos tribunais inferiores.

E para solucionar dar celeridade à prestação jurisdicional e fim judicial à guerra fiscal em relação ao ICMS, foi apresentada a proposta de súmula vinculante nº 69, com o seguinte conteúdo:

Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional¹⁵.

No entanto, tal situação não se mostra satisfatória, por causar tamanha insegurança jurídica ao contribuinte, uma vez que silencia em relação à retroatividade do efeito da decisão a ser exarada pelos demais órgãos do Judiciário.

Ademais, há de se questionar, nos termos do ordenamento jurídico apoiado na Constituição de 1988, se a retroatividade das decisões do STF seria juridicamente possível, vez que prejudicaria os contribuintes nos mais variados aspectos.

Alguns princípios constitucionais e garantias fundamentais estariam sendo desrespeitados. E no fim, os prejuízos advindos desse cenário poderiam ser considerados mais danosos à sociedade do que os prejuízos causados aos cofres públicos oriundos dos benefícios fiscais postos em discussão. Não é somente um problema jurídico, mas também político.

Não se trata somente de verificação de legalidade e constitucionalidade da concessão de benefícios fiscais, mas de buscar uma solução efetivamente viável para uma situação já estabelecida durante as últimas décadas, no âmbito da federação. Eis o contexto da guerra fiscal.

Tratou-se nesse primeiro momento sobre uma reconstrução histórica do desenvolvimento do Estado brasileiro, ressaltando-se as raízes da desigualdade regional. Abordou-se também as políticas de renúncia tributária em matéria de ICMS por parte dos

¹⁴ CARVALHO, op. cit., 2012, p. 60.

¹⁵ Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>>, acessado em 28 de novembro de 2014.

Estados-membros, em desacordo com o ordenamento jurídico pátrio. Passa-se, agora, ao entendimento do sistema tributário, através da conceituação dos princípios constitucionais tributários, da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, e a alteração lógico-jurídica provocada pela concessão de benefícios fiscais.

2. Estrutura jurídica do ICMS

Percebe-se através de simples observação que nosso ordenamento jurídico é composto por normas de natureza distinta e, portanto, surge a necessidade de adoção de um método para o entendimento e aplicação das normas contidas em nosso ordenamento jurídico. Nesse sentido, a teoria apresentada por Kelsen mostra-se de utilidade ímpar para a tarefa.

Kelsen¹⁶, em uma de suas principais contribuições ao Direito, objetiva a criação de uma teoria pura, que separa o conhecimento científico do Direito de quaisquer influências de outras áreas de interesse da investigação científica. Em suas palavras:

A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito positivo - do Direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial. É teoria geral do Direito, não interpretação de particulares normas jurídicas, nacionais ou internacionais. Contudo, fornece uma teoria da interpretação. Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto.

Procura responder a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É ciência jurídica e não política do Direito.

Quando a si própria se designa como “pura” teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental.¹⁷

Para tal, o jurista concentra seus esforços iniciais na definição e delimitação do núcleo de seu objeto de estudo, focando sua atenção nos fatos interessantes para o Direito.

Kelsen explica que, ao se proceder à análise dos atos praticados no decorrer da vida social, há dois sentidos inerentes a esses: um subjetivo e um objetivo. O primeiro sentido se relaciona com a percepção sensorial de uma ação no espaço e no tempo. Já o segundo se relaciona com a “sua significação jurídica, isto é, a significação de que o ato

¹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998.

¹⁷ KELSEN, HANS. op. cit., 1998, p. 1.

tem de ponto de vista do Direito”¹⁸. E o que confere esse significado jurídico ao fato social é o ato da interpretação normativa. Assim, afirma:

O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma.¹⁹

O doutrinador, ao prosseguir em seu pensamento, o restringe, considerando que somente a norma jurídica tem a capacidade de conferir significado jurídico ao fato. No entanto, da mesma forma, tal norma jurídica, por ser um ato dotado de significado jurídico, não deverá fugir à própria regra, acima exposta, de que somente terá seu significado concedido por outra norma jurídica que a precede, isto é, de hierarquia superior. Dessa forma, conclui:

Na verdade, o Direito, que constitui o objeto deste conhecimento, é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano.²⁰

Esse sistema de normas busca sua validade em uma norma fundamental, isto é, há uma norma de hierarquia superior a todo o ordenamento jurídico cuja validade jurídica é concedida por essa. Assim Kelsen a descreve:

Como já notamos, a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (Grundnorm). Já para ela tivemos de remeter a outro propósito. Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental

¹⁸ Kelsen, Hans. op. cit., 1998 p. 2.

¹⁹ Kelsen, Hans. op. cit., 1998, p. 3.

²⁰ Kelsen, Hans. op. cit., 1998, p. 4.

que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.²¹

Dessa forma, a manifestação jurídico-positiva da norma fundamental é a própria Constituição do país. Todos os elementos componentes do ordenamento jurídico buscam fundamento constitucional para se tornarem partes juridicamente válidas. Daí, tamanha importância do papel da constituição.

Roque Antônio Carrazza²², ao tecer suas considerações iniciais sobre o ordenamento jurídico pátrio, em complementação do pensamento de Kelsen, o descreve o como “um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente”²³, em abordagem similar à adotada por Kelsen, focando sua ideia num sistema de normas, introduzindo a noção da espécie normativa denominada princípio jurídico. Assim, o autor prossegue:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que se sustentam mutuamente e as últimas empicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erro inafastável e de efeitos bem previsíveis...²⁴

Nas lições de Canotilho²⁵, a teoria da metodologia tradicional, que não considerava os princípios como um tipo de norma jurídica, não é satisfatória. Para o jurista, os princípios e regras são as espécies do gênero norma jurídica.

E para diferenciá-los, Canotilho utiliza critérios, a saber:

- a) Grau de abstracção: os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida
- b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa
- c) Carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas da natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).

²¹ Kelsen, Hans. op. cit., 1998, p. 136.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2010.

²³ CARRAZZA, op. cit., 2010, p.33.

²⁴ CARRAZZA, op. cit., 2010 p.43.

²⁵ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: 1993.

d) «Proximidade» da idéia de direito: os princípios são «standards» juridicamente vinculantes radicados nas exigências de «justiça» (DWORKIN) OU na «idéia de direito» (LARENZ); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.

f) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.²⁶

Canotilho conclui que os princípios possuem múltiplas funções. Esses tipos normativos podem exercer função argumentativa, auxiliando na construção do direito, e ainda solucionar casos não previstos expressamente pelas regras, “possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito”²⁷.

Por fim, os princípios possuem a capacidade de coexistirem em determinado ordenamento mesmo sendo conflitantes entre si, ao contrário das regras. Pelo fato de a colisão de princípios não os tornarem inválidos perante o ordenamento, há a possibilidade de flexibilização das soluções encontradas pelo direito conforme o caso concreto.

Nesse contexto verifica-se a importância dessa espécie normativa para a construção de qualquer sistema normativo, no caso, sistema tributário capaz de prover respostas juridicamente satisfatórias às questões paradigmáticas surgidas na sociedade, incluindo a problemática da guerra fiscal do ICMS.

2.1 Princípios tributários pertinentes ao objeto ICMS.

2.1.1. Sobreprincípios

A classificação dos princípios jurídicos adotada por Paulo de Barros Carvalho²⁸ os separa inicialmente por princípios e sobreprincípios. Considerando os primeiros como normas jurídicas que carregam enorme carga axiológica emanante de

²⁶ CANOTILHO, op. cit., 1993, p. 166 – 167.

²⁷ CANOTILHO, op. cit., 1993, p. 167

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

linhas interpretativas de todo o sistema jurídico, conclui que a segunda categoria surge pela conjunção daqueles.

Humberto Ávila²⁹ enfrenta a questão através da distinção entre norma e texto normativo. A norma passa a existir como produto da interpretação sistemática do texto normativo. A princípio, passa a existir uma relação entre norma e texto normativo.

O autor, entretanto, alerta para o fato da possibilidade de tal conexão não ser necessariamente correta. Em suas palavras:

Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico. Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construído norma alguma.³⁰

Com a flexibilização do pensamento, há casos em que uma norma surge da aplicação de diversos dispositivos simultaneamente. É o caso da segurança jurídica, que se concretiza com a obediência aos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, por exemplo. É a configuração do sobreprincípio, na classificação de Paulo de Barros Carvalho.

Esses sobreprincípios, assim definidos, são de importância substancial, pelo fato de, mesmo não estando explícitos no texto normativo, emanarem efeitos por todo o ordenamento jurídico.

2.1.1.1 Sobreprincípio da segurança jurídica

Um dos pilares do Estado de Direito, a segurança jurídica é um dos principais objetivos almejados pela normatividade de condutas, no sentido de dar previsibilidade ao tratamento de determinado fato importante ao mundo jurídico. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado, (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Ambos apontam para a certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª edição. Malheiros Editores Ltda. 2005, p. 22.

³⁰ ÁVILA, op. cit., 2005, p. 22.

e abstratos. Pensamos que esse segundo significado (ii) quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica.³¹

A previsibilidade conferida pelo sobreprincípio referido atinge dupla finalidade: dar certeza de como a relação jurídica será tratada pelo ordenamento jurídico e dar estabilidade às relações jurídicas já resolvidas no tempo.

O primeiro aspecto se relaciona com o futuro, vez que a previsibilidade dá a capacidade de planejamento por parte dos subordinados para exploração de sua liberdade.

Já o segundo aspecto está diretamente relacionado com o princípio da irretroatividade das leis, vez que protege as relações jurídicas já estabelecidas no tempo. A norma relacionada está contida no artigo 5º da constituição federal, sendo a seguinte sua redação:

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:

....

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Regina Helena Costa³² afirma o sobreprincípio da segurança jurídica como sendo tanto um direito fundamental, como sendo garantia ao exercício de diversos outros direitos. Em seus dizeres:

Esse princípio compreende as seguintes idéias: 1) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2) a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4) a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; e 5) a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.³³

Nesse sentido, não há como entender o Direito sem a presença da segurança jurídica.

³¹ CARVALHO, op. cit., 2011, p. 277.

³² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

³³ COSTA, op. cit., 2014, p. 75.

2.1.1.2 O sobreprincípio da certeza do direito

Intimamente conectado com o sobreprincípio supracitado, o sobreprincípio da certeza do direito é aquele que faz com que a norma jurídica seja clara, não contendo múltiplos significados, gerando incerteza.

O texto normativo deve descrever a conduta prevista de forma exata, evitando que seja observada pela sociedade de forma estranha à almejada pela norma.

O sobreprincípio da certeza do direito também busca previsibilidade na criação e aplicação das normas, evitando a ocorrência de surpresas nas relações jurídicas criadas pela norma jurídica. Trata-se de proteção das expectativas sociais.

2.1.1.3 O sobreprincípio da igualdade

Paulo de Barros Carvalho descreve o sobreprincípio da igualdade como aquele que obriga a todos serem tratados de forma igualitária pelo Estado. No entanto, não se trata meramente de igualdade formal. Assim esclarece:

Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias.³⁴

Na seara do direito tributário, o critério utilizado pela Administração para qualificar os contribuintes e determinar tratamento diferenciado é a capacidade econômica manifestada por cada pessoa. Contribuintes com mesmas características econômicas devem ser tratados de forma igual.

Da mesma forma, o tratamento desigual é permitido desde que haja diferença entre os contribuintes e que “o tratamento diferenciado dado tenha relação com o critério discriminante eleito”³⁵.

Não pode o Estado discricionariamente tratar os contribuintes de forma desigual. O tratamento desigual impescinde de autorização legislativa.

³⁴ CARVALHO, op. cit., 2011, p. 283.

³⁵ CARVALHO, op. cit., 2011, p. 286.

Sacha Calmon³⁶ compartilha do mesmo entendimento, esclarecendo que a forma de realização de tal princípio é através da abstração e da generalidade na produção das normas jurídicas.

Segundo o autor, há duas dimensões para a aplicação do sobreprincípio: positiva e negativa. A primeira é a que impõe o dever de diferenciar a desigualdade entre contribuintes, quando manifestarem condições econômicas distintas. Já a segunda, a negativa, impede que o Estado trate contribuintes com capacidade econômica de forma desigual.

No entanto, há situações, a saber, oriundas do poder de polícia ou por meio de extrafiscalidade, em que é permitido ao Estado em não observar a igualdade no tratamento tributário. Assim explana Sacha Calmon:

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.

O poder de polícia, a seu turno, investe legisladores e administradores de meios, inclusive fiscais, para limitar direito, interesse ou liberdade em benefício da moral, do bem-estar, da saúde, da higiene, do bem comum enfim (prevalência do todo sobre as partes).³⁷

Daí, surge a possibilidade de mercadorias, pela sua natureza, serem tributadas de forma distinta. É uma forma de indução do desestímulo de comportamentos.

2.1.1.4 O sobreprincípio da liberdade

O sobreprincípio da liberdade, como direito fundamental clássico, vem explícito no artigo 5º da constituição federal, todavia também celebrado em diversos outros dispositivos normativos da mesma norma.

O próprio sistema tributário é manifestação do sobreprincípio da liberdade, uma vez que esse tem a função de limitar o poder arrecadatório do Estado. Nesse sentido, a liberdade é experimentada pelas escolhas que o contribuinte pode fazer. Não pode se confundir com completa liberdade, no entanto.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³⁷ COELHO, op. cit., 2010, p. 234.

Daí, decorrem as imunidades, as limitações ao poder de tributar, por exemplo. Nessa dimensão, a liberdade e a segurança jurídica são direitos fundamentais constitucionalmente protegidos.

2.1.1.5 O sobreprincípio da justiça

O tratado sobreprincípio é de tamanho peso, que pode se considerar que não há norma jurídica que não esteja em conformidade com esse.

Por ser de carga axiológica acentuada, o sobreprincípio da justiça é complexo de ser descrito e identificado, pois não há como esperar a neutralidade do observador para árdua tarefa científica de caracterizá-lo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios.³⁸

Todavia, tal sobreprincípio, mesmo não identificado, influencia todo o ordenamento jurídico. Norma jurídica que não guarda qualquer correspondência com esse não pode ser considerada juridicamente válida.

2.1.2 Princípios Formadores do Estado

O Estado, como produto da Constituição Federal, tem o dever de cumprir todos os objetivos impostos pela Constituição. Para tal, é que esse existe. Dessa forma Sacha Calmon o explica:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Contribuinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.³⁹

Os princípios formadores do Estado assim são identificados por Paulo de Barros Carvalho porque dão forma ao poder do Estado. Significantes pelo fato de

³⁸ CARVALHO, op. cit., 2011, p. 289.

³⁹ COELHO, op. cit., 2010, p. 34.

imponham limites aos poderes do Estado, esses princípios estão presentes em todas as normas garantidoras de direitos aos cidadãos.

2.1.2.1 Princípios da Federação e da República

A Constituição Federal, logo no caput do artigo 1º, anuncia que “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Daí, conclui-se que o Estado brasileiro, composto pela União, os Estados-membros e os Municípios, observa os princípios federativo e republicano.

Para entendimento do princípio republicano, importante se torna o esmiuçamento do conceito de república. E assim, Roque Antônio Carrazza o define nas seguintes palavras:

a) É o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.⁴⁰

Como forma de governo, o regime republicano é aquele fundamentado no fato de que o poder emana do povo, podendo ser exercido por seus representantes escolhidos.

Pela igualdade formal, entende-se que não há distinção de tratamento dado pela Administração aos cidadãos. Não é concebível a idéia de tratamento privilegiado a qualquer segmento da sociedade. No mesmo sentido caminha Sacha Calmon:

A República funda-se na igualdade de todos os cidadãos perante a lei. Os Poderes são constituídos pelo povo. Os detentores dos Poderes (legislatura e governo) são eleitos para mandatos transitórios, e os juízes são nomeados, exceto os do Supremo Tribunal Federal, no caso do Brasil, após concursos de provas e títulos, com as garantias da vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos, para aplicarem a lei com segurança e independência.⁴¹

Pelo caráter eletivo, representativo e transitório, entende-se que há realização de processo eletivo para escolha dos representantes que irão governar, em nome do povo, e que esse governo tem um prazo de gestão. Deve haver, necessariamente, alternância de poder para se evitar a identificação pessoal do governante com a coisa pública.

⁴⁰ CARRAZZA, op. cit., 2010, p.65.

⁴¹ COELHO, op. cit., 2010, p. 44.

Pela responsabilidade, entende-se que danos gerados pelo governante, se verificadas condições necessárias e suficientes, estipuladas em lei, que imponham que esses sejam reparados, tais danos deverão ser ressarcidas pelo próprio governo. É o que a doutrina identifica como responsabilidade civil do Estado.

No campo do direito tributário, o princípio republicano ganha corpo ao impedir privilégios de classe no que tange ao surgimento da relação jurídico-tributária, sujeitando todos os cidadãos às mesmas regras. Assim conclui Roque Antônio Carrazza:

O tributo ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.⁴²

A respeito do princípio federativo, o elemento crucial é saber conceituar um Estado Federal. O pensamento do jurista caminha na direção de definir federação como sendo a união de diversos Estados que abrem mão de certas prerrogativas, sem abdicarem de suas personalidades jurídicas, em nome do todo.

A qualidade desse novo Estado, representante de todos os membros da federação, que o difere dos próprios membros é a soberania. A soberania, fonte suprema do poder do Estado, indica que há relação de sujeição por parte dos membros da federação ao Estado, produto dessa união.

Pelo fato de a Constituição Federal, no que concerne à repartição de competências, ter sido taxativa ao defini-las, entregou a conclusão lógica de que não há hierarquia entre os membros da República Federativa do Brasil. Assim, Roque Antônio Carrazza esclarece:

Laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.

Em nome desta autonomia, tanto a União como os Estados-membros podem, nos assuntos de suas competências, estabelecer prioridades. Melhor dizendo, cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser solvidos preferencialmente e que destino dar a seus recursos financeiros. É-lhes também permitido exercitar suas competências tributárias com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-los de modo

⁴² CARRAZZA, op. cit., 2010, p.87.

mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150, IV, da CF).⁴³

Por conseqüência óbvia, todos os entes federados são dotados de autonomia legislativa, respeitada a repartição de competências, administrativa, financeira e orçamentária, concretizando a independência entre si.

Por aplicação da teoria de Kelsen, sendo a Constituição Federal a norma jurídica que confere validade jurídica a todo o ordenamento jurídico, somente a própria Constituição pode forçar a observância de qualquer comportamento por parte dos entes federados. Logo, não há espaço para argumento de autoridade, que implique em hierarquia entre membros da federação. Assim, acerta Roque Antônio Carrazza:

Portanto, nenhum Estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazerem ou a deixarem de fazer alguma coisa.⁴⁴

Como corolário, não há possibilidades para a aceitação de invasão de competências. Cada membro tem seu papel constitucionalmente delimitado.

Nesse sentido, importante salientar a noção de competência tributária como sendo a capacidade jurídica, conferida pela Constituição Federal, a um ente político a criar tributo.

Nossa ordem constitucional consagra a competência tributária como atividade de caráter privativo, isto é, cada ente só poderá legislar na criação de tributos, na esfera de sua própria competência.

2.1.2.2 Princípio da separação dos poderes

O artigo 2º da Constituição Federal enuncia o princípio da separação dos poderes da seguinte forma: “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

O citado princípio surge com o objetivo de repartir as funções do Estado de forma a haver um sistema de controle interno entre cada poder. Assim esclarece Carlos Ayres Britto:

⁴³ CARRAZZA. op. cit., 2010, p.151-152.

⁴⁴ CARRAZZA, op. cit., 2010, p. 168.

[...]nos luminosos escritos do pensador francês Montesquieu, a teoria da separação dos poderes foi sistematizada de modo mais completo e refinado, pois ao entendimento de que o poder político não deve ficar enfeixado nas mãos de um só governante, ou órgão público, mas distribuir-se por órgãos distintos e igualmente independentes, em número de três, a cada um deles correspondendo, em princípio, uma das funções essenciais do Estado, o notável pensador gaulês adicionou a técnica da contenção do Poder pelo Poder.⁴⁵

De fato, a intenção é construir um sistema em que cada poder tenha a capacidade de exercer suas funções e impedir que os demais poderes extrapolem sua própria esfera de poder.

2.1.3 Limitações ao poder de tributar

A Constituição Federal, ao construir normativamente o sistema tributário nacional, na seção II do título VI – Da tributação e do Orçamento, elenca os principais comandos que influenciam toda a legislação tributária. Esses princípios, tão essenciais, são responsáveis pela proteção do contribuinte frente ao poder do Estado, na materialização dos direitos fundamentais do cidadão frente ao poder público.

2.1.3.1 Princípio da legalidade

Uma das principais heranças da revolução iluminista, o princípio da legalidade vem estampado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Esse princípio assegura ao cidadão que o poder público não pode obrigá-lo a observar comportamentos não previstos em Lei, sob o risco de praticar abuso de poder.

Hamilton Fernando Castardo relaciona a origem do princípio com a Carta Magna Libertatum de 1215, estabelecendo que os súditos deveriam saber da tributação antes da cobrança desses. Assim esclarece:

[...]a determinação sobre o conhecimento antecipado pelos súditos das matérias relativas a tributos, era assim narrado: nenhum auxílio ou constrição se estabelecerá em nosso reino sem o consentimento de nosso conselho.

⁴⁵ BRITTO, Carlos Ayres. Separação dos Poderes na Constituição Brasileira, in: CLÈVE, Clemerson Merlin. BARROSO, Luís Roberto (Org.). Direito Constitucional: organização dos poderes da república. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 41.

[...]Era dispositivo de obediência pelo Rei da Inglaterra, no qual os súditos não seriam pegos de surpresa quanto à carga tributária.⁴⁶

Em matéria de direito tributário, o princípio ganha o conteúdo de proteger o cidadão frente ao poder de tributar do Estado, seja sendo obrigado a recolher tributos não previstos em lei, ou em montante diverso do apontado no comando legal, ou mesmo ser punido de forma injusta.

O princípio, em seu desdobramento no direito tributário, tem redação diferente, enunciada no artigo 150, I, da Constituição Federal:

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 estabeleça;

Para Paulo de Barros Carvalho, o constituinte originário foi extremamente feliz ao dar redação específica ao princípio. Numa leitura rápida, pode-se chegar à conclusão de que se trata do mesmo rigor utilizado para descrição desse princípio no artigo 5º.

No entanto, a forma escolhida pelo constituinte, nesse segundo momento, deixa evidente a exigência de lei em sentido estrito, impedindo qualquer iniciativa de delegação de competência ou de utilização de forma diversa à edição de lei em sentido estrito para a instituição (ou majoração) de tributo. Hamilton Fernando Castardo o denomina princípio da legalidade estrita. Assim o autor prossegue:

Tal dispositivo não é mera replicação ou repetição do contido no artigo 5o, inciso II, pois sua essência na segurança jurídica, proclamando que a lei precisa discriminar os aspectos material, temporal, quantitativo, espacial e pessoal.⁴⁷

E a lei instituidora do tributo deve conter de forma exata todos os traços necessários para identificação da situação fática apta a ensejar a aplicação da norma tributária, assim como as exatas conseqüências jurídicas a serem aplicadas ao caso. Assim, declara o jurista:

Isso se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da

⁴⁶ CASTARDO, Hamilton Fernando. **Direito Tributário na Prática**. São Paulo: IOB, 2010, p. 93.

⁴⁷ CASTARDO. op. cit., 2010, p. 93.

conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como a base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais.⁴⁸

Percebe-se clara relação entre o princípio da legalidade e os sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito, materializando a proteção constitucional direcionada ao cidadão.

Aliomar Baleeiro⁴⁹ alerta para a possibilidade de mitigação do princípio da legalidade, quando o legislador estabelece alíquotas máxima e mínima para o cálculo do imposto, que podem ser alteradas pelo Poder Executivo.

Havia discussão doutrinária a respeito da possibilidade de medidas provisórias serem capazes de instituírem e majorarem tributos. Sacha Calmon⁵⁰ esclarece que, pelo fato de terem força de lei, as medidas provisórias estão aptas a produzirem tais efeitos, desde que a instituição do tributo não exija a edição de lei complementar.

2.1.3.2 Princípio da anterioridade

Sacha Calmon⁵¹ relaciona o princípio da não-supressa do contribuinte, de cunho axiológico, com anualidade e anterioridade. Esse princípio surge da necessidade de a sociedade civil saber com certa antecedência o tributo a ser recolhido.

O autor enumera quatro formas em que o princípio pode se manifestar. Pela anualidade, as leis tributárias se comportam de forma similar às leis orçamentárias, isto é, devem ser votadas anualmente para produzirem eficácia no ano seguinte. Há também a possibilidade de postergação genérica da eficácia das leis tributárias. Ambas as formas não são previstas pela Constituição Federal.

A anterioridade comum, assim referida por Marcus Vinícius Americano da Costa⁵², é a que impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro. No entanto, o autor levanta a discussão sobre a obrigatoriedade de observância do princípio para a revogação de isenções. Assim descreve as súmulas 615 e 669, do STF:

Contudo, conforme as Súmulas do STF nos 615 e 669, a primeira, na forma do art. 175, I, CTN, em sede de exclusão de crédito tributário, o princípio constitucional da

⁴⁸ CARVALHO. op. cit., 2011, p. 300.

⁴⁹ BALEEIRO, op. cit., 2013, p. 77.

⁵⁰ COELHO, op. cit., 2010, p. 208.

⁵¹ COELHO, op. cit., 2010, p. 214.

⁵² COSTA, Marcus Vinícius Americano da. **Tratado de Direito Tributário: Teoria e Prática**. Campinas: Servanda Editora. 2011.

anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM”, ao passo que, “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.⁵³

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, introduziu o conceito de anterioridade nonagesimal, que consiste na proibição de tributo ser cobrado num período inferior a noventa dias da vigência da lei de instituição ou majoração do tributo.

As duas dimensões do princípio da anterioridade são aplicados simultaneamente. Nesse sentido, Regina Helena Costa desenvolve seu pensamento:

As duas modalidades de anterioridade – a genérica e a especial – entrecruzam-se, ampliando a proteção conferida aos contribuintes. À disciplina da anterioridade genérica acresceu-se um prazo, que constitui garantia mínima ao contribuinte. Em outras palavras, no mínimo o contribuinte terá noventa dias para preparar-se para enfrentar a nova exação, podendo o prazo ser bem maior, caso a lei veiculadora da nova exigência fiscal seja publicada no início do exercício financeiro.⁵⁴

Previsto no artigo 150 da constituição federal, o princípio da anterioridade possui a seguinte redação:

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;

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.

Como se percebe, o princípio da anterioridade comporta exceções em ambos os casos, sem critério de distinção aparente.

O princípio da anterioridade, assim como o princípio da legalidade, visa a garantia de previsibilidade do comportamento do poder público frente ao contribuinte, ao garantir espaço razoável entre a instituição da norma tributária e sua vigência.

2.1.3.3 Princípio da irretroatividade

⁵³ COSTA, op. cit., 2011, p. 100.

⁵⁴ COSTA, op. cit., 2014, p. 86.

O princípio da irretroatividade, previsto no artigo 150, inciso III, a, da Constituição Federal, institui que a lei tributária não pode majorar ou instituir tributos sobre situação fática anterior ao início de sua vigência. Nesse sentido, se desenvolve o raciocínio de Hamilton Fernando Castardo:

O princípio veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Está em harmonia com o artigo 150, III, "a", da CF/1988. Os fatos geradores não de ter ocorrido após a vigência da lei que os instituiu ou aumentou.

Corolário de que as leis têm efeito para o futuro, são criadas para dispor sobre as relações jurídicas futuras. No Direito Tributário, tal princípio da irretroatividade impede que a lei tributária trate de fatos geradores que ocorreram antes da data de sua publicação, vigência e eficácia. Aplica-se a lei vigente por ocasião do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes as suas modificações ou revogações posteriores. Essa afirmação permite a constituição de um crédito tributário, mesmo que a lei já esteja revogada, desde que, no momento da ocorrência do fato gerador, ela fosse vigente e com efeitos de incidência.⁵⁵

Em observância com o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade completa o arcabouço necessário para a efetivação do sobreprincípio da segurança jurídica.

Paulo de Barros Carvalho, no entanto, salienta para a possibilidade de retroatividade das leis interpretativas. Previstas no artigo 106, do código tributário nacional, tais leis necessitam de cautela em sua análise.

Esse tipo normativo, no entendimento do jurista, é aquele que surge no ordenamento jurídico com o único objetivo de sanar quaisquer dúvidas sobre outro dispositivo normativo, sendo qualquer inovação suficiente para desqualificar tal lei como interpretativa.

Reforça, no entanto, que há ainda parcela da doutrina não admite tal retroatividade, pela possibilidade de a lei desrespeitar o direito adquirido.

2.1.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, o princípio da capacidade contributiva é “o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do princípio da igualdade”⁵⁶.

Significa aceitar a idéia de que pessoas desiguais devem ser tratadas de maneira desigual. Na seara do direito tributário, o tratamento desigual acarreta o fato de

⁵⁵ CASTARDO, op. cit., 2010, p. 103.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 312.

que pessoas com capacidade econômica distinta devem contribuir de forma diferenciada para a manutenção do bem público.

Assim se apresenta no texto constitucional:

Art. 145. ...

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Luís Eduardo Schoueri aponta dois possíveis desdobramentos do referido princípio: subjetivo e objetivo. O primeiro entendimento, focado na pessoa do contribuinte, identifica o princípio da capacidade contributiva num critério para graduação da tributação. Trata-se de progressividade para os impostos.

Já o segundo, focado na manifestação de riqueza, distingue se a pessoa está apta para ser contribuinte, ou não. Ocorre quando o interesse público julga não tributar determinado fato imponible por sua insignificância, por exemplo. Da mesma forma se manifesta Sacha Calmon.

Regina Helena Costa⁵⁷ ressalta que a capacidade contributiva é a medida que impede a progressividade tributária não gerar o efeito de confisco.

2.1.3.5 Princípio da proibição do efeito do confisco

O princípio da proibição do efeito do confisco é de difícil definição por causa da fluidez do significado do verbete “confisco”. Luís Eduardo Schoueri o relaciona com a idéia de proibição do exagero.

O princípio está previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal:

Art. 150 ...

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

No entanto, o doutrinador identifica alguns elementos que podem sugerir um exagero na tributação, a saber, a margem de lucro da exploração de uma atividade tornar-se baixa por causa da tributação, a ponto de sua exploração não ser viável.

⁵⁷ COSTA, op. cit., 2014, p. 95.

Sacha Calmon segue a mesma linha de pensamento, relacionando a aplicação princípio com a proibição da apropriação por conta da tributação abusiva. No entanto, o autor aponta situações em que esse princípio é relativizado. Em suas palavras:

Mas não se percam de vista dois pontos essenciais:
admiti-se a tributação exacerbada, pro razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia “à função social da propriedade”(ao direito de propriedade causador da disfunção social, retira-lhe a garantia).⁵⁸

O fim do princípio é a busca da tributação razoável. Permite-se, portanto, para efeitos de extrafiscalidade, a não observância do princípio tratado.

2.1.3.6 Princípio da não cumulatividade

A complexidade do emaranhado de relações na sociedade ocidental, principalmente com a modernização e especialização da atividade econômica, fez surgir extensas cadeias de produção, composta de várias etapas, desde a produção até o consumo.

Tendo o legislador reconhecido tal particularidade da atividade econômica, instituiu formas de tributação monofásica e plurifásica. Assim, esclarece Luís Eduardo Schoueri:

Pode a tributação do consumo dar-se pela forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição.⁵⁹

A tributação monofásica ocorre num único momento, podendo ser na hora do consumo final ou na base de produção de um determinado bem. Os fatores considerados na escolha do método adotado levam em conta a facilidade na fiscalização e praticidade, por exemplo.

Já a tributação plurifásica ocorre sempre que há sucessivas operações na cadeia de produção de determinado bem. Ocorrendo em diversos momentos, a tributação pode se dar de forma cumulativa ou não cumulativa.

⁵⁸ COÊLHO, op. cit., 2010, p. 236.

⁵⁹ SCHOUERI, op. cit., 2011, p. 364.

Na forma cumulativa, há o fenômeno que Luís Eduardo Schoueri se refere de efeito cascata, que é quando a tributação é cobrada sem se considerar o montante já devidamente recolhido nas fases anteriores do ciclo produtivo. O tributo é calculado, sendo incluídos em sua base de cálculo os tributos previamente recolhidos.

Já na forma não cumulativa, em cada fase da cadeia produtiva, o tributo a ser recolhido tem retirado da sua base de cálculo o montante já recolhido nas fases anteriores.

Quanto à forma de apuração do montante a ser recolhido, o jurista destaca a possibilidade de cálculo pelo método da adição e pelo método da subtração.

O método da adição consiste em se somar todos os custos da empresa produtora e embuti-lo no preço do produto como valor agregado. E a partir do valor agregado, encontra-se a base de cálculo.

O método da subtração possui duas variações de cálculo: base sobre base e imposto sobre imposto. Esse consiste em determinar a base de cálculo através da diferença do preço do produto adquirido e o produto vendido, ao entrar e sair de uma determinada fase da produção, sendo que no método base sobre base, a diferença é calculada pela subtração entre o montante de vendas e aquisições no período, e no método imposto sobre imposto a diferença é calculada pela diferença entre o valor a ser recolhido e o montante já recolhido nas fases anteriores da cadeia de produção.

O método adotado pelo texto constitucional para o caso do ICMS é o da não cumulatividade, calculado pela subtração imposto sobre imposto. Assim está previsto:

Art. 155. ...

§ 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;

Dessa forma, o contribuinte adquire o direito de crédito do montante já recolhido nas operações efetuadas nas etapas anteriores da circulação da mercadoria, podendo descontá-la do tributo a ser recolhido na fase seguinte.

2.1.3.7 Princípio da seletividade

O princípio da seletividade, descrito no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, permite que o tributo seja determinado de acordo com a

essencialidade do produto. Trata-se da possibilidade de praticar alíquotas maiores sobre produtos consumidos por parte específica da sociedade. Cuida-se de alcance distinto da capacidade contributiva, fazendo com que haja diferença de tratamento entre contribuintes que manifestam riqueza em escalas distintas.

Luís Eduardo Schoueri assevera que a essencialidade pode até ser considerada conceito indeterminado. No entanto, não cabe discricionariedade em aplicação do princípio.

2.2 Aspectos normativos do ICMS

A compreensão de um fenômeno exige o seu estudo de forma sistemática. Por isso o Direito, apesar de ser um universo único, é dividido em ramos autônomos. É o caso do Direito Tributário, por exemplo.

Da mesma forma, o Direito Tributário possui diversas áreas de estudo, pela complexidade do fenômeno jurídico tributário. Exige-se do pesquisador compreensão dos princípios tributários, por exemplo, para entender sob quais aspectos o sistema irá lidar com as relações jurídicas advindas do ordenamento jurídico.

Assim esclarece Alfredo Augusto Becker⁶⁰, concordando com Pontes de Miranda. A ciência jurídica tem se esforçado na dissecação e descrição dos fenômenos sociais de seu interesse, organizando o Direito de acordo com metodologia científica. Dessa forma expõe o autor:

Aquilo que se chama experiência jurídica representa simplesmente um certo número de eventos aos quais foi aplicado o nome de “direito” e que poderiam ter recebido qualquer outra denominação, pois “direito” não é uma entidade absoluta, mas apenas um certo número de experiências sociais que demonstraram uma utilidade específica.⁶¹

Seguindo tal pensamento, objetiva-se expor a forma como se comporta a relação jurídica oriunda do ICMS, de acordo com as regras postas no ordenamento jurídico, como forma de compreender o problema da guerra fiscal. Para tal, faz-se algumas considerações iniciais.

⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2002.

⁶¹ BECKER, op. cit., 2002, p. 293.

Uma norma jurídica, ao criar um vínculo jurídico entre diversos sujeitos, estabelece direitos e deveres a cada sujeito de interesse dessa relação. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker conceitua a regra jurídica. Em suas palavras:

A experiência jurídica é a expressão social do homem em prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens, utilizando como instrumento a regra de conduta predeterminada. Esta regra de conduta é a regra jurídica.⁶²

O autor prossegue descrevendo a estrutura da regra jurídica, contendo em sua estrutura lógica uma regra, que pode ser juridicizante, desjuridicizante ou não-juridicizante, e a hipótese de incidência, que pode ser um fato não-jurídico, um fato jurídico, ou mesmo um fato que contenha parte jurídica e parte não-jurídica. Assim, resume a tarefa do jurista em quatro etapas. Em suas palavras:

Primeira: distinguir todos os elementos que compõe a hipótese de incidência da regra jurídica em exame.

Segunda: conhecer as conseqüências predeterminadas pela regra.

Terceira: investigar o mundo total (que inclui o mundo jurídico), a fim de descobrir se, dentre os fatos que nele acontecerem, estão todos os que integram a hipótese de incidência. Encontrando todos os fatos que configuram a hipótese de incidência, o jurista reconhece que esta deixou de ser hipótese e realizou-se. Diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica, pois esta infalível.

Quarta: se houve a incidência da regra jurídica, o intérprete observa se foram respeitadas as conseqüências (ex.: relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever, pretensão e obrigação, coação e sujeição) desta incidência.⁶³

Paulo de Barros Carvalho, em seu esforço na criação de um método formal para análise da estrutura da norma jurídica tributária, cunha o método da regra-matriz de incidência tributária, de forma similar à exposta por Alfredo Augusto Becker.

Para tal, o jurista se foca no estudo da estrutura lógica da norma jurídica, núcleo do sistema normativo. Apóia-se na teoria de Kelsen, ao identificar um antecedente e um conseqüente, relacionados por um operador deôntico.

A norma jurídica, verdadeiro comando prescritivo de condutas, dispara sua ordem quando ocorridas as condições descritas no antecedente da norma jurídica.

O conseqüente da norma, representado pelo comando a ser obedecido, conecta os sujeitos numa relação obrigacional cuja natureza se encaixa a um dos

⁶² BECKER, op. cit., 2002, p. 294.

⁶³ BECKER, op. cit., 2002, p. 301.

operadores: obrigado, proibido ou permitido. O conseqüente também deve conter a descrição do objeto da obrigação, de forma a garantir a segurança jurídica, elemento necessário para estabilização das expectativas.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Assentemos a premissa, reconhecida unanimamente no seio da Filosofia do Direito, segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deontica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente. Fala-se, por isso, em antecedente e conseqüente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótase e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor. A regulação da conduta se dá com a aplicação dos modais deonticos (permitido, proibido e obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese. Obviamente, o evento descrito no pressuposto há de se situar-se no campo do possível, sob pena de jamais obter-se a disciplina dos comportamentos intersubjetivos. Também a conduta, modalizada deonticamente, não pode localizar-se na região do necessário ou do impossível, pois a norma assim construída não chegaria a ter sentido jurídico. Resta, como é evidente, o intervalo das condutas possíveis.⁶⁴

De forma geral, o antecedente de uma norma jurídica tributária é a descrição de uma situação que dispara o conseqüente, em geral, recolhimento de um tributo. Eis que a legislação o denomina como fato gerador da norma tributária.

No entanto, relevante é a discussão que gira em torno do verdadeiro significado da expressão fato gerador. Parcela da doutrina critica a expressão pelo fato de que ora essa possa se referir ao conteúdo hipotético, descrito na norma, e ora ao fato imponible. Para superar tal questão, os doutrinadores se referem ao conteúdo hipotético descrito na norma como hipótese de incidência.

O ICMS assim se encontra na Constituição Federal:

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;

A Lei Complementar nº 87, de 1996, dá redação mais detalhada ao antecedente do imposto, descrevendo as hipóteses de incidência com mais rigor:

Art. 2º O imposto incide sobre:
I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

⁶⁴ CARVALHO. Op. cit. p. 147

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Há determinação mais específica ainda relacionada à importação de mercadorias, principalmente quanto à determinação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária em relação ao ICMS, para manter o equilíbrio de competição entre os produtos importados e os produzidos em território nacional. Assim prossegue:

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

De acordo com as teorias acima expostas, ocorrida qualquer das hipóteses de incidência descritas no texto normativo, há a aplicação infalível da regra jurídica do ICMS.

Para a averiguação da ocorrência da hipótese de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho⁶⁵ adota três critérios, a saber, material, temporal e espacial. O critério material é representado pela descrição formal do acontecimento a ser observado no mundo real. Já os critérios temporal e espacial representam com exatidão o momento e o local de ocorrência do fato, elementos necessários para a identificação da hipótese de incidência.

Cabe ressaltar, que a própria Lei estipula casos em que a norma tributária não operará efeitos. Essas hipóteses estão apontadas no artigo 3º, da Lei Complementar nº 87, de 1996, e nas imunidades constitucionais.

Conforme a explanação de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica estabelece uma obrigação entre dois sujeitos, isto é, da incidência norma jurídica emana uma relação jurídica entre sujeito passivo e sujeito ativo, representando pelo conseqüente. A relação jurídica criada pela ordem tributária tem peculiaridades próprias, inerentes à própria ordem tributária. O autor define relação jurídica da seguinte forma:

⁶⁵ CARVALHO. op. cit., 2011, p. 148.

Para a Teoria Geral do Direito, “relação jurídica” é definida como vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.⁶⁶

Já Alfredo Augusto Becker se apóia nas lições de Carnelutti para definir que relação é um IR e um VIR entre dois sujeitos distintos, criando um vínculo entre esses. No seus dizeres:

A relação é o gênero de uma realidade espiritual (que existe no mundo do pensamento) e este gênero se subdivide em diversas espécies, exemplo: relação social, relação geográfica, relação política, etc. Uma espécie do gênero relação é a relação jurídica.⁶⁷

O jurista conclui afirmando que após a incidência da regra jurídica, através da ocorrência de qualquer fato descrito na hipótese de incidência, estabelece-se a relação jurídica entre sujeitos, desencadeando a consequência jurídica estipulada pela regra jurídica. No caso do ICMS, estabelece-se uma relação jurídica entre os Estados-membros ou Distrito Federal e os sujeitos passivos apontados no artigo 4º, da Lei Complementar nº 87, de 1996. Assim emana do dispositivo:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

No mesmo caminho, trilha o pensamento de Paulo de Barros Carvalho. O conseqüente da norma jurídica tributária é composto por dois elementos: subjetivo e objetivo. O critério subjetivo descreve os sujeitos a serem vinculados na relação jurídica. Já o critério objetivo é estabelecido pelo conteúdo da relação jurídica surgida.

No presente caso, materializa-se na obrigação principal de recolher tributo a ser calculado através da base de cálculo e da alíquota estabelecidas em lei.

⁶⁶ CARVALHO. op. cit., 2011, p. 134.

⁶⁷ BECKER, op. cit., 2002, p. 337.

A base de cálculo traduz a manifestação de riqueza apresentada pelo contribuinte. Seja o lucro numa operação comercial, ou a propriedade ou posse de determinado bem, é manifestação de riqueza expressa em pecúnia. Já a alíquota se traduz no percentual da base de cálculo a ser recolhido a título do tributo, oriundo da relação jurídico-tributária.

Nesse momento ocorre o lançamento tributário. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker:

O lançamento (“accertamento”) tributário consiste na série de atos psicológicos e materiais e ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos: constatar a realização de hipótese de incidência e a incidência infalível (automática) da regra jurídica tributária que ocorreu no momento em que aquela sua hipótese de incidência se realizou; captar o fato que realizou o núcleo (base de cálculo) daquela hipótese de incidência e que já estava predeterminado pela regra jurídica ao indicar a base de cálculo do tributo; proceder a transfiguração daquele núcleo (base de cálculo) em uma cifra aritmética, mediante a aplicação do método de conversão (peso, medida ou valor) já preestabelecido pela regra jurídica; calcular a quantidade aritmética do tributo, mediante a aplicação da alíquota (que fora prefixada pela regra jurídica) sobre o núcleo da hipótese de incidência (base de cálculo) agora já transfigurado numa cifra aritmética.⁶⁸

Dentre as formas de lançamento tributário previstas, a saber, de ofício, por declaração ou homologação, a escolhida para o ICMS é a terceira apontada.

Esclarece Regina Helena Costa que o lançamento por homologação, disciplinado no artigo 150, do CTN, consiste na transferência do ônus de cálculo do tributo e seu devido recolhimento ao contribuinte, com a averiguação dos atos pela Fazenda em momento posterior. Assim a jurista explica:

Nessa modalidade de lançamento, portanto, o sujeito passivo, dispondo de todos os elementos necessários à apuração do crédito tributário, efetua o respectivo cálculo e antecipa o pagamento correspondente. A extinção da obrigação somente ocorrerá após sua homologação pelo Fisco, usualmente de natureza tácita, consumada com o decurso do prazo de cinco anos da data de ocorrência do fato jurídico tributário.⁶⁹

Assim se encontra a base de cálculo na Lei Complementar nº 87, de 1996:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

⁶⁸ BECKER, op. cit., 2002, p. 359.

⁶⁹ COSTA, op. cit., 2014, p. 248.

- b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;
- V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:
 - a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
 - b) imposto de importação;
 - c) imposto sobre produtos industrializados;
 - d) imposto sobre operações de câmbio;
 - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
- VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

Alfredo Augusto Becker alerta para o fato de que há situações em que há dissociação entre a incidência econômica e a incidência jurídica de um tributo. Isso geralmente ocorre com impostos vinculados ao consumo, como é o caso do ICMS.

A relação jurídica tributária se estabelece entre o contribuinte, previamente apontado, e o sujeito ativo, o Estado-membro ou Distrito Federal. No entanto, pela dinâmica das relações econômicas, o preço do tributo sempre é repassado ao próximo agente econômico da cadeia produtiva, até chegar ao consumidor final, que acaba sendo o verdadeiro contribuinte, por assumir o ônus econômico da relação tributária. Assim o autor esclarece:

A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo, procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir esse ônus econômico sobre outra ou haverão muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em consequência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.⁷⁰

Surge a figura jurídica da substituição tributária. E juntamente com a separação entre a incidência econômica e a incidência jurídica, Alfredo Augusto Becker também traz à tona a diferenciação entre contribuinte de fato e contribuinte *de jure*.

Contribuinte de fato é a pessoa que suporta a incidência econômica tributária. Já o contribuinte *de jure* é o sujeito passivo vinculado através da relação jurídico-tributária.

⁷⁰ BECKER, op. cit., 2002, p. 532-533.

Uma vez que o contribuinte de fato nunca será sujeito passivo da relação jurídico-tributária do ICMS, o problema da guerra fiscal do ICMS atingirá essencialmente o contribuinte *de jure*. Passa-se à identificação da segunda categoria em cada caso.

Roque Antônio Carrazza⁷¹ esclarece que a sigla do ICMS reúne pelo menos cinco impostos diferentes, pelo fato de possuírem hipótese de incidência e base de cálculo distintas.

São esses: o imposto sobre operações mercantis, o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o imposto sobre serviços de comunicação, o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Tratando-se do imposto sobre operações mercantis, é configurada a hipótese de incidência no momento da realização do negócio jurídico que provoca a circulação de determinada mercadoria.

Roque Antônio Carrazza elucida que o negócio jurídico realizado, para satisfazer ao antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS, precisa ser regido por regras do direito comercial, precisa ser fruto de negócio empresarial, precisa considerar o lucro como finalidade e envolver a comercialização de uma mercadoria.

O sujeito passivo advindo da relação jurídica estabelecida pela norma do ICMS, no entendimento do jurista, necessariamente deve ser produtor, industrial ou comerciante, vendedor da mercadoria. O sujeito ativo da mesma relação é o Estado-membro da federação onde o negócio jurídico se concretizou. A base de cálculo é o valor da mercadoria acrescido de todo o custo de sua saída do estabelecimento do sujeito passivo.

O segundo caso a ser tratado, o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS é devido quando há prestação de “serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob o regime de Direito Privado (em caráter comercial, pois)”⁷². O transporte pode ser de pessoas ou quaisquer bens.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009, p. 36.

⁷² CARRAZZA, op. cit, 2009 p. 171.

O sujeito passivo da relação tributária é o prestador do serviço. Já o sujeito ativo é o Estado onde a prestação de serviço teve início. A base de cálculo é o valor cobrado na prestação de serviço do transporte.

Já o ICMS sobre serviços de comunicação, terceiro caso, é devido somente quando há a prestação de serviços de comunicação de forma onerosa.

Seguindo lógica parecida com os demais casos, o sujeito ativo da relação jurídica é o Estado onde se iniciou o serviço de comunicação. Já o sujeito passivo é o prestador do serviço. De forma análoga ao caso anterior, a base de cálculo é o preço do serviço.

Sobre o ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, o imposto deve incidir sempre que houver consumo de energia elétrica, ou comercialização e consumo dos lubrificantes e combustíveis.

Ambas as formas de energia são consideradas pelo ordenamento jurídico como mercadorias e assim, por mais que fisicamente sofram limitações em comparação a outras mercadorias, isso não impede que sejam identificados os elementos necessários à caracterização da relação jurídica tributária.

O último caso discriminado por Roque Antônio Carrazza, o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais tem sua origem no antigo imposto único sobre minerais, de competência da União. Sua hipótese de incidência está relacionada com as atividades elencadas no próprio nome do imposto relacionado à exploração de minerais.

Sobre o cálculo da montante devido, o imposto integra sua própria base de cálculo. Já as alíquotas poderão ser determinadas, caso a caso, em lei, tendo o Senado Federal liberdade para legislar sobre alíquotas mínimas e máximas em operações internas.

2.3 Concessão de benefícios fiscais e o ICMS

A exoneração tributária é componente do mundo jurídico que pode ser alcançado através de diversos mecanismos. Entre eles, encontram-se as isenções, imunidades, redução de alíquota e base de cálculo, além da concessão de crédito presumido.

Como já discutido, de acordo com a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, uma vez verificada a ocorrência da hipótese de incidência, é estabelecida, por força da lei, uma relação jurídico-tributária onde o contribuinte, sujeito passivo, é obrigado a pagar o tributo ao sujeito ativo da relação, o ente político legalmente atribuído com a atividade arrecadatória.

Dá-se a extinção do crédito tributário, e conseqüentemente, da relação jurídica estabelecida, quando observada qualquer das hipóteses apontadas no artigo 156, do código tributário nacional.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

No entanto, é possível haver previsão constitucional ou legal para que, apesar de satisfeitas todas as condições necessárias para o surgimento da obrigação tributária, o contribuinte seja dispensado dessa ou somente de parte dela. Nesse momento há a exclusão do crédito tributário ou a exoneração tributária, a depender do caso em questão.

As imunidades são as dispensas oriundas do texto constitucional. Por força de Constituição Federal, certas situações e pessoas são excluídas da incidência da norma jurídica tributária. Nesse sentido, confirma Aliomar Baleeiro:

A imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar a pessoa, coisa ou fato preservado por uma disposição do Estado Político.⁷³

A isenção tributária, no entanto, em observância ao princípio da legalidade, deve ser conferida por meio de diploma legal. Aliomar Baleeiro a caracteriza nas seguintes palavras:

⁷³ BALEEIRO, op. cit., 2013, p. 1340.

A isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. A isenção veda a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias.⁷⁴

O jurista separa o conjunto de exonerações em dois grandes grupos: exógenos e endógenos. O primeiro grupo é composto por as medidas de exoneração que não alteram a regra-matriz de incidência tributária.

Já o segundo conjunto, na expressão utilizada por Paulo de Barros Carvalho, a mutila. Assim, Paulo de Barros Carvalho adapta o segundo grupo à regra-matriz de incidência:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que lhe tolhe a consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos de conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária.⁷⁵

A norma isentiva altera a forma de interação do antecedente e do conseqüente nesses casos. Cabe ratificar que a regra-matriz permanece da forma original, produzindo efeitos para as situações não contempladas pela norma isentiva.

As exonerações endógenas destacam-se em dois subconjuntos: totais e parciais. Nas primeiras, encontram-se também a situação da alíquota zero.

O crédito presumido, conforme enunciado por Betina Treiger Gruppenmacher, equivale à concessão de autorização ao contribuinte para efetuar recolhimento do tributo em valor descontado, e o preenchimento da nota fiscal como se o desconto concedido não existisse. Em suas palavras:

Na hipótese em comento, a autoridade fazendária concede um subsídio ao sujeito passivo equivalente à diferença entre o montante por ele pago e o valor devido na operação, de modo que, ao final, aritmeticamente falando, o resultado financeiro seja o mesmo que se teria chegado se houvesse pago integralmente o tributo com recursos próprios. Daí por que o valor destacado no documento fiscal para fins de abatimento na operação seguinte corresponde ao montante integral do imposto.⁷⁶

O diferimento consiste na postergação do pagamento do tributo para fase posterior da cadeia de produção da mercadoria. Salienta Betina Treiger Gruppenmacher que a técnica é de constitucionalidade questionável, uma vez que o sujeito passivo da

⁷⁴ BALEEIRO, op. cit., 2013, p. 1340.

⁷⁵ CARVALHO. op. cit., 2011, p. 599

⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio constitucional da não cumulatividade e os benefícios fiscais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Direito Constitucional Brasileiro – Volume III**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2014, p. 49.

etapa seguinte deverá recolher tributo num montante maior do que deveria, considerando que pela aplicação da regra-matriz de incidência à sua situação jurídica, deverá recolher tributo sobre parte da riqueza da mercadoria a que não deu causa.

A regra geral de concessão de benefícios fiscais aponta para o fato de o ente competente para instituir o tributo ser o mesmo ente competente para conceder tais benefícios. No entanto, a isenção de ICMS apresenta-se como exceção à regra geral.

Em consequência do caráter nacional do imposto, a isenção do ICMS deve ser concedida por meio de celebração de convênio. A aplicação do dispositivo jurídico contido no artigo 155, § 2º, inciso XII, da constituição federal combinado com a lei complementar nº 24, de 1975, assim determinam.

Esses convênios são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, onde cada Estado-membro e a União possui um representante cada, escolhido pelo chefe do Poder Executivo correspondente, e em geral, a escolha recai sobre o secretário de fazenda respectivo.

No mais, o quorum exigido para a aprovação dos convênios é a unanimidade dos membros do CONFAZ. Celebrado o convênio, exige-se sua ratificação por cada ente federado por meio de decreto, nos termos da própria lei complementar.

Cabe ressaltar que a Constituição Federal limita o alcance do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS quando há concessão de benefícios.

Art. 155. ...

§ 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;

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

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

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

Roque Antônio Carrazza reforça a idéia de que o inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal, é taxativo quanto à limitação da aplicação do princípio da não cumulatividade. Ainda salienta que a limitação do princípio só atinge as operações imediatamente anteriores e posteriores no ciclo, sob o risco de gerar distorções na arrecadação do tributo.

Nesse segundo capítulo foram tratadas as questões pertinentes ao fenômeno tributário em torno do ICMS: a estrutura do ordenamento jurídico; a natureza das normas jurídicas, divididas em princípios e regras; a importância dos princípios e o conteúdo desses, pertinentes ao sistema constitucional tributário; e as regras do ICMS. Discutiu-se

também os incentivos fiscais em sua natureza e a forma como devem ser concedidos em matéria de ICMS. Passa-se à discussão da importância da segurança jurídica para o ordenamento, sua flexibilização com a modulação dos efeitos das decisões do STF e as consequências jurídicas da proposta de súmula vinculante nº 69, sem a modulação dos efeitos.

3. Guerra Fiscal do ICMS e o princípio da segurança jurídica

A Constituição Federal estabelece no artigo 3º os objetivos a serem alcançados pela República Federativa do Brasil. A norma jurídica se concentra na idéia de desenvolvimento da sociedade como meta a ser atingida pelo Estado.

A concessão de benefícios fiscais, conforme discutido, é uma medida de desenvolvimento adotada pelo Estado para diminuir as desigualdades regionais. Misabel Abreu Machado Derzi⁷⁷ alerta para o fato de não se saber ao certo se o custo de renúncia tributária é compensatório frente ao desenvolvimento alcançado pela região.

Benefícios e incentivos fiscais devem ser concedidos e podem ser retirados de acordo com a conveniência do interesse público. Por isso a jurista confronta tal política com os objetivos por trás das iniciativas e os pilares clássicos do Direito. E assim, conclui:

De um lado, aplicam-se-lhe os clássicos princípios inerentes ao Estado de Direito, os quais reforçam a segurança, a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas, como a legalidade, a irretroatividade e o princípio da não surpresa tributária. De outro encontram-se os demais objetivos do Estado Democrático de Direito a que as isenções não podem deixar de servir: igualdade, desenvolvimento com erradicação da miséria e da pobreza, eliminação das grandes diferenças econômicas entre grupos e regiões do País (federalismo integrativo).⁷⁸

Já André Parmo Folloni⁷⁹ trabalha a idéia do desenvolvimento a ponto de pensar que quanto mais desenvolvida uma sociedade, maior o grau de liberdade que cada cidadão tem para agir. E tal liberdade só pode ser definida pela ausência de limitações substantivas ao exercício da vontade. Para tal, o autor se foca nos efeitos da segurança jurídica. Em suas palavras:

O papel do direito na busca pelo desenvolvimento fica patente. Várias dessas “liberdades instrumentais” a que se refere a linguagem econômica são definidas, pelo discurso jurídico, como direitos, inclusive fundamentais, de primeira e segunda geração. Mas algo que é verdadeira condição de possibilidade da fruição adequada das liberdades e, portanto, do desenvolvimento, é um dos temas fundamentais e tradicionais da reflexão no direito: a segurança jurídica. Sem ela, o livre exercício das potencialidades humanas fica inviabilizado. Sem ela, é impossível planejar adequadamente, o que é pressuposto da ação consciente dirigida a um fim desejado.⁸⁰

Como salienta Humberto Ávila, o modelo de organização da sociedade atual está pautado numa extensa integração mundial, contendo um universo de culturas e

⁷⁷ BALEEIRO, op. cit., 2013, p. 1367-1368.

⁷⁸ BALEEIRO, op. cit., 2013, p. 1368.

⁷⁹ FOLLONI, André Parmo. O princípio constitucional da não cumulatividade e os benefícios fiscais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Direito Constitucional Brasileiro – Volume III**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2014, p. 87.

⁸⁰ FOLLONI, op. cit., 2014, p. 88.

valores. Nesse contexto de pluralidades, os valores estão cada vez mais fluidos e indeterminados.

O jurista reconhece que a atualidade é representada pela era da informação. E o volume de informações vem aumentando exponencialmente, forçando a sociedade a deter cada vez mais conhecimento, para poder calcular de forma mais precisa sua forma de agir. No entanto, alerta para a contradição de que quanto maior o número de informações, menor a capacidade de se tomar decisões de forma consciente, dada a limitação de cada pessoa de manipular volumes de dados simultaneamente.

É o que tem acontecido com o mundo jurídico. A produção em massa de leis, decretos, portarias, jurisprudência, além da edição desenfreada de medidas provisórias, mesmo sem o cumprimento de seus requisitos constitucionais de relevância e urgência, tem tornado a tarefa de entendimento sistemático do ordenamento jurídico cada vez árdua.

No raciocínio do doutrinador, a segurança jurídica, como valor bipolar e relacional, deve ser compreendida conjuntamente com o seu contravalor, a insegurança. Na medida em que o Direito caminha para um ordenamento jurídico complexo, na tentativa de tutelar o máximo de valores sociais possíveis, se aproxima também da impossibilidade de compreensão do ordenamento como um todo, por parte do jurisdicionado, e até mesmo do operador do direito, formando espécie de paradoxo: quanto mais segurança, menos segurança. Assim, explana Humberto Ávila:

Como afirma Bankowski, pretendendo obter clareza e certeza, e ao eliminar o perigo dos conflitos, o excesso de regras faz com que os cidadãos terminem agindo heteronomamente como se fossem máquinas colocadas em movimento pelas regras jurídicas. Com isso, a autonomia individual, paradoxalmente, desaparece. De outro lado, o problema da falta do Direito é solucionado com mais Direito. Todavia, mais Direito provoca outros problemas, com a sua própria complexidade e incerteza. Em suma, soluções tornam-se problemas. O paradoxo reside no fato de que o combate à insegurança contribui para a insegurança.⁸¹

A necessidade de tutela das expectativas não se concentra no futuro, somente. A segurança também deve atingir os fatos do passado. Por isso, a proteção constitucional para o ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada.

Dessa forma, uma sociedade necessita de segurança jurídica para ter um ambiente amigável para cultivar os valores da solidariedade, proteger os direitos fundamentais e valorizar a dignidade da pessoa humana. Daí, a importância da segurança jurídica na concretização desses ideais.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 58.

3.1 Modulação dos efeitos das decisões do STF

No entanto, a riqueza do sistema jurídico criou situações em que essa proteção não é o bastante. O sistema jurídico, se estiver livre de qualquer erro, se satisfaz com essa proteção de situações consolidadas no tempo. Todavia, se o sistema contém erros, esses institutos já não conseguem entregar soluções satisfatórias ao cidadão. Uma vez que a certeza do Direito passa a se alterar no tempo, uma solução dinâmica se faz necessária.

É o caso de uma lei juridicamente inválida, por exemplo. Todas as leis, quando nascem, gozam de presunção de legitimidade. Esse é um dos pilares necessários do Direito, que não pode ser contornado. Admitir que uma lei recém-criada deva passar obrigatoriamente pelo crivo do Poder Judiciário, significa dizer que o Poder Legislativo está em posição hierárquica inferior. Tal hipótese é afronta ao princípio da separação dos poderes.

Além do mais, retiraria toda a credibilidade, isto é, a força normativa que o ordenamento jurídico carrega em si. Dessa forma, a lei deve ser considerada legítima, e deve produzir efeitos até que outra lei a revogue, ou que através de procedimento constitucionalmente determinado, ela seja expulsa do ordenamento jurídico.

Logo a possibilidade da existência de uma lei juridicamente inválida produzindo efeitos é um mal necessário para a manutenção do próprio ordenamento jurídico.

Todavia, o fenômeno jurídico, ao mesmo tempo, conforma e é conformado pelo fenômeno social. O tempo flui num ritmo único e constante. As relações jurídicas se estabilizam no tempo, inclusive as relações jurídicas oriundas de leis juridicamente inválidas, mas que assim não foram reconhecidas ainda.

Por dedução lógica a respeito de teoria de Kelsen, anteriormente exposta, não é possível que haja uma relação juridicamente válida, advinda de uma norma jurídica inválida. Logo, quaisquer relações jurídicas oriundas da norma inválida, são, conseqüentemente, inválidas.

Tem-se nessa situação uma colisão de dois valores: a legalidade e a segurança jurídica. A legalidade protege a expectativa de que a lei inválida e as relações

jurídicas oriundas dela deixem o mundo jurídico como se nunca tivessem existido. A segurança jurídica protege a estabilidade das relações reforçada com o passar do tempo.

Não se trata, pois, de um problema de fácil solução. Em prevalecendo a segurança jurídica, assume-se a possibilidade de o sistema aceitar situações contrárias à ordem pública. Em prevalecendo a legalidade, assume-se o risco de perda de total confiança no sistema jurídico, uma vez que esse não se torna mais capaz de entregar sua tarefa de previsibilidade, ou confiabilidade, a depender da ótica adotada.

Havendo prejuízo em ambas as soluções, surgiu a necessidade de se poder avaliar e escolher, dentre ambos os caminhos, o melhor a ser adotado, avaliando-se o caso concreto. É o que se denomina modulação dos efeitos de uma decisão. Assim explana Humberto Ávila:

[...]eventualmente pode o Tribunal entender que, apesar de a norma objeto de controle de constitucionalidade ser incompatível com a Constituição, há razões que justificam sua manutenção ou a continuidade dos seus efeitos, ou de parte deles, produzidos passado. Nesses casos o Tribunal declara inconstitucional a lei, porém restringe ao futuro ou a outro momento os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, estabelecendo, ou não, regras de transição.⁸²

A promulgação da Lei nº 9.868, de 1999, conferiu ao STF a capacidade de modular os efeitos de sua decisão, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade. A norma está contida no artigo 27, do referido diploma legal, com a seguinte redação:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Contudo, pelo fato de a aceitação de efeitos de uma lei considerada inconstitucional sacrificar a própria segurança jurídica e enfraquecer o Direito, Humberto Ávila considera ser essa uma solução a ser utilizada com cautela.

E para tal, o crucial é saber encontrar as razões de segurança. Nessa árdua tarefa, o jurista se veste do Direito comparado, pelo falo de o modelo adotado no nosso ordenamento ser inspirado no Direito alemão.

O Direito alemão prevê a possibilidade de o Tribunal tomar decisões de duas naturezas distintas: declaração de inconstitucionalidade e declaração de

⁸² ÁVILA, op. cit., 2014, p. 514.

incompatibilidade. A decisão de inconstitucionalidade, por si só, devolve a situação ao estado constitucional, com a retroatividade do efeito da decisão.

Já a declaração de incompatibilidade é utilizada, por se considerar que a retroatividade não é capaz de devolver a situação ao estado constitucional, flexibiliza os efeitos temporais da decisão. Assim, prossegue Humberto Ávila:

Entre declarar a nulidade da lei, e retirar o efeito positivo em alguma medida causado pela lei relativamente ao princípio constitucional que justificou sua edição, e manter os efeitos da mesma lei, apesar de inconstitucional, o Tribunal escolhe a segunda alternativa.⁸³

No entanto, o sistema jurídico alemão é essencialmente diferente do brasileiro, conforme aponta o doutrinador, a saber, distinção entre as regras de controle de constitucionalidade e regras de competência tributária.

Na seara do direito tributário, como a Constituição Federal trata de princípios e competências, o controle exercido pelo STF é mais ativo, pois o sistema é mais robusto. Já na Alemanha, a Lei Fundamental trata mais de princípios, deixando o legislador mais livre. Nesse caso, o controle feito pelo Tribunal Constitucional Alemão consiste em verificar se o legislador age de acordo com os princípios constitucionais.

A Constituição Federal também contém em seu corpo as regras que dispõem sobre o controle de constitucionalidade. Já a Lei Fundamental Alemã deixa a tarefa para o legislador infraconstitucional.

O STF, na tarefa de controle de constitucionalidade das leis, tem feito diferentes modulações, classificadas por Humberto Ávila da seguinte maneira: declaração de constitucionalidade mitigada; e declaração de incompatibilidade.

O primeiro caso engloba as decisões que reconhecem a inconstitucionalidade, todavia estabelecem regra de transição até que seja produzida lei que venham corrigir a inconstitucionalidade reconhecida.

Já o segundo caso, não se fala na temporalidade dos efeitos do conteúdo da decisão, mas sim da temporalidade da decisão em si.

Reconhece-se a decisão com efeito pro futuro total, que é a decisão que reconhece a inconstitucionalidade, mas mantém os efeitos esperando a atividade legislativa sanar o vício através de novo diploma legal.

⁸³ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 523.

Há também a decisão com efeito pro futuro parcial, que é a decisão que também reconhece a inconstitucionalidade da lei, mas mantém os efeitos para os casos já resolvidos no tempo.

Já a declaração de incompatibilidade com disposição provisória de prolongamento da validade consiste no reconhecimento da inconstitucionalidade com efeitos prospectivos temporários até que o Poder Legislativo supra a lacuna legal com novo diploma, que deverá disciplinar o futuro e as situações pretéritas desde a prolação da decisão até a edição da lei.

A declaração de incompatibilidade com disposição definitiva de prolongamento de validade e obrigação de modificação para o futuro difere da anterior pelo fato de o novo diploma legal não retroagir, disciplinando somente a partir da edição da lei.

Percebe-se desde já que a modulação de efeitos das decisões carrega o mal de proteger contradição ilógica no ordenamento jurídico. Assim reconhece o jurista:

Com isso se quer apenas dizer que a decisão de manter os efeitos de atos inválidos com base no princípio da segurança jurídica deve analisar todos os efeitos decorrentes da inversão da consequência normal de descumprimento das normas: a mesma segurança jurídica que pode ser usada para manter leis contrárias à Constituição com finalidade de proteger a confiança de alguns que confiaram na validade de leis cuja constitucionalidade era presumida também pode ser utilizada com o fim de proteger a confiança dos outros que confiaram na aplicação da consequência prevista para o descumprimento das leis contrárias à Constituição[...]⁸⁴

Conforme salientado pelo doutrinador, o princípio da segurança jurídica existe como forma de limitar o poder de atuação do Estado, protegendo direitos e garantias fundamentais. Dessa forma, não cabe modulação de efeitos que vise a realização da segurança jurídica, e como efeito colateral, restringindo as liberdades do cidadão.

Além da busca do retorno ao estado de constitucionalidade, a modulação de efeitos deve buscar a estabilidade do ordenamento jurídico. Dessa forma, Humberto Ávila conclui:

[...]Ela deve dizer respeito à proteção da credibilidade do ordenamento jurídico, no sentido de que a decretação de nulidade terminaria afetando de forma negativa, comprovada ou presumidamente, um sem-número de pessoas, cujos direitos fundamentais terminariam por ser desnecessariamente restringidos e cuja confiança no ordenamento, globalmente considerada, seria fortemente afetada.⁸⁵

⁸⁴ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 555.

⁸⁵ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 588.

Pelo fato de a modulação dos efeitos da decisão ser questão diferente do mérito da própria decisão, faz-se necessário o exercício do contraditório no momento de decisão sobre a modulação.

Por fim, o autor aponta que a decisão de modulação de efeitos deve seguir as regras impostas pela aplicação do próprio princípio da segurança jurídica com relação às decisões judiciais, a saber, fundamentação constitucional da decisão, justificação da regra de retroatividade dos efeitos da decisão e comprovação do prejuízo causado caso a decisão retroaja.

Paulo de Barros Carvalho também alerta para a seguinte questão: o direito de proposição da ação direta de inconstitucionalidade não está fixado no tempo, podendo ser proposto em qualquer época.

Portanto, qualquer norma do ordenamento, apesar de gozar de presunção de constitucionalidade, pode ter sua validade jurídica questionada a qualquer tempo. O esvaziamento do princípio da segurança jurídica, com a perda do caráter orientador do direito, retira a força normativa do ordenamento jurídico.

Por essas questões, a solução da modulação de efeitos das decisões deve ser utilizada como exceção, no ordenamento jurídico.

3.2 A guerra fiscal do ICMS no Poder Judiciário.

Ao Poder Judiciário foi dada a tarefa de apresentar solução às demandas que lhe são apresentadas. E ao fazê-lo, o Poder Judiciário acaba por proteger os direitos dos cidadãos. No entanto, protege o próprio Direito, dando credibilidade necessária ao sistema jurídico, esperada pela sociedade.

De certa forma pode se considerar que a atuação do Poder Judiciário consiste em resolver conflitos jurídicos surgidos no mundo real, com a interpretação e aplicação da lei da que entender correta no caso.

O ato de dizer o direito é prerrogativa inerente do Poder Judiciário. No entanto, o princípio da inércia, como forma de garantia da imparcialidade do próprio Poder, o impede de dar impulso inicial à tutela requerida.

Por conta desse princípio, cabe a uma pessoa reclamar ao Judiciário o que achar que é seu direito, e que não está sendo respeitado por outra pessoa, seja pessoa natural, pessoa jurídica, ou até mesmo o poder público.

Daí, a importância de conhecer o Direito, através da construção de um raciocínio formal a respeito do fenômeno jurídico, utilizando-se princípios e regras em torno da norma jurídica, como forma de demandar ao Poder Judiciário, e se insurgir quando o caso.

Na seara do Direito Tributário principalmente, toda a rigidez constitucional e a formalidade legalmente exigidas são ferramentas que visam frear o poder público, em respeito aos direitos fundamentais de cada membro da sociedade.

É que se sucede com a guerra fiscal do ICMS. E para tal pretensão, foram expostas as regras que permitem a elaboração lógica de um sistema a respeito da dinâmica do ICMS, capaz de entender e criticar juridicamente a situação em evidência.

Conforme visto no raciocínio de Paulo de Barros Carvalho, uma vez observado o antecedente da norma jurídica tributária, estabelece-se uma obrigação jurídico-tributária entre sujeito passivo, o contribuinte, e o sujeito ativo, ente federado, constitucionalmente competente.

A hipótese de incidência tributária do ICMS é verificada com a ocorrência de uma das situações descritas no artigo 2º, da Lei Complementar nº 87, de 1996.

O conseqüente da norma tributária estabelece uma relação jurídico-tributária entre os sujeitos ativo e passivo, criando a obrigação principal de recolher o montante do ICMS.

Pelo fato de o ICMS ser imposto plurifásico, estabelecem-se sucessivas relações jurídico-tributárias ao longo do ciclo de comercialização da mercadoria, entre diversos contribuintes e Estados da federação. Para se evitar a tributação em cascata, o princípio da não cumulatividade permite que seja descontado do montante a recolher o tributo já recolhido nas etapas anteriores, consideradas as exceções, previamente discutidas.

Nos casos de concessão de benefícios fiscais, a norma jurídica tributária isentiva altera, conforme explicitado por Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária em situações específicas, detalhadas na própria norma, em respeito ao princípio da legalidade. Em geral, essa alteração autoriza o sujeito passivo da situação jurídico-tributária a recolher tributo em valor menor do que o determinado na regra-matriz inalterada, ou obter vantagens de outras formas. Essa é a regra geral.

A dinâmica do conflito fiscal se estabelece da seguinte forma: com base no artigo 8º, da Lei Complementar nº 24, de 1975, o Estado-membro, ao considerar benefícios fiscais concedidos em etapas anteriores inválidos, resolve, com base em sua própria autoridade, ignorar os direitos dos contribuintes, e conforme salientado por Paulo de Barros Carvalho, limitando o alcance do princípio da não-incidência.

O cancelamento do crédito tributário e a possibilidade de recolhimento de todo o montante por ato administrativo do Estado de destino rasgam a regra-matriz de incidência tributária. É o que reconhece o Superior Tribunal de Justiça - STJ, na seguinte jurisprudência:

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 provido⁸⁶.

Reconhece-se a incongruência jurídica do disposto no inciso I, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 24, de 1975. O reconhecimento não pode ser realizado por autoridade administrativa. Somente o Poder Judiciário possui competência constitucional para considerar lei inconstitucional.

A respeito do cancelamento de crédito, o STJ também tem reconhecido a impossibilidade da glosa do crédito. Como mostra o acórdão a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios

⁸⁶ Brasília, Superior Tribunal de Justiça, RMS nº 38.041-MG, Relatora: Min. Eliana Calmon, 2013.

sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.

2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min.

Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).

3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).

4. Recurso Ordinário provido⁸⁷.

Cabe ressaltar nesse julgado que, em seu voto, o Ministro Herman Benjamin reconhece que existe jurisprudência pacífica o STF reconhecendo a inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais sem a celebração de convênios.

Em seguida, levanta a tese de que o crédito presumido, nesse contexto, não gera direito de crédito na próxima etapa da circulação da mercadoria. Em seu entendimento, a Fazenda de destino não é obrigada a observar lei reconhecida inconstitucional. Dessa forma, conclui pela aplicação do artigo 8º, da Lei Complementar n. 24, de 1975.

Nesse aspecto, merece razão Paulo de Barros Carvalho. Para o doutrinador, a possibilidade de o Estado de destino cobrar o montante do ICMS desconsiderando o crédito fictício autorizado anteriormente tem como consequência o Estado cobrar montante do ICMS de relação jurídica da qual nenhuma das partes estavam. É a possibilidade de cobrança de tributo fora da hipótese de incidência. Sendo o direito tributário arma contra a arbitrariedade do Fisco, para ser essa solução muito mais danosa aos ideais constitucionais.

O Ministro Herman Benjamin reconhece que há mudança de jurisprudência do Tribunal no sentido de reconhecer o direito aos benefícios, tendo em vista que somente por via constitucionalmente eleita se pode reconhecer a inconstitucionalidade de norma.

Alessandro Rostagno compartilha do mesmo entendimento, questionando a validade jurídica da Lei Complementar nº 24, de 1975, frente à Constituição Federal. Assim o autor se expressa:

Se houver a tão prolapada violação, deve o Estado que se sentir ofendido, socorrer-se do Poder Judiciário, ajuizando ação direta de inconstitucionalidade, conforme previsto na própria Constituição Federal.

É inadmissível a alegação para se autuar de que o Estado em que situado o fornecedor da mercadoria supostamente teria concedido incentivo fiscal ao mesmo. O que o contribuinte que recebe a mercadoria tem a ver com isso? Nada. O contribuinte que recebe a mercadoria em nada se beneficia da alegada benesse supostamente concedida

⁸⁷ Brasília, Superior Tribunal de Justiça, RMS n. 32.453-MT, Relator: Min. Herman Benjamin, 2011.

ao seu fornecedor. O mesmo pagou o preço que lhe foi cobrado, estando destacado em nota fiscal o valor do ICMS. Mesmo que tal fato ocorresse, não se admite restrição ao princípio da não-cumulatividade, obstaculizando o creditamento do ICMS.

É intangível a pretensão de alguns Estados, de que o contribuinte adquirente da mercadoria fiscalize os seus fornecedores, para saber se algum deles está sendo beneficiado por algum benefício fiscal não previsto em Convênio de ICMS-CONFAZ.

Acrescente-se a estes argumentos o fato de que a legislação editada na unidade federada de origem, desde a sua publicação, goza de presunção de validade, que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção dos atos administrativos com base nela emitidos.⁸⁸

Num segundo plano, a respeito do questionamento da constitucionalidade dos benefícios fiscais sem a celebração de convênios, o STF já tem se posicionado pacificamente sobre sua inconstitucionalidade, no entanto, estando silente a respeito da modulação de efeitos de suas decisões.

A proposta de súmula vinculante não se encontra de forma distinta, gerando extremo desconforto ao contribuinte, por conta da incerteza jurídica causada pelo silêncio em questão.

O fato de a aprovação da súmula produzir efeitos em todo o mundo jurídico causa mais temor ainda, pelas demandas individuais ainda em curso, pelas possíveis consequências jurídicas, no fim, pela insegurança evidenciada em sequência.

3.3. Segurança jurídica e a proposta de súmula vinculante nº 69

A necessidade de segurança é inerente ao exercício de liberdades. A segurança jurídica é só mais uma dimensão dessa necessidade para o desenvolvimento da sociedade.

No campo do direito tributário, a segurança jurídica dá a possibilidade de planejamento ao contribuinte frente ao poder fiscal do Estado, por exemplo.

Conforme o pensamento de Humberto Ávila, há duas dimensões inerentes à segurança jurídica: estática e dinâmica. A dimensão estática cuida da precisão do significado da norma jurídica, isto é, a certeza do direito. Já a dinâmica cuida da proteção do Direito consolidado no tempo, e da previsibilidade que o Direito provê para o futuro. Assim o jurista enuncia:

⁸⁸ ROSTAGNO, op. cit., 2011, p. 49-50.

A síntese das duas dimensões – estática e dinâmica – do princípio da segurança jurídica permitirá demonstrar que ele busca garantir, no seu conjunto, um estado ideal de respeitabilidade do ser humano, inofensivo ao engano, à frustração, à surpresa e à arbitrariedade. Respeitar a dignidade humana – na já repetida afirmação de Raz – envolve tratar os homens como pessoas capazes de planejar e de conceber seu futuro. É exatamente porque o princípio da segurança jurídica serve de instrumento para garantir o respeito ao indivíduo – evitando o engano, a frustração e a surpresa relativamente ao Direito – que ele é associado à proibição de arbítrio na sua instituição e na sua aplicação.⁸⁹

Para Humberto Ávila, a segurança jurídica é manifestada através da busca dos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Quanto maior a densidade dos ideais, mais a segurança jurídica se encontra presente.

Cognoscibilidade é conceito que gira em torno da dimensão estática da segurança jurídica. É característica em volta do conhecimento do Direito, em diversos aspectos. Envolve a publicidade das normas jurídicas, mas também envolve a clareza no conteúdo do texto normativo. A cognoscibilidade é requisito básico para o alcance dos demais ideais.

O jurista critica a associação da confiabilidade com a idéia de imutabilidade, como forma de se referir à estabilidade que o Direito confere às relações consolidadas no tempo. Imutabilidade é algo indesejável. Sabendo que os valores sociais mudam no tempo, o Direito deve ser capaz de evoluir em conjunto para não perder sua identidade perante a sociedade. Deseja-se com ideal de confiabilidade que o processo de mudança do Direito seja estável. Assim esclarece o autor:

O movimento, por mais paradoxal que isso possa ser, é condição da estabilidade, tal qual um passeio de bicicleta: o ciclista que para, cai. O patinador que desliza sobre a fina camada de gelo, se parar, afunda. Portanto, o que o Direito não pode é ser modificado de maneira frequente, brusca e drástica; ele deve, porém, adaptar-se à nova realidade, sob pena de ser um freio à própria atividade econômica.⁹⁰

Quanto à calculabilidade, a segurança jurídica se relaciona com a possibilidade de se conhecer com certo grau de certeza a forma como o Direito irá agir no futuro. Conforme discutido, o Direito evolui acompanhando as mudanças sociais e, por isso, não como saber com exatidão como o Direito será no futuro. Todavia, a segurança jurídica necessita somente de certo grau de certeza para que mantenha o caráter orientador do Direito. Assim o autor ressalta tal caráter:

...o fato é que esses atos normativos criam expectativas por parte dos contribuintes, que confiam na sua permanência e na sua vinculatividade, quando não são inclusive induzidos a adotar determinado comportamento com base naqueles...⁹¹

⁸⁹ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 308.

⁹⁰ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 139.

⁹¹ ÁVILA, op. cit., 2014, p. 71.

A segurança jurídica produz efeitos em todos os provimentos do mundo jurídico, sejam os emanados pelo Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário.

Sob a ótica da dimensão estática da segurança jurídica, a atuação do Poder Legislativo na elaboração de leis abstratas, em consonância com demais princípios constitucionais, a saber, irretroatividade das leis e anterioridade, deve estar voltada para o futuro, conservando os três ideais identificados por Humberto Ávila.

Já a atuação do Poder Executivo concentrada na concretização dos valores constitucionalmente consagrados está voltada para o presente, e portanto, a segurança jurídica para o Poder significa respeito ao ordenamento jurídico em suas ações de administração da coisa pública, considerando os mesmos ideais.

Claro que gerando efeitos para o futuro, pela sua natureza, a atuação do Poder Judiciário se volta para o passado, considerando que sua função precípua é a solução de conflitos decorrentes da aplicação do Direito. Para conservar a segurança jurídica na prestação jurisdicional, o Poder Judiciário deve fundamentar suas decisões, por exemplo, de forma a buscar os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.

No entanto, na dimensão dinâmica da segurança jurídica a atuação do Poder Judiciário é mais delicada. Percebe-se que de forma geral é o único Poder cuja atuação se volta para o passado. Logo, qualquer mudança de jurisprudência atinge fatos pretéritos, alterando as regras após a consumação dos fatos. Daí a importância da modulação de efeitos das decisões em controle de constitucionalidade.

A Lei n. 11.417, de 2006, dispõe sobre a edição de súmula vinculante, regulamentando o disposto no artigo 103-A, da Constituição Federal. O artigo 4º, da referida lei, deixa clara a possibilidade de modulação de efeitos da súmula vinculante, uma vez que essa possui eficácia imediata.

Hugo Funaro, em seu artigo sobre a análise dos efeitos jurídicos da aprovação da proposta de súmula vinculante n. 69, concorda com Alessandro Rostagno ao afirmar que a guerra fiscal do ICMS não é somente um problema jurídico-formal. Assim prossegue o jurista:

O fato concreto é que, legítimos ou não, os incentivos e benefícios produziram efeitos jurídicos que não podem ser desfeitos pela declaração de inconstitucionalidade, como se jamais tivessem existido (efeito *ex tunc*). Na ausência de ações eficazes por parte do Governo Federal, os incentivos de ICMS foram importantes para o desenvolvimento regional, conforme apontam dados do IBGE. Como demonstra estudo da FGV, isso se explica porque os incentivos fiscais, quando bem estruturados, podem gerar efeitos multiplicadores sobre o PIB, o emprego e a arrecadação, os quais

se difundem para as diversas regiões, devido à interconexão de suas economias, beneficiando todo o país. Em vista disso, a sua supressão abrupta poderia agravar as desigualdades regionais e sociais, contrariando objetivos fundamentais da República que inspiram a ordem econômica (CF, artigo 3º, incisos II e III, e artigo 170, inciso VII)⁹².

Alerta Hugo Fanaro para o efeito reflexivo alcançado pela súmula vinculante, se aprovada na forma como proposta. Todos os atos administrativos e decisões judiciais contrários à súmula podem ser objeto de Reclamação ao STF, e os agentes públicos podem ser civil e criminalmente responsabilizados.

Como maior afronta ao princípio da segurança jurídica, a súmula vinculante, produzindo efeitos retroativos, inviabiliza a discussão judicial das questões pendentes no Judiciário.

Distintos são os efeitos temporais do conteúdo da decisão e os efeitos temporais da eficácia da decisão. Nesse sentido, acerta Hugo Fanaro ao afirmar que a aprovação da súmula com efeitos prospectivos não gera convalidação dos benefícios fiscais concedidos sem a celebração de convênio do CONFAZ. Assim conclui o jurista:

É importante salientar, todavia, que eventual limitação dos efeitos da Súmula Vinculante não implicaria “convalidação” dos incentivos e benefícios concedidos no passado, como se fosse “constitucionalizado” o procedimento que se convencionou chamar de “guerra fiscal”. A “modulação” só teria o condão de afastar a aplicação da súmula a determinadas situações ou de postergá-la por certo prazo, impedindo, nesses casos, o uso da Reclamação ao tribunal. Ou seja, continuariam cabíveis os instrumentos para controle concentrado ou difuso de constitucionalidade de incentivos e benefícios de ICMS não autorizados pelo Confaz.

Por fim, a existência da Súmula Vinculante não impede a discussão sobre a sua aplicação em cada caso concreto, sob o ângulo da responsabilidade estatal por ato legislativo inconstitucional, das chamadas “fórmulas de preclusão” (por exemplo, decadência, prescrição) e das peculiaridades que cercam cada incentivo e benefício (por exemplo, tempo de vigência e fruição, contrapartidas exigidas, receitas públicas geradas pelo empreendimento incentivado)⁹³.

Humberto Ávila, ao analisar o controle de constitucionalidade feito no Direito alemão, ressalta que o Tribunal Constitucional Federal, ao perceber que o legislador deve ter liberdade para escolher o meio a concretizar os ideais constitucionais, toma decisões que mesmo declarando a inconstitucionalidade de norma, deixam a solução do problema para o Poder competente.

⁹² FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>, acesso em 22 novembro 2014.

⁹³ FUNARO, op. cit. 2014.

Parece ser a solução mais adequada ao caso a declaração de incompatibilidade com disposição provisória de prolongamento de validade. Cabe salientar que há tramitando no Congresso Nacional projetos de lei complementar que propõem solução à guerra fiscal do ICMS.

O projeto de lei complementar tramitando no Senado Federal sob o número de 130, de 2014, por exemplo, dentre as soluções propostas, aprova a convalidação dos benefícios fiscais concedidos até o início da vigência da nova lei, se aprovada.

O tratamento jurídico diferente dado às situações idênticas num curto espaço de tempo é desrespeito aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da justiça, e principalmente da segurança jurídica.

No fim, a pergunta a ser feita é: a solução politicamente e socialmente eficaz para o problema é de natureza judicial? Não sendo, o papel do STF deve ser o de guardar a Constituição Federal e o ordenamento jurídico, como um todo, em nome da preservação do próprio Direito e da segurança jurídica.

A aprovação da proposta de súmula vinculante ^{no} 69, sem a presença suficiente de ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade, acaba por se tornar uma solução perigosa ao mundo jurídico.

Conclusão

Os ideais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, constitucionalmente consagrados, demandam constante busca pelo desenvolvimento. Seja o desenvolvimento econômico, ou social, o caminho a ser percorrido pela sociedade brasileira se esbarram em choques de interesses individuais e coletivos.

Em consonância com as idéias acima desenvolvidas, a busca do desenvolvimento culmina no fortalecimento dos direitos e garantias fundamentais. E no amadurecimento da Constituição Federal.

Nesse aspecto, a guerra fiscal do ICMS entre os Estados-membros e o Distrito Federal enfraquecem o pacto federativo, impedindo que se desenvolva o sentimento de solidariedade, tão almejado pela Constituição.

A atuação dos Poderes do Estado, em sentido contrário, também enfraquece o princípio da separação dos poderes. Com conseqüências graves, essa crise enfraquece o próprio Direito.

Uma das características intrínsecas ao Direito é a sua capacidade de orientação, concentrada na certeza de que o ordenamento jurídico será respeitado. Num ambiente de produção legislativa intensa, é ingenuidade acreditar que todas as normas estarão de acordo com a Constituição Federal. No entanto, essas deverão produzir efeitos, até serem declaradas inconstitucionais.

Deve haver mecanismos que possam avaliar caso a caso se os efeitos das normas deverão ser cancelados, ou não. Esse é o preço de manutenção do mínimo necessário da segurança jurídica.

Esse é um aspecto delicado na seara do Direito Tributário. Na medida em que o Direito acompanha a evolução social, essa tem força e ritmo próprios. Assim sendo, natural aceitar a idéia de que os agentes econômicos devem agir num ritmo diferente do Direito.

A não modulação de efeitos das decisões em matéria da guerra fiscal do ICMS torna os contribuintes de jure em contribuintes de fato, sem o mínimo razoável de segurança jurídica. Os efeitos econômicos dessa medida são nocivos e imprevisíveis.

Nesse contexto, a segurança jurídica protege as liberdades e garantias dos cidadãos. Também protegem o Direito, pelo fato de não retirar seu caráter orientador. Por fim, garante um ambiente saudável e para a persecução dos ideais constitucionais.

Por isso, soluções que desprezam a importância da segurança jurídica são soluções que agridem todos os atores da sociedade. É o caso da aprovação da proposta de súmula vinculante sem a preocupação da modulação de efeitos.

De fato, as demandas judiciais devem acabar com a aprovação da súmula. No entanto, qualquer providência no meio jurídico é indutora de comportamentos. O prejuízo causado aos contribuintes do ICMS pode gerar medo em contribuintes de outros tributos que também possuem alguma espécie de conflito, por exemplo. No fim, a atividade econômica diminui.

Contudo, frente a tal solução as causas da guerra fiscal continuarão. A atividade econômica pode se concentrar novamente, acentuando as desigualdades regionais. Quer dizer, a proteção da própria Constituição causa o seu desrespeito, no que tange ao conteúdo do artigo 3º, do seu próprio texto.

Como se percebe, uma solução juridicamente formal, no caso a adoção da súmula nos termos atuais, é uma resposta inócua ao problema da guerra fiscal em torno do ICMS, colocando em dúvida o próprio Direito e a segurança jurídica.

Sendo o objetivo a efetivação dos direitos fundamentais em cada vez maior escala, solução que esvazia a segurança jurídica é desrespeitosa, danosa à ordem constitucional e inviável.

REFERÊNCIAS

1. LIVROS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª edição. Malheiros Editores Ltda. 2005.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª edição. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª Ed. Re. E atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2002.

BRITTO, Carlos Ayres. Separação dos Poderes na Constituição Brasileira, in: CLÈVE, Clemerson Merlin. BARROSO, Luís Roberto (Org.). **Direito Constitucional: organização dos poderes da república**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 4ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

_____. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS. In: Martins, Ivo Gandra da Silva (Org.). **Guerra Fiscal, Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS**. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Direito Tributário na Prática**. São Paulo: IOB, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Marcus Vinícius Americano da. **Tratado de Direito Tributário: Teoria e Prática**. Campinas: Servanda Editora. 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

FOLLONI, André Parmo. O princípio constitucional da não cumulatividade e os benefícios fiscais. In: CLÈVE, Clemerson Merlin. **Direito Constitucional Brasileiro – Volume III**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2014. FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS do Imposto sobre o Consumo à Guerra Fiscal**. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2011.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS do Imposto sobre o Consumo à Guerra Fiscal**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio constitucional da não cumulatividade e os benefícios fiscais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Direito Constitucional Brasileiro – Volume III**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª Edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados. In: _____ (Org.) **Contencioso Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

2. DECISÕES

Brasília, Superior Tribunal de Justiça, RMS n. 32.453-MT, Relator: Min. Herman Benjamin, 2011.

Brasília, Superior Tribunal de Justiça, RMS nº 38.041-MG, Relatora: Min. Eliana Calmon, 2013.

3. ARTIGOS

FUNARO, Hugo. **Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>, acesso em 22 novembro 2014.