FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
CURSO DE DOUTORADO

**REGIMES ESPECIAIS DE ICMS: NATUREZA JURÍDICA E
LIMITES**

CAROLINA ROMANINI MIGUEL

SÃO PAULO

2012

CAROLINA ROMANINI MIGUEL

**REGIMES ESPECIAIS DE ICMS: NATUREZA JURÍDICA E
LIMITES**

Tese apresentada como requisito para obtenção do
título de Doutora pelo Programa de Pós-Graduação
da Faculdade de Direito da Universidade de São
Paulo

Orientador: Prof. Associado Dr. Estevão Horvath

SÃO PAULO

2012

Carolina Romanini Miguel

Regimes Especiais de ICMS: Natureza Jurídica e Limites.

289; 30 cm.

Tese de Doutorado do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

1. ICMS; 2. Regime Especial; 3. Legalidade; 4. Igualdade; 5. Lei Complementar; 6. Devido Processo Legal; 7. Discricionariedade.

Banca Examinadora:

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Antonio Sergio e Nilce, que sabiamente valorizaram o conhecimento, acreditando em minha capacidade e investindo, com sacrifício, em minha formação. Obrigada pelo apoio e carinho.

À Maria Leonor Leite Vieira, exemplo de ponderação e sucesso, minha fonte de inspiração profissional.

Ao Roberto, pelos momentos abdicados em prol deste estudo, pela compreensão, amor e companheirismo.

Ao meu orientador, Professor Estevão Horvath, por acolher o meu projeto e aconselhar-me acerca da organização das ideias e problemas relativos ao tema proposto, sempre com imparcialidade, profundidade técnica e criatividade. Obrigada por conferir-me a valiosa oportunidade de desenvolver, na Universidade de São Paulo, os estudos necessários para a compreensão deste complexo tema de direito constitucional tributário.

RESUMO

O trabalho tem por objetivo analisar em que medida o Poder Executivo está autorizado pela Constituição Federal e pela lei estadual paulista a conferir a contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tratamentos tributários diferenciados, mediante a expedição de norma individual e abstrata que modifique a sua regra-matriz de incidência ou a forma de cumprimento de obrigações instrumentais. Cumpre-nos examinar a legitimidade da concessão de regime especial diante dos princípios da legalidade, igualdade e devido processo legal. Esta análise pressupõe o exercício da função administrativa discricionária quando da identificação dos casos especiais nos quais o contribuinte encontra dificuldades para cumprir com suas obrigações tributárias sem prejuízo de sua atividade econômica. A preocupação é como compatibilizar a possibilidade de modificação do tratamento tributário aplicável a este contribuinte com (i) a regra-matriz de incidência do ICMS delineada no texto constitucional e veiculada pelo Poder Legislativo estadual e (ii) a manutenção da neutralidade do Estado e das condições de livre concorrência. Buscaremos examinar em quais condições normativas poderia o Poder Executivo Estadual conceder regimes especiais consensuais de tributação pelo ICMS.

Palavras-chave: ICMS, regime especial, legalidade, igualdade, lei complementar, devido processo legal e discricionariedade.

ABSTRACT

The work aims to analyze to which extent the Executive Branch is authorized by the Federal Constitution and by the São Paulo State law to grant to taxpayers of the State Value Added Tax (ICMS) special tax treatments upon the issuance of an individual and abstract rule that modifies the general legal provision on the levy of this tax or that modifies how to comply with the instrumental obligations. We shall examine the lawfulness of the concession of the special tax regime in view of principles of legality, equality and due process of law. This analysis assumes the exercise of discretionary administrative function when identifying the special cases in which the taxpayer finds it difficult to meet their tax obligations without jeopardizing its economic activity. The concern is how to reconcile the possibility of modifying the tax treatment applicable to that taxpayer with (i) the general legal provision on the ICMS levy outlined in the Constitution and enacted by the state Legislative Branch and (ii) maintaining the neutrality of the state and the free competition conditions. We will seek to examine in which normative conditions the State Executive Branch could grant consensual special ICMS tax regimes.

Key words: ICMS, special regime, legality, equality, supplementary law, due legal process and discretion

RIASSUNTO

La ricerca si propone di analizzare in quale misura il Potere Esecutivo è autorizzato dalla Costituzione Federale e dalla legge regionale paulista a conferire a contribuenti dell'Imposta sulle Operazioni relative alla Circolazione di Merci e sulla Prestazione di Servizi di Trasporto tra Stati e tra Comuni e di Comunicazione (ICMS) trattamenti tributari differenziati, mediante la spedizione di norma individuale e astratta che modifichi la regola-matrice dell'incidenza o il modo di compimento di obblighi strumentali. Ci tocca esaminare la legittimità della concessione di un trattamento speciale ai principi di legalità del processo, l'uguaglianza e dovuto processo legale. Questa analisi presuppone l'esercizio del ruolo amministrativo discrezionale quando identifica i casi particolari in cui il contribuente ha difficoltà a soddisfare i loro obblighi fiscali senza pregiudizio alla sua attività economica. La preoccupazione è come conciliare la possibilità di modificare il regime fiscale applicabile a tale contribuente con (i) la regola matrice dell'incidenza dell'ICMS delineato nella Costituzione e editata dal legislatore statale e (ii) il mantenimento della neutralità dello Stato e condizioni di libera concorrenza. Cercheremo di esaminare in quali condizioni normative il Potere Esecutivo Regionale potrebbe concedere regimi speciali consensuali di tributazione dall'ICMS.

Parole-chiave: ICMS, regime speciale, legalità, uguaglianza, legge complementare, dovuto processo legale e discrezionalità.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
 Capítulo 1 – CONCEITOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS.....	21
1.1 Norma jurídica e Direito	21
1.1.1 O conceito de norma jurídica	23
1.1.2 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas	27
1.2 Tripartição de Poderes.....	31
1.3 Competência tributária.....	33
1.4 Limitações ao poder de tributar.....	41
1.5 As funções da lei complementar no direito tributário.....	42
1.5.1 A superioridade hierárquica da lei complementar.....	43
1.5.2 As funções da lei complementar e o Código Tributário Nacional	47
1.5.3 O art. 146-A da Constituição Federal.....	48
1.6 A regra-matriz de incidência tributária	52
1.6.1 A hipótese de incidência tributária	53
1.6.2 Os critérios formadores do antecedente da norma geral e abstrata	58
1.6.2.1 O critério material	58
1.6.2.2 O critério temporal	60
1.6.2.3 O critério espacial	65
1.6.3 O consequente da norma tributária geral e abstrata	70
1.6.3.1 O critério subjetivo	71
1.6.3.2 O critério quantitativo	74
1.7 Obrigações instrumentais	77
1.7.1 Crítica à expressão “obrigação acessória”.....	78
1.7.2 As obrigações instrumentais e a legalidade.....	80
1.7.3 Os limites materiais para a imposição das obrigações instrumentais.....	85
1.7.3.1 A finalidade de instituição de obrigações instrumentais.....	86
1.7.3.2 Os princípios da razoabilidade e a proporcionalidade	88
1.8 A validade do art. 71 da Lei paulista no 6.374/89	92
1.9 Noções gerais sobre os princípios jurídicos	97

Capítulo 2 – O ICMS	101
2.1 O ICMS na Constituição Federal de 1988	101
2.2 O ICMS e o princípio federativo.....	102
2.3 A legislação do ICMS e seu caráter nacional.....	105
2.4 O princípio da não-cumulatividade	109
2.5 A regra matriz de incidência do ICMS	117
2.5.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias	119
2.5.2 Imposto sobre a importação de bens e mercadorias	124
2.5.3 Imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.....	134
2.5.4 Imposto sobre prestação de serviços de comunicação	140
2.5.5 Obrigações instrumentais e seus reflexos.....	147
 Capítulo 3 – O REGIME ESPECIAL CONSENSUAL DE ICMS	154
3.1 Considerações gerais sobre o art. 71 da Lei nº 6.374/89	154
3.2 O regime especial sancionatório	155
3.2.1 A sanção tributária.....	156
3.2.2 Hipótese de cabimento do regime especial de ofício	159
3.3 O regime especial consensual	161
3.3.1 Breves considerações sobre a discricionariedade.....	163
3.3.1.1 A discricionariedade como solução para os obstáculos da burocracia	167
3.3.1.2 A discricionariedade como forma de concretização do interesse público	170
3.3.1.3 A discricionariedade e suas formas de manifestação.....	174
3.3.2 O controle da discricionariedade	179
3.4 O princípio da legalidade e o direito tributário	180
3.4.1 O princípio da autotributação	181
3.4.2 A tipicidade tributária e o conceito jurídico indeterminado.....	183
3.4.3 O princípio da estrita legalidade tributária como garantia à segurança jurídica ..	186
3.4.4 O princípio da legalidade e a aplicação da regra-matriz de incidência: ato vinculado da Administração Pública	191
3.4.5 A reserva de lei formal e a delegação de função	194
3.4.6 A descentralização da função legislativa: adoção de padrões e tipos	196
3.4.6.1 A base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária.....	197

3.4.6.2 Os Convênios e a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais	206
3.4.6.3 A fixação de prazo para pagamento do tributo	211
3.4.6.4. A alteração dos critérios material e subjetivo da regra-matriz de incidência	213
3.5 A igualdade como limite para a concessão do regime especial	215
3.5.1 Considerações gerais acerca do princípio da igualdade	217
3.5.2 O princípio da igualdade no direito tributário	220
3.5.3 A manutenção da livre concorrência e a neutralidade tributária	229
3.5.4 A aplicação do art. 146-A da Constituição Federal.....	232
3.6 O regime especial para obrigações instrumentais	235
 Capítulo 4 – O REGIME ESPECIAL CONSENSUAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO	242
4.1 Considerações gerais acerca do processo administrativo.....	243
4.2 O processo administrativo tributário não contencioso	246
4.3 Os princípios do processo administrativo tributário	248
4.4 O processo administrativo para concessão do regime especial consensual	253
4.4.1 A competência para apreciar o pedido e as duas modalidades de regime especial consensual.....	254
4.4.1.1 O regime especial padrão requerido à Delegacia Regional Tributária	255
4.4.1.2 O regime especial requerido à Diretoria Executiva da Administração Tributária.....	261
4.4.2 Legitimidade para pleitear o regime especial de ICMS	262
4.4.3 Ato administrativo concessório	265
4.4.4 Dever de motivação.....	267
4.4.5 A publicidade do ato concessório.....	271
 CONCLUSÃO	278
 BIBLIOGRAFIA	287

WEBGRAFIA 300

INTRODUÇÃO

A reforma tributária vem sendo debatida há tempos, almejada principalmente pelos contribuintes, que tentam acompanhar a publicação diária de aproximadamente 526¹ (quinhentos e vinte e seis) normas tributárias e que trabalham tempo significativo para poder pagar tributos e cumprir com as respectivas obrigações instrumentais, exigidas para viabilizar o exercício de fiscalização e garantir a arrecadação. De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT², admitindo-se que, em média, não realizam negócios em todos os Estados, as empresas devem atuar de acordo com aproximadamente 3.507 (três mil, quinhentos e sete) normas, o que representa a necessidade de incorrerem em despesas em torno de R\$ 45 (quarenta e cinco) bilhões por ano para manutenção de pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação e cumprimento das obrigações tributárias.

Acerca deste tema, o Professor Carlos Alberto Pereira, da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, sustenta ser necessária a reforma tributária principalmente em razão de ser o sistema tributário muito complexo, na medida em que, além de estar em constante mutação, é composto por poucas regras e muitas exceções. “Essa complexidade acaba gerando muita dificuldade para as empresas atenderem à legislação fiscal e isso assusta o contribuinte”³.

Em um primeiro momento, esta significativa quantidade de exceções parece incompatível com o sistema constitucional tributário, que estabelece como uma das

¹ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. *Quantidades de Normas Editadas no Brasil*: 24 anos da Constituição Federal de 1988. 2012. Disponível em: <http://brcont.com/downloads/quantidade_de_normas_2012.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2012.

Segundo estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, nos últimos vinte e quatro anos contados da data de promulgação da Constituição Federal de 1988, portanto, no período de 05/10/1988 à 05/10/2012, foram editadas 4.615.306 (quatro milhões, seiscentos e quinze mil, trezentas e seis) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 526 normas editadas todos os dias ou 788 normas editadas por dia útil.

² IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – *Quantidades de Normas Editadas no Brasil*: 24 anos da Constituição Federal de 1988. 2012. Disponível em: <http://brcont.com/downloads/quantidade_de_normas_2012.pdf> Acesso em 27 de outubro de 2012.

³ FEA/USP. *Painel - Reforma Tributária*: por um sistema mais justo e simplificado. 01/09/2007. Disponível em: <<http://www.fea.usp.br/noticias.php?i=106>>. Acesso em 10 de outubro de 2012.

garantias individuais e limitações ao poder de tributar, o princípio da igualdade. Em uma análise mais detida da origem dessas exceções identificamos o regime especial estabelecido pelo Poder Executivo, o que nos gerou preocupação, pois, em observância ao princípio da legalidade, a obrigação tributária, ao menos de caráter principal, deve ser veiculada por lei geral e abstrata, editada pelo Poder Legislativo. Concluímos, então, que o regime especial consensual poderia estar em descompasso com o sistema tributário nacional, em especial, com os princípios da igualdade e legalidade, o que nos induziu a pretender sistematizar o regime especial consensual do ICMS, buscando identificar os limites materiais e formais contidos no ordenamento jurídico que devem nortear o Poder Executivo para conceder ou denegar o pedido do sujeito passivo da obrigação tributária, de forma a preservar os direitos e garantias dos contribuintes deste imposto.

De acordo com Immanuel Kant, citado por Miguel Reale⁴ o conhecimento não pode prescindir da experiência, a qual fornece o material cognoscível. A partir desta experiência, identificamos um problema pragmático a ser estudado segundo as normas jurídicas positivadas. Em outras palavras, constatamos um problema real, correspondente à concessão de regimes especiais de ICMS no Estado de São Paulo, e pretendemos analisar a questão perante as normas jurídicas vigentes, em especial, a aplicação sistemática destas normas, de forma a identificar se e quando é válida a concessão destes regimes especiais.

A perspectiva pragmática desta questão jurídica é exaltada também por José Artur Lima Gonçalves, para quem a ciência transforma o conhecimento em instrumento técnico para solução de conflitos. Segundo o eminente Professor, “a ciência tem um compromisso inafastável com a utilidade”⁵. E ciente deste compromisso, buscaremos conferir utilidade ao presente estudo, evitando que regimes especiais sejam concedidos de forma indiscriminada, em clara violação ao sistema constitucional tributário.

Pretendemos, a partir do conhecimento empírico acerca da concessão de regime especial consensual de ICMS, apoiar-nos no direito positivo para produzir conclusões acerca da legitimidade deste instituto pouco estudado e, ao final, contribuir para a ciência jurídica. A importância dos fatos para a ciência do Direito pode ser traduzida nas lições de Miguel Reale, a seguir reproduzidas:

⁴ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 4 ed. rev. e aumentada. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 90.

⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 12.

O Direito, como toda ciência positiva, implica em uma atitude realista, enquanto analisa fatos do comportamento humano e até mesmo enquanto estuda normas, que são apreciadas pela Dogmática Jurídica como um 'já dado', algo pôsto senão impôsto à interpretação e à sistematização do jurista como tal.

O ICMS foi o imposto escolhido porque constitui um dos principais obstáculos à implementação da almejada reforma tributária, provavelmente por ser de competência tributária dos Estados e Distrito Federal. Vale dizer: o fato de se tratar de um imposto estadual não-cumulativo representa um dos inúmeros problemas relativos à cobrança do ICMS. Decorre da instituição e cobrança polarizadas entre as Unidades da Federação a questão da concessão de benefícios fiscais sem amparo em Convênio como manifestação da autonomia dos Estados, a tentativa de alguns Estados de impor a cobrança do imposto no destino⁶, a ausência de uniformidade de alíquotas, a cobrança do imposto na entrada de determinado Estado quando a mercadoria é proveniente de outra Unidade Federativa, entre outros impasses políticos.

Além destes problemas relativos ao ICMS, devemos, ainda, consignar as polêmicas discussões sobre a reiterada adoção do regime de substituição tributária, que tem se tornado a regra para a cobrança do imposto a pretexto de reduzir a sonegação e conferir eficiência à fiscalização concentrada no início da cadeia comercial (fabricante e importador).

Não nos esqueçamos, ainda, da questão relativa à multiplicidade de obrigações instrumentais utilizadas pela Administração para fiscalizar a ocorrência dos fatos geradores e adequação do pagamento do imposto, obrigações estas cujo cumprimento é excessivamente complexo, caro e comprometedor do desenvolvimento de determinadas estruturas operacionais vislumbradas pelos contribuintes do ICMS.

Neste cenário florescem a insegurança jurídica, mencionada pelo Professor Carlos Alberto Pereira e por inúmeros outros profissionais, empresários e juristas, o atraso no desenvolvimento econômico e social dos Estados, o cerceamento da livre iniciativa assegurada constitucionalmente inclusive aos contribuintes do ICMS, o crescente número

⁶ O recolhimento do ICMS no destino, em substituição à cobrança na origem, já foi objeto de Projetos de Emendas Constitucionais, dentre as quais 285/2004 e 233/2008. Porém, a ausência de consenso entre os Estados impede que a legislação tributária evolua na mesma velocidade da tecnologia e torna comum tentativa de modificação desta forma de recolhimento do imposto unilateralmente, as normas constitucionais.

de autuações por descumprimento de obrigações instrumentais, entre outros sérios problemas enfrentados pelos sujeitos passivos deste imposto.

Com o intuito de solucionar problemas como estes, relativos ao ICMS, as Unidades da Federação, de forma unilateral, valem-se, preferencialmente, do chamado “regime especial”, com amparo em legislação genérica e escassa. Em geral, as leis estaduais e distrital conferem discricionariedade ao Poder Executivo para que, diante de casos concretos, editem normas individuais e abstratas facilitando-lhes o cumprimento das obrigações tributárias. É o caso do Estado de São Paulo, onde o Poder Executivo está autorizado pelo art. 71 da Lei nº 6.374/89, a “determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para cumprimento das obrigações fiscais”.

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, “d”, apenas estabelece caber à Lei Complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS.

Além deste dispositivo, o art. 146-A da Constituição Federal igualmente atribui à Lei Complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Note-se que o texto constitucional prevê a possibilidade de se conferir tratamento tributário diferenciado, desde que haja lei complementar disciplinando os critérios e as condições deste tratamento e apenas para incentivar as micro e pequenas empresas ou para afastar desequilíbrios concorrenciais. Não há, na Constituição Federal, norma que suporte a concessão de tratamento tributário diferenciado, representado pelo chamado regime especial, exclusivamente a um contribuinte específico, segundo critérios de conveniência e oportunidade da Administração Tributária.

Da mesma forma, inexistente Lei Complementar disciplinando a concessão de regimes especiais de ICMS pelas Unidades da Federação. A Lei Complementar nº 87/96 nada dispõe sobre a concessão de regime especial de ICMS, deixando de cumprir parcialmente o papel de limitar o exercício da competência tributária pelos Estados e Distrito Federal. Somente a Lei Complementar nº 123/06 atende ao disposto no referido dispositivo

constitucional, ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, disciplinando regime tributário diferenciado e favorável para estas pessoas jurídicas.

Apenas o Convênio AE nº 09/72 tratou de disciplinar a concessão de regimes especiais de ICMS exclusivamente para a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, produzindo efeitos em âmbito nacional.

Diante desta omissão do Poder Legislativo – pois o Convênio é editado por representantes da Administração Fiscal dos Estados e Distrito Federal, os regimes especiais têm sido concedidos a requerimento dos contribuintes, para facilitar o cumprimento da legislação tributária, o que inclui a obrigação principal e as obrigações instrumentais. Também os regimes especiais são impostos de ofício pelas Unidades da Federação para compelir os contribuintes infratores da legislação ao cumprimento das obrigações tributárias principal e instrumentais, facilitando o exercício da Fiscalização.

Conforme pretendemos demonstrar neste trabalho, a concessão indiscriminada de regimes especiais, principalmente em virtude da ausência de legislação nacional e estadual claras e de estudos mais aprofundados e específicos sobre o tema, tem se mostrado contrária a vários princípios constitucionais, limitadores do exercício do poder de tributar.

Neste estudo, propomo-nos a examinar os regimes especiais consensuais, adotando especialmente as normas que disciplinam a matéria no Estado de São Paulo, e a compatibilidade destas normas individuais e abstratas com os princípios da legalidade, igualdade e devido processo legal, afinal, conforme ensina Misabel de Abreu Machado Derzi, o cientista do Direito Tributário não deve perder de vista que trabalha com uma ciência empírica, vertida para o ordenamento positivo⁷. Vale dizer: pretendemos trabalhar com as normas postas no ordenamento jurídico brasileiro para solucionar o problema identificado a partir da experiência.

Estamos cientes de que a concessão de regimes especiais deve estar pautada em outros limites do poder de tributar conferido às pessoas políticas, como não cumulatividade, irretroatividade, anterioridade, não-confiscatoriedade, entre outros. Porém, elegemos os

⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 291.

três princípios constitucionais como os mais prejudicados pela utilização indiscriminada do instituto do regime especial.

Nossa intenção é mostrar que referidos princípios da igualdade, legalidade e devido processo legal são violados pelo Poder Executivo quando, por regime especial para cumprimento de obrigações fiscais, modifica algum dos critérios da regra-matriz de incidência do ICMS. Esta norma geral e abstrata, estruturada a partir da competência tributária conferida pelo art. 155, II, da Constituição Federal, constitui o limite material a orientar a determinação, pelo Poder Executivo Estadual, do regime especial consensual.

Além deste limite material, demonstraremos preocupação com a observância de um processo administrativo em que se assegure a ampla defesa, contraditório e, sobretudo, publicidade e motivação do ato administrativo, sendo este devido processo legal o limite formal para a adoção de regime especial de ICMS.

Demonstraremos que o regime especial é útil e benéfico se utilizado excepcionalmente e com razoabilidade pelas Unidades da Federação, que devem respeitar os limites formal e material impostos pela legislação tributária. Tais limites podem ser sintetizados, basicamente, pela necessidade de tramitação de um processo administrativo e pela vedação da modificação de critérios da regra-matriz de incidência do ICMS, sob pena de inquestionável violação dos princípios da legalidade, igualdade e devido processo legal.

A observância do processo administrativo, em que sejam oferecidos ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, em que o ato concessório ou denegatório do pedido seja motivado e a decisão integralmente publicada, é essencial para que se evite favoritismos e arbitrariedades.

Com relação à impossibilidade de modificação da regra-matriz de incidência, trata-se de um limite decorrente do princípio da legalidade tributária, segundo o qual é vedado às pessoas políticas instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, e da igualdade, que impede a instituição de tratamento desigual entre contribuintes. Como forma de respeito a estes princípios, a regra-matriz de incidência é veiculada por lei geral e abstrata, não podendo ser modificada por ato administrativo cujos efeitos restringem-se a um específico sujeito passivo.

Pretendemos sustentar que a concessão de regimes especiais deve ser evitada, pois cada modificação na legislação do ICMS pretendida pela Unidade da Federação deve produzir efeitos a todos os sujeitos passivos que se encontrarem na mesma situação, sendo veiculada por lei ou ato administrativo necessariamente geral e abstrato. A solução de questões relativas ao ICMS, que hoje são introduzidas no sistema tributário por meio de ato administrativo discricionário concessivo de regime especial, passaria a ser veiculada por lei geral e abstrata, em atendimento aos princípios constitucionais tributários, conferindo à Administração mais eficiência, na medida em que causaria menos prejuízo aos contribuintes e um aumento na arrecadação.

Em síntese, o trabalho proposto pretende analisar o contexto normativo em que regimes especiais são requeridos por sujeitos passivos do ICMS no Estado de São Paulo, e os parâmetros que devem nortear o Poder Executivo a concedê-los ou indeferi-los. Pretendemos identificar os limites normativos formais e materiais para a aplicação de tratamento tributário diferenciado a determinados sujeitos passivos do imposto, dividindo o trabalho em quatro etapas.

Inicialmente apresentaremos algumas considerações preliminares acerca do objeto de nosso estudo, consideradas premissas fundamentais para o desenvolvimento da tese proposta. Dentre as premissas, trataremos das normas jurídicas, inclusive, de sua classificação em geral e individual, abstrata e concreta, considerando a sua relevância na medida em que os regimes especiais introduzem normas individuais e abstratas no ordenamento jurídico, enquanto a lei, por excelência, veicula normas gerais e abstratas. Ainda neste capítulo, trataremos da tripartição de Poderes do Estado, competência tributária, do papel a ser desempenhado pela Lei Complementar, especialmente em matéria de veiculação de regimes especiais e tributação diferenciada, e dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência.

No capítulo seguinte, propomo-nos a analisar a competência tributária atribuída às Unidades da Federação para que instituem o ICMS, o caráter nacional do imposto e a legislação principal que o regula. Devemos discorrer sobre os critérios que compõem suas possíveis regras-matrizes de incidência que, conforme sustentaremos adiante, não são passíveis de alteração indiscriminada por ato administrativo, configurando, assim, o limite material dos regimes especiais consensuais de ICMS.

O terceiro capítulo abordará o poder discricionário conferido pelo legislador ao Poder Executivo mediante a edição do art. 71 da Lei nº 6.374/89. A partir do exame deste dispositivo legal, trataremos das duas modalidades de regime especial: o sancionatório, imposto de ofício, e o consensual, determinado em caso de requerimento do contribuinte do ICMS, demonstrando a motivação claramente distinta de cada uma destas espécies. Especificamente com relação a esta segunda modalidade de regime especial, cumpre-nos demonstrar que o legislador conferiu poder discricionário à Administração Pública, cujo exercício deve ser pautado pelos termos da própria lei e, principalmente pelos princípios constitucionais tributários.

Pretendemos demonstrar, ainda, a compatibilidade do regime especial consensual de ICMS com os princípios da legalidade e igualdade, inclusive com a livre concorrência. Diante da análise destes princípios especialmente selecionados dentre as diversas limitações ao poder de tributar, será possível justificar os limites que consideramos imprescindíveis à determinação de regime especial consensual; enfim, porque sua concessão, por implicar modificações na norma geral e abstrata de instituição do ICMS, ou seja, na regra-matriz de incidência, deve ser declarada como ato administrativo inválido.

Especialmente com relação ao limite material, veremos que o regime especial deve se limitar a disciplinar o cumprimento das obrigações instrumentais, sendo inconstitucional a alteração de critérios que, de alguma forma, interfiram na formação da obrigação tributária principal.

No quarto capítulo propomo-nos a analisar as normas que disciplinam o processo administrativo de requerimento de regime especial vigentes no Estado de São Paulo, focando especialmente na importância do dever de motivação do ato administrativo de concessão ou denegação do pedido e de sua publicidade, principalmente como instrumento de controle da discricionariedade do Poder Executivo, afastamento de arbitrariedades e favoritismos, e de garantia da igualdade e livre concorrência. Demonstraremos, nesta oportunidade em que medida o processo administrativo constitui um limite formal para concessão dos regimes especiais consensuais do ICMS e, por conseguinte, um instrumento de preservação dos direitos do sujeito passivo à ampla defesa, ao contraditório e, ao final, à obtenção de uma decisão motivada e razoável.

Também deveremos examinar a questão da natureza do Regime Especial, especialmente no que concerne à participação do contribuinte no ato administrativo concedente e se ela seria determinante de uma relação de caráter contratual ou se restaria caracterizado mero ato administrativo unilateral. Comprometemo-nos a investigar o efeito da concessão do regime especial: se constitutivo de direitos e obrigações ou declaratório, com efeitos *ex tunc*, bem como a interferência nas relações jurídicas tributárias integradas por terceiros.

Abordaremos, também, a partir de exemplos concretos extraídos da legislação paulista, hipóteses em que o regime especial é concedido segundo um padrão previamente definido pela Administração a todos os sujeitos passivos que preencham determinadas condições objetivamente auferidas, e casos em que o regime especial é específico, determinado segundo os moldes definidos pelo próprio sujeito passivo, segundo suas necessidades operacionais para o cumprimento de obrigações tributárias.

Salientamos não ser objeto do estudo proposto a análise das formas de extinção do crédito tributário, mas da constituição das obrigações segundo os termos de regimes especiais. Buscaremos identificar limites para que não se alterem os critérios da regra-matriz de incidência do ICMS de forma subjetiva e individualizada, ou seja, deteremo-nos ao exame da incidência da norma e nascimento da obrigação tributária, sem atentar para a forma de extinção do crédito tributário.

Também não nos deteremos de forma aprofundada ao regime especial imposto pela Unidade da Federação como forma de sanção administrativa, embora mencionaremos suas principais características. O foco do trabalho consiste nos regimes especiais pleiteados pelos sujeitos passivos, como forma de tributação mais adequada ao desenvolvimento de sua respectiva atividade econômica e, muitas vezes, como forma de modificação inconstitucional da regra-matriz de incidência do ICMS.

1 CONCEITOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS

Antes de tratarmos do objeto de estudo eleito, qual seja, a aplicação do art. 71 da Lei paulista nº 6.374/89 e sua legitimidade diante dos princípios da legalidade, igualdade e devido processo legal, entendemos fundamental traçarmos algumas premissas metodológicas sobre as quais construiremos nosso pensamento, com o intuito de mantermos a coerência na construção da ciência do direito. Entendemos que estas premissas permitem interpretarmos a legislação vigente, apresentando conclusões seguras acerca do contexto normativo em que se inserem os regimes especiais consensuais de ICMS, em especial, dos limites constitucionais que autorizam o exercício desta atividade Administrativa em proveito dos sujeitos passivos deste imposto estadual.

1.1 Norma Jurídica e Direito

O objeto de nosso estudo consiste no Direito Positivo, nesta oportunidade limitado ao conjunto de normas jurídicas válidas orientadoras da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento social. “Com o termo ‘norma’ se quer significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira”⁸

Herbert Hart⁹, ao conceituar o Direito como ordens coercitivas, salienta a necessidade da existência de um sistema jurídico onde algumas pessoas ou corpos de pessoas emitam ordens gerais baseadas em ameaças, que são geralmente obedecidas. Trata-se da veiculação de regras pelo Estado com o intuito de disciplinar o comportamento das pessoas que convivem em sociedade para que se mantenha a ordem e se concretize a justiça.

⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 5.

⁹ HART, Herbert. *O conceito de direito*. 2. ed. trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 31.

Admitimos, neste trabalho, o Direito como um sistema normativo de conduta imposta pela autoridade social, representado pela linguagem escrita, utilizada como suporte para a manifestação subjetiva da significação.

Entendemos que a norma jurídica que compõe o Direito constitui regra de comportamentos inter-humanos no convívio social, orientando-os em direção à concretização de certos valores eleitos como relevantes pela sociedade. A norma jurídica relaciona-se com o Direito na medida em que apresenta em sua hipótese uma proposição descritiva de um possível evento do mundo social, e, no consequente, uma proposição prescricional de uma relação jurídica, unindo dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta considerada proibida, permitida ou obrigatória.

Conclui-se, pois, que a norma jurídica compreende fatos eleitos pelo legislador como necessários e suficientes para implicarem uma relação jurídica que contempla uma conduta tipificada pela regra com o intuito de concretizar valores eleitos pela sociedade por intermédio de seus representantes. Note-se, pois, a presença do fato, valor e norma na formação do Direito, em consonância com a Teoria Tridimensional apresentada por Miguel Reale¹⁰, para quem o Direito “não é puro fato, nem pura norma, mas é o fato social na forma que lhe dá uma norma racionalmente promulgada por uma autoridade competente, segundo uma ordem de valores”.

Elegemos como objeto de nosso estudo as normas que disciplinam as relações jurídico-tributárias, considerando que nossas preocupações decorrem da suposta constitucionalidade do art. 71 da Lei paulista nº 6.374/89 e da sua adequada aplicação, dentro dos limites impostos pelo sistema normativo tributário. Pretendemos analisar o conteúdo das regras que disciplinam o regime especial consensual de ICMS no Estado de São Paulo, buscando aprimorar sua aplicação concreta, em consonância sistemática com o ordenamento jurídico, conferindo teor pragmático ao trabalho desenvolvido.

¹⁰ REALE. Miguel *Fundamentos do direito*. São Paulo: Saraiva, 1940, p. 301.

1.1.1 O conceito de norma jurídica

O Direito se manifesta através da linguagem prescritiva de condutas, assim entendida como comandos dirigidos ao comportamento das pessoas¹¹. Adotamos como premissa que o Direito é composto por normas jurídicas reguladoras da conduta social, obedecidas em função de seu caráter coercitivo. Em um primeiro momento, podemos imaginar a norma como um enunciado veiculado por lei em sentido amplo. Trata-se do texto positivado, objetiva e empiricamente identificado pelo intérprete.

Porém, a limitação do conceito de norma a uma sequência de palavras, ou seja, a um enunciado, acabaria por restringir o Direito ao nível sintático do processo comunicacional que permite a orientação das condutas humanas em uma sociedade. De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹², o enunciado consiste tanto na matéria empírica gravada nos documentos comunicacionais, como no sentido a ele atribuído.

Este enunciado prescritivo positivado permite ao intérprete, receptor da mensagem legislada, obter uma significação, reveladora de valores, tendências e objetivos da sociedade. As normas não se confundem com o texto, pois se situam no plano imaterial das significações. Em outras palavras, temos que o texto escrito, objetivamente identificado pelo destinatário do enunciado através da leitura, é a base empírica das normas jurídicas, construídas de forma subjetiva pelo intérprete. Conclui-se que o legislador enuncia o texto a partir do qual o intérprete produz a norma jurídica.

A construção dessas unidades de significação a partir dos textos positivados ocorre mediante a associação de duas ou mais proposições prescritivas que constituem uma estrutura formal, de modo a transmitir a mensagem do Direito. Sem a conjugação destas duas proposições não há que se falar em comando jurídico, pois ter-se-ia mero enunciado prescritivo, sem sentido apreensível pelo intérprete. A união destas duas proposições por um ato de vontade do legislador, expresso por um “dever-ser”, corresponde à expressão

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Língua e linguagem – signos linguísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004. (Apostila).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 149.

irredutível de manifestação do deôntico¹³. Em síntese, a norma jurídica compõe-se de uma proposição- antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, que implica a proposição-tese, prescritiva de uma relação jurídica modalizada deonticamente.

A primeira proposição formadora da norma jurídica consiste na descrição de possível evento do mundo social, selecionado pelo legislador segundo critério eminentemente axiológico. Entendemos que esta seleção pode ser comparada às “decisões jurídicas”, mencionadas por Gregorio Robles¹⁴ como atos de fala capazes de gerar texto novo, sem as quais não há norma nem instituição. As decisões criam o texto jurídico, caracterizando-se como o elemento dinâmico do Direito.

Essa dinâmica é reflexo da constante mudança social e econômica a demandar regulamentação de novos comportamentos pelo Estado. A inovação tecnológica, a globalização, o neoliberalismo, a maior intervenção do Estado nos domínios econômico e social são apenas alguns fatores que implicam a criação de novos costumes e valores, refletidos em normas jurídicas. Estes fatos novos figuram no antecedente destas normas.

Devemos observar que a possibilidade de ocorrência desse fato descrito hipoteticamente na proposição-antecedente da norma é condição de sua eficácia, sob pena de obstar a implicação necessária ao nascimento da relação jurídica expressa no consequente normativo.

Ademais, devemos considerar que o atendimento das exigências sintática e semântica para que se confira à hipótese normativa um sentido deôntico é suficiente para reconhecer-lhe a validade, ainda que os fatos descritos na proposição-antecedente nunca venham a ocorrer. Nesse aspecto, discordamos de Kelsen¹⁵ quando afirma que “uma ordem jurídica como um todo e uma norma jurídica singular já não são consideradas como válidas quando cessam de ser eficazes”. Entendemos que tal pensamento, já considerado como “desuso” pelo autor, acaba por admitir os acontecimentos empíricos como sendo condição

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 531.

¹⁴ ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2004, *passim*. De acordo com o autor, Essas decisões jurídicas classificam-se em decisão extra-ordenamental (ou extra-sistêmica), caracterizada como a decisão constituinte, e decisão intra-ordenamental (ou intra-sistêmica), representada pelas decisões constituídas (pressupõem a existência da decisão constituinte).

¹⁵ KELSEN, Hans. *Op. cit.* p. 236.

de validade de uma norma jurídica, estabelecendo uma conexão do “ser” com o “dever-ser”¹⁶.

Consideramos que as normas positivadas existem a partir da interpretação humana, independentemente de sua eficácia sobre os fatos sociais empiricamente constatados. De fato, a linguagem prescritiva do Direito incide sobre a linguagem social, mas trata-se da aplicação do Direito em sua função de regulação das condutas inter-humanas, o que não significa que a não incidência torna as normas inválidas. Vale dizer, é necessário um acontecimento real, declarado pelo intérprete verdadeiramente provado para que a norma seja aplicada, havendo a concretização do Direito; porém, ainda que este processo não ocorra, as normas jurídicas permanecem válidas no sistema. Essa ideia é claramente exposta por Lourival Vilanova¹⁷:

O direito não prescreve que se vão verificar ocorrências naturais e condutas humanas. Nem tampouco descreve o que factualmente acontece no mundo exterior. Descreve possíveis ocorrências nesse mundo, que se alojam em hipóteses, cujos referentes são fatos. Depois vincula (prescritivamente) a essas possibilidades fácticas, efeitos, cujo caráter deôntico (obrigatório, permitido, proibido) somente condutas, como efeitos, podem ser.

A esses efeitos corresponde a segunda parte constitutiva da norma jurídica. Trata-se da proposição prescritora de condutas intersubjetivas, decorrente da operação formal de implicação; uma vez ocorrido o fato concreto incluído na classe dos fatos previstos no antecedente normativo, surge uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória, prescrita na proposição-tese da norma.

As consequências do fato subsumido à norma correspondem necessariamente a relações jurídicas, dentro das quais os sujeitos detêm direitos¹⁸. Essa relação é necessariamente interpessoal, estando os sujeitos-de-direito (expressão empregada por

¹⁶ FERRAZ JR. Tércio Sampaio trata do desuso como causa de perda da validade da norma jurídica necessariamente justificado, na medida em que seu descumprimento é subjetivo, e não objetivamente previsto na regra de Direito (*Introdução ao estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 204, 205).

¹⁷ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 88.

¹⁸ “É dentro de estruturas relacionais, dentro de relações juridicamente normadas, que uma entidade é sujeito-de-direito.” “A relação jurídica é sempre o que vem do lado da eficácia: é consequential ou efectual [...]” (VILANOVA, Lourival, *Ibid.*, pp. 120, 123).

Lourival Vilanova) ligados a outros, uns assumindo a posição de sujeito ativo e outros, a de sujeito passivo.

No Direito Tributário, as relações jurídicas caracterizadas como efeito da incidência da norma são integradas pelo sujeito ativo, detentor da capacidade tributária e que, em geral detém igualmente a competência tributária, e o sujeito passivo.

Reiteramos que, sem a ocorrência do fato, em sua concreção no tempo e espaço, fato esse que tem sua contrapartida normativa no pressuposto (ou hipótese fáctica) da norma incidente, a relação jurídica não se concretiza; antes, há tão somente a proposição-tese, abstratamente prevista na linguagem do Direito Positivo. Sem a subsunção do evento ao conjunto dos fatos descritos hipoteticamente no antecedente da norma geral e abstrata, não há implicação formal do efeito normativo, representado pelo nascimento de uma relação jurídica, nos moldes prescritos no consequente da norma.

Ainda referente à formação da norma jurídica, enquanto unidade de sentido construída pelo intérprete a partir do suporte empírico objetivado nos textos produzidos pelas autoridades competentes, entendemos relevante destacar que, embora o mínimo irreduzível do deontico, como defende Paulo de Barros Carvalho, seja formado pelas proposições antecedente e consequente, as regras de direito, na sua completude, são compostas pelas normas primária e secundária.

Essa conclusão tem como principal fundamento o carácter coercitivo do Direito, que prescreve uma sanção na hipótese do descumprimento da obrigação jurídica decorrente da incidência de outra norma¹⁹. Em síntese, sustentamos que inexistente no ordenamento jurídico norma sem sanção²⁰, a qual corresponde a uma segunda norma.

¹⁹ De acordo com H. Hart, a teoria do direito que o concebe como ordens coercitivas teve sua origem numa apreciação perfeitamente correta do fato de que onde há direito a conduta humana torna-se, em certo sentido, não-facultativa, ou seja, obrigatória. Soma-se a isto a idéia de que, na hipótese da desobediência desta obrigação, há a possibilidade ou probabilidade de que aquele que a descumpriu venha a sofrer um castigo ou “mal” às mãos de outros (*O conceito de direito*. 2. ed. trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 91). Entendemos que somente mediante a previsão de sanção aplicável em virtude do descumprimento de um “dever-ser” prescrito em uma determinada norma a sociedade tenda a cumprir as normas jurídicas, mantendo a ordem e a paz social. Especificamente com relação ao Direito Tributário, é natural que os sujeitos obrigados ao pagamento de tributo tendam a rejeitar a regra que imponha a cobrança fiscal, efetuando o pagamento devido apenas por considerar que a desobediência desta obrigação implicaria a imposição de sanção jurídica.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 21, 31.

A norma principal corresponde àquela que prescreve uma relação jurídica modalizada deonticamente na hipótese de ocorrer o fato descrito em seu antecedente. A norma secundária, por sua vez, caracteriza-se pela prescrição de uma sanção aplicada pelo Poder Judiciário na hipótese de constatada a desobediência da conduta prescrita no consequente da primeira norma.

A norma jurídica completa, constituída pelas normas primária e secundária, expressa a mensagem deôntico-jurídica na sua integridade, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para sua inobservância²¹.

Em síntese, valemo-nos das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello²² para concluir que as:

normas, em seu conjunto, pressupõem três elementos: hipótese, mandamento e sanção. A hipótese, que é a previsão abstrata de uma situação ou de um comportamento; o mandamento, que é o comando, o ditame de caráter obrigatório; e a sanção, que é a consequência jurídica desfavorável, imputada a alguém, pela violação do mandamento.

1.1.2 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas

Considerando o tema proposto, intrinsecamente relacionado à possibilidade de modificação da regra-matriz de incidência do ICMS mediante a concessão de regimes especiais, entendemos necessário tecer algumas considerações preliminares acerca da classificação das normas quanto à sua estrutura: geral ou individual, abstrata ou concreta. Isto porque, conforme mencionado, a regra-matriz de incidência do imposto caracteriza-se como geral e abstrata, enquanto os regimes especiais, conforme se verá mais adiante, apresentam-se como norma individual e abstrata.

Acerca desta classificação, Norberto Bobbio afirma que toda proposição prescritiva e, portanto, as normas, são formadas necessariamente pelo sujeito a quem a norma se

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Op. cit., p. 32.

²² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Teoria geral do direito. In: *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 4.

destina e pelo objeto da prescrição (ação prescrita)²³. A partir dessa afirmação, o jurista italiano afirma que as normas destinadas a uma universalidade de sujeitos é *geral*, enquanto que a norma voltada para um sujeito único é *individual*.

De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Jr., embora a dogmática contemporânea não faça mais este tipo de restrição, no passado, para a doutrina liberalista, o conteúdo prescrito em lei deveria ser sempre geral, com conteúdo abrangente e destinado à universalidade de sujeitos em “repulsa ao *privilégio*”²⁴.

Quando tratamos das normas tributárias, assim entendidas aquelas que disciplinam a instituição, fiscalização ou arrecadação de tributos, regulando as relações jurídicas em torno da obrigação tributária e das obrigações instrumentais, consideramos impositiva a sua generalidade em consonância com o princípio da igualdade, conforme veremos adiante.

Ainda acerca da classificação normativa, quando trata das ações que perfazem o objeto normativo, Bobbio classifica a norma em *abstrata*, quando apresenta uma ação tipificada hipoteticamente (classe de ações), e *concreta*, quando traz uma ação singular a ser regulada pelo Direito.

Com relação às normas de Direito Tributário, verifica-se a enunciação abstrata pelo legislador e, em casos de obrigações instrumentais, pelo Poder Executivo, de fatos de cujo acontecimento a produção dos efeitos jurídicos está condicionada. A abstração da norma tributária, mais especificamente daquela que dispõe sobre a obrigação tributária, a qual chamamos regra-matriz de incidência, foi tratada por Geraldo Ataliba²⁵ nos seguintes termos:

A h.i é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

²³ “Ogni proposizione prescrittiva, e quindi anche le norme giuridiche, è formata di due elementi costitutive e quindi immancabili: il soggetto, a cui la norma si rivolge, ovvero il destinatario, e l’oggetto della prescrizione, ovvero l’azione prescritta.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 1958, p. 228).

²⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Op. cit., p. 234.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 58.

Observe-se que as normas gerais e abstratas, utilizadas como fundamento para a criação de outras normas, indicam no antecedente a previsão hipotética de acontecimento futuro, segundo a fórmula lógica condicional, representada pela seguinte função: $\text{Se } F \rightarrow R$, onde F representa a classe dos fatos descritos hipoteticamente na proposição-antecedente, e R, a relação jurídica modalizada deonticamente, correspondente ao efeito prescrito na proposição-tese. Essa estrutura normativa indica a predominância, no direito positivo, da linguagem na forma categórica ou aparentemente categórica (e o uso dos verbos no modo indicativo, presente e futuro – “se A então deve-ser B”) ²⁶.

Conforme mencionamos, a norma que prescreve a incidência de um tributo, assim como aquelas que estabelecem obrigações instrumentais, cujo cumprimento permite à Fiscalização identificar o fato jurídico que se subsume ao antecedente normativo, tem estrutura geral e abstrata. Essa afirmação encontra suporte nas lições de Geraldo Ataliba, apresentadas não apenas em sua famosa obra *Hipótese de Incidência Tributária*²⁷ como também no livro *República e Constituição*.

Ao tratar do tema referente à tripartição do Poder Estatal, Geraldo Ataliba afirma a importância, desde Aristóteles, da distinção entre atos gerais e especiais. Segundo o jurista, *atos que respeitam individualmente à pessoa ou a casos determinados ou determináveis* são denominados *especiais*. Por sua vez, os atos que se referem “abstratamente a pessoas ou a situações não determinadas no momento em que se editam, estabelecendo abstratamente determinadas regras para os que se encontrarem nas condições previstas são os atos gerais”²⁸. De acordo com o saudoso Professor, a atuação do Estado deve ser regulada preventivamente por meio de normas gerais e abstratas.

Não pode o Estado iniciar concretamente a sua atuação num ou noutro campo e dar ordens a um ou outro indivíduo. Primeiramente há de haver disciplinado a matéria de modo geral, ditando em abstrato as regras para a própria atividade, os seus limites e modalidades.

Devemos considerar, entretanto, que as normas gerais e abstratas não dispõem de condições de atuar em casos materialmente definidos. Para tanto, essas normas gerais e abstratas são lançadas pelo hermeneuta para se projetar em direção à região das interações sociais, desencadeando normas que progridem para atingir o caso especificado, ocasião em

²⁶ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 87.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária. Op. cit.*, p. 58.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2 ed. 3 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 50.

que se terão normas não mais gerais e abstratas, mas individuais e concretas, individuais e abstratas, além da norma geral e concreta. Trata-se do “processo de positivação do direito”²⁹.

Salientamos que estas quatro combinações relativas ao objeto descrito no antecedente normativo e o destinatário da norma são possíveis para Norberto Bobbio³⁰, mas não o são para Celso Antônio Bandeira de Mello³¹, para quem toda norma abstrata é sempre geral, “embora seja certo que a característica da generalidade nada predica quanto à abstração ou concreção da regra. Vale dizer: a generalidade é neutra quanto a isso. Reversamente, a abstração contém, requer, logicamente, a generalidade”.

Segundo afirma o respeitado Professor, a descrição de um fato hipotético no antecedente normativo pode ocorrer empiricamente por qualquer pessoa, ou seja, tem por destinatário uma generalidade de sujeitos, razão pela qual a norma que se considerar abstrata é necessariamente geral. Se uma situação é reproduzível – porque hipotetizada nestes termos –, inevitavelmente abarcará sempre novos sujeitos, a dizer: os que pertençam à categoria determinada em função da situação descrita no antecedente da norma jurídica.

Com respeito ao Ilustre Professor Bandeira de Mello, entendemos ser possível a existência de norma individual e abstrata e o melhor exemplo dela é representado pelo objeto de nosso estudo: o regime especial tributário, caso em que se tem uma regra dirigida a um determinado contribuinte, obrigando-o a atuar de forma determinada sempre que incorrer em uma conduta predefinida abstratamente.

Note-se aqui que o sujeito destinatário da norma (o que não se confunde com a relação jurídica estabelecida no consequente) é uma pessoa determinada, mas o fato descrito no antecedente dessa norma é abstrato; uma ação-tipo hipotética que, acontecendo efetivamente, implica a relação entre o contribuinte e o Estado. A abstração é refletida na possibilidade da ação descrita hipoteticamente se repetir e não ter seu conteúdo esgotado.

Citamos, ainda, exemplo de norma geral e concreta, representado por Resolução do Senado suspendendo a vigência de um determinado texto de lei. Diferentemente ocorre

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Op. cit., p. 34.

³⁰ BOBBIO, Norberto *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 1958, *passim*.

³¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 27.

com a norma individual e concreta, representada, por exemplo, pelo lançamento tributário. Neste caso, a norma tem por destinatário um contribuinte específico, e a descrição do antecedente é um fato determinado verificado no passado.

1.2 Tripartição de Poderes

Outra ideia que consideramos de extrema relevância para o desenvolvimento do presente trabalho, e que deve ser estabelecida previamente a título de premissa, consiste na tripartição dos Poderes formadores do Estado. A fixação desta premissa relaciona-se à tese ora desenvolvida em razão dos regimes especiais consensuais de ICMS serem veiculados por ato do Poder Executivo, enquanto que, conforme sustentaremos mais adiante, as normas que instituem obrigações e deveres tributários devem ser veiculadas por atos do Poder Legislativo.

De acordo com o art. 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito. A essa União, o povo outorgou poderes para que fossem buscados os objetivos mencionados no preâmbulo da Carta Magna (direitos sociais, individuais, liberdade, segurança, bem-estar, igualdade e justiça).

Este poder conferido às pessoas políticas é uno. Porém, para ser exercido com eficiência em favor do povo, é repartido entre três órgãos, cada qual com uma função típica a desempenhar³². Esta tripartição do poder é refletida no art. 2º da Constituição Federal, que prescreve serem poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, Executivo e Judiciário.

Esta ideia é corroborada por Celso Ribeiro Bastos³³, quando afirma que:

³² Segundo Rousseau, em sua obra *o contrato social*, o Estado que não atingisse a separação de poder não cumpriria sua missão e tenderia à degeneração por abuso (usurpação) de poder, o que poderia resultar em anarquia, tirania ou oligarquia. Duas idéias são muito recorrentes nesta obra: (i) a necessidade do exercício do poder com divisão de funções e (ii) a invasão ou usurpação dessas funções acarreta a morte do Estado e sujeita os cidadãos a governos ilegítimos. (OLIVEIRA, Júlio M. de. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 138-139).

³³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 18 ed, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 340.

tanto a função como o poder não podem confundir-se com os órgãos que atuam as competências públicas. (...) Os órgãos são, em consequência, os instrumentos de que se vale o Estado para exercer suas funções, descritas na Constituição, cuja eficácia é assegurada pelo Poder que a embasa.

Conforme afirma Michel Temer ³⁴, “cada órgão do Poder exerce, preponderantemente, uma função, e, secundariamente, as duas outras. Da preponderância advém a tipicidade da função; da secundariedade, a atipicidade”. A função típica do Poder Legislativo é produzir normas gerais e abstratas. Por sua vez, o Poder Executivo tem como função típica administrar e executar o disposto na norma proveniente do Poder Legislativo, embora também possa editar normas gerais e abstratas (Decreto, por exemplo) para melhor executar tais determinações legais, além de julgar controvérsias, na medida em que defere e indefere pedidos, aprecia defesas e recursos administrativos, de forma a aplicar a lei para solucionar litígio.

A função típica do Poder Judiciário consiste no exercício da jurisdição ³⁵, que corresponde ao poder de dizer o direito aplicável a uma controvérsia, deduzida em caráter definitivo e com força institucional do Estado, produzindo coisa julgada, nos termos do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. De forma atípica, o Poder Judiciário também edita regimentos e administra os seus funcionários.

É importante salientar que a atividade julgadora, considerada função atípica do Legislativo e do Executivo, não se confunde com o exercício da jurisdição no seu sentido constitucional, embora solucione litígio de forma não definitiva, pois, de acordo com o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Significa dizer que, apesar dos Poderes Executivo e Legislativo exercerem de forma atípica a função de julgar conflitos, suas decisões são passíveis de revisão pelo Poder Judiciário, titular da jurisdição.

Embora todas as funções sejam igualmente relevantes, Misabel Machado Derzi sustenta haver, teoricamente, uma supremacia do Poder Legislativo em detrimento dos outros dois Poderes Estatais. Esta teoria decorre, principalmente, da tradicional noção de

³⁴ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 122.

³⁵ CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 35. “Jurisdição é dever estatal, predominantemente cometido ao Poder Judiciário, que objetiva a composição de conflitos de interesses.”

Estado de Direito, segundo a qual o poder estatal tem sua atividade limitada pela lei, bem como nas ideias de soberania popular e representação parlamentar, fundadores do princípio da reserva legal. Trata-se de uma teoria que, sob uma visão pragmática, apresenta-se frustrada, servindo, todavia, para demonstrar que, neste modelo, “a legalidade e o controle constitucional das leis são a cristalização importante do sistema de ‘pesos e contrapesos’, delimitativo e conformador do poder”³⁶.

A concepção original de divisão de poderes, divulgada por Locke³⁷ e Montesquieu³⁸, de natureza orgânica, segundo a qual as funções estatais são consubstanciadas em função de critério subjetivo - função Executiva é do Poder Executivo, função Legislativa é do Poder Legislativo e função judiciária é do Poder Judiciário -, deixou de ter espaço no contexto atual, em que se impõe ao Estado cada vez mais uma conduta eficiente.

Quebra-se, então, o dogma da separação de Poderes que, antes, devem compartilhar funções, e, por conseguinte, resta superado o monopólio legislativo, na medida em que ao Poder Legislativo compete o exercício da política legislativa, além da exclusividade da elaboração de normas materiais que afetem direitos e garantias individuais, além do delineamento de princípios e normas gerais a serem observados pelas demais fontes normativas, dentre as quais, o Poder Executivo³⁹. Ao Poder Executivo, mais próximo das demandas e necessidades do povo, cabe aplicar tais leis, não sem o preenchimento de suas lacunas, deixadas de forma proposital pelo legislador, mediante a utilização de conceitos jurídicos indeterminados, ou mesmo pela outorga clara de discricionariedade. De acordo com António Francisco de Sousa, a outorga de discricionariedade ao Poder Executivo pelo Poder Legislativo mediante a utilização de conceitos indeterminados:

deve-se à natureza das funções da Administração, sobretudo devido ao fato de a Administração se orientar à satisfação de necessidades sociais. É que os conceitos indeterminados se apresentam ao Legislador como um instrumento privilegiado para a atribuição de certo tipo de competência às

³⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., pp. 86 a 88.

³⁷ LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil*; Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

³⁸ MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

³⁹ BARREIRA, Maurício Balesdent. Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública para a obtenção de grau de mestre. Rio de Janeiro, 2001, *passim*. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3636/000379484.pdf?sequence=1>> Acesso em: 28 de outubro de 2012.

autoridades administrativas para que estas possam reagir a tempo e modo adequado aos imponderáveis da vida administrativa⁴⁰.

Esta conclusão é suportada, também, pelas lições de Eros Grau, para quem não há óbice a uma ampla atividade normativa pelo Poder Executivo. Sustenta que a atribuição normativa conferida ao Executivo pelo Legislativo consubstancia permissão para o exercício de função que é própria do Executivo, como faculdade vocacionada à integração do ordenamento jurídico. Segundo O Eminent Professor Eros Grau, a atribuição conferida ao Executivo para aludido exercício de atividade normativa decorre da própria lei, não advindo de delegação legislativa⁴¹.

A distorção da atribuição orgânica de funções aos Poderes estatais no atual contexto social e jurídico é mencionada também por Maria Sylvia Zanella di Pietro. Igualmente sob o argumento de concretização da eficiência, defensores da reforma administrativa sustentam ser imprescindível assegurar maior autonomia e responsabilidade ao Poder Executivo, conferindo-lhe maior grau de liberdade decisória para a implantação do gerenciamento em detrimento da forma burocrática de organização e atuação. Segundo afirma a Professora, a administração pública gerencial implica “ampliação da discricionariedade administrativa e outorga de maior autonomia administrativa, financeira e orçamentária aos dirigentes dos órgãos da administração direta e entidades da administração indireta”⁴².

Esta ampliação de autonomia do Poder Executivo defendida por alguns teóricos objetiva afastar a estrita legalidade e ampliar a discricionariedade, fugindo, assim, ao controle jurisdicional.

Contudo, conforme ensina Maria Sylvia di Pietro, o direito administrativo é essencialmente legislado, sendo que grande parte dos institutos próprios do Poder Executivo estão embasados na Constituição⁴³, como é o caso da tributação, cujos fundamentos e limites estão previstos no texto constitucional. Esta constatação indica a dificuldade da implementação das reformas objetivadas pela Administração Pública, bem

⁴⁰ SOUSA, António Francisco de. *A discricionariedade administrativa*. Lisboa: Danúbio, 1987, p. 73.

⁴¹ GRAU, Eros Roberto. In *Algumas Notas Para a Reconstrução do Princípio da Legalidade*, *Revista da Faculdade de Direito da USP*, nº 78, p. 250.

⁴² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 49.

⁴³ *Ibid.* p. 57.

como sinaliza o descumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais pelo Poder Executivo em nome da eficiência, conforme se constata diariamente. Isto porque, não obstante existam limites principalmente estabelecidos na Constituição, a pretensão do Poder Executivo de atuar além dos limites impostos pelo Poder Legislativo é uma constante.

De fato, o Poder Legislativo, por não estar em contato próximo com o cotidiano social, econômico e financeiro, passa a regular um fato geralmente após mobilização de toda a sociedade, entidades de classe e órgãos representativos dos mais variados setores da economia. Assim, em nome da eficiência, o Poder Executivo pretende regular diretamente os fatos com os quais se depara, eliminando o processo legislativo e, muitas vezes, adiantando-se aos acontecimentos, de forma a disciplinar fatos preventivamente.

Contudo, a eficiência não pode ser usada como pretexto para violação das normas constitucionais, em especial, dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, dos direitos individuais e do Estado de Direito.

Depreende-se do art. 2º da Constituição Federal que os Poderes são harmônicos entre si, donde é possível concluir que não há prevalência de um em detrimento de outro. Há, sim, controle e vigilância recíprocos de um poder sobre o outro relativamente ao cumprimento das funções constitucionais de cada um. Conforme ensina Diogo de Figueiredo Moreira Neto⁴⁴, controle é entendido como tanto o exercício quanto o resultado de funções específicas destinadas a conter o poder do Estado, seja qual for sua manifestação, dentro do quadro constitucional que lhes for adstrita, sendo este controle manifestado em quatro modalidades: de cooperação, consentimento, fiscalização e correção.

Assim, a manifestação dos três Poderes que formam o Estado deve se pautar pelos limites constitucionais, estabelecidos com o fim de evitar arbitrariedades e limitar o poder estatal como um todo, mantendo-se, dessa forma, o Estado de Direito.

⁴⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Interferências entre Poderes do Estado, in *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado, nº 103, p.13, jul./set. 1989.

1.3 Competência Tributária

O Brasil é uma República Federativa, conforme prescreve o preâmbulo e o art. 1º da Constituição Federal, o que significa que o País é constituído pela União indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal, além do órgão central representado pela União. Embora cada uma dessas pessoas políticas tenha abdicado de sua soberania em favor da União, ainda preservam sua autonomia política, administrativa e financeira, limitadas unicamente pelas normas constitucionais.

Diante disso, com o intuito de assegurar a autonomia de cada um desses entes, preservando o princípio federativo e a autonomia dos Municípios, o Poder Constituinte Originário conferiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a aptidão para instituir tributos, chamada de competência tributária⁴⁵.

Esta é apenas uma das inúmeras acepções do termo “competência tributária”. Segundo Cristiane Mendonça, há pelo menos dez acepções:

(i) aptidão para criar tributos in abstracto; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem os seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários. Poderíamos empregar, ainda, competência tributária com (viii) aptidão para criar tributos in concreto; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou (x) autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).⁴⁶

O conceito de competência tributária apresentado por Tácio Lacerda Gama, corresponde à

aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou

⁴⁵ Entendemos que a autonomia financeira é garantida, também, pelas receitas transferidas. O tema é tratado de forma didática e objetiva por Regis Fernandes de Oliveira (in *Curso de Direito Financeiro*, 4 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 137 a 140).

⁴⁶ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 37-38.

indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos⁴⁷.

De acordo com este Professor, tomando-se como critério a clássica divisão de Poderes do Estado, positivada no art. 2º da Constituição Federal, há três gêneros fundamentais de competência: o executivo, o legislativo e o judiciário, além da competência exercida diretamente pelos contribuintes⁴⁸. Nesta oportunidade, os dois primeiros gêneros parecem ser os mais relevantes para fundamentarmos nossas conclusões.

Especificamente com relação ao gênero legislativo de competência, é conveniente trazermos as lições de Roque Antonio Carrazza⁴⁹, para quem, por competência, entende-se “*a faculdade de editar leis que criem, in abstracto, tributos*”. A Constituição brasileira contém normas que disciplinam a produção de outras normas, dentre as quais, as que autorizam o Poder Legislativo das pessoas políticas a criarem, *in abstracto*, tributos, delimitando o exercício deste poder segundo postulados que garantem os direitos dos contribuintes.

O tema foi também objeto de análise de Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, para quem a competência legislativa tributária consiste na faculdade legislativa de editar normas disciplinadoras do segmento das imposições tributárias, inclusive o fenômeno da incidência e as providências que circundam o núcleo da regra-matriz, “tornando possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo”. Trata-se do poder outorgado pela Constituição Federal às pessoas políticas para legislar, ou seja, criar normas, a serem introduzidas no ordenamento jurídico de acordo com as regras de estrutura que dispõem sobre o procedimento legislativo.

Em síntese, podemos definir competência legislativa tributária como aptidão entregue pela Constituição Federal às pessoas políticas para editar normas jurídicas que disponham sobre matéria tributária criando e modificando tributos. É importante salientar que seu exercício pelo Poder Legislativo está limitado direta e indiretamente pelas normas

⁴⁷ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 218

⁴⁸ *Ibid.* p. 220.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 490.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, *Op. cit.*, p. 232.

constitucionais. Nesse sentido, ensina Alfredo Augusto Becker⁵¹ que “a parcela do Poder exercida pelo Órgão *legislativo* não é absoluta, pois sua competência foi delimitada – quantitativa e qualitativamente – pelas regras jurídicas da Constituição a qual sempre reserva à assembleia constituinte uma parte do Poder Legislativo”.

Importa salientar que uma das formas de atribuição de competência consiste na enunciação de proposições que qualificam sujeitos como competentes segundo prescrição de materialidades. É o que ocorre com o artigo 155, II, da Constituição Federal, que estabelece que os Estados e o Distrito Federal poderão instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior.

Por sua vez, o gênero executivo de competência tributária, tratado por Tácio Lacerda Gama, corresponde à “aptidão, juridicamente modalizada em obrigatória ou permitida, imputada aos órgãos do Poder Executivo, para editar atos infralegais voltados à aplicação das normas tributárias”. Segundo o Professor, esta competência é delimitada fundamentalmente pelo princípio da legalidade, do qual se “infere a impossibilidade de delegação de competências legislativas para que o executivo as exerça por meio de decretos ou regulamentos e, também, a impossibilidade de atos infralegais autônomos – sem fundamento legal”⁵².

Esta conclusão encontra respaldo nas principais características da competência legislativa tributária conferida às pessoas políticas segundo a doutrina. Tais características são: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, e facultatividade.

A privatividade diz respeito à circunstância de que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal gozam de faixas tributárias privativas, ou seja, excludente de todas as demais pessoas. Nesse sentido ensina Roque Antonio Carrazza: “Ou a pessoa política que decreta o tributo tem competência para fazê-lo, e ele é válido, ou não a tem, e ele será constitucionalmente ilegítimo. O vício que macula de inconstitucionalidade o

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 272.

⁵² GAMA, Tácio Lacerda. *Op. cit.*, p. 248.

tributo é, repetimos, o da invasão de competência.”⁵³

Partilhando deste entendimento, Misabel de Abreu Machado Derzi⁵⁴ sustenta que a privatividade da competência tributária constitui “mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos”.

Essa característica, contudo, não é unânime, conforme se depreende do entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a privatividade é prejudicada pela possibilidade da União instituir os impostos extraordinários, que poderiam apresentar idênticas hipóteses de incidência e base de cálculo, vigorando no mesmo território onde há tributos instituídos por Estados, Municípios e Distrito Federal⁵⁵.

Por sua vez, a indelegabilidade própria da competência tributária indica que as competências que as pessoas políticas receberam da Constituição não se podem renunciar e nem tampouco delegar a terceira pessoa. As competências públicas, outorgadas pela Constituição não são bens disponíveis, não podem ser transacionadas, gratuita ou onerosamente, pelas pessoas jurídicas públicas nelas investidas⁵⁶.

Segundo Tácio Lacerda Gama, a indelegabilidade dá-se em duas dimensões: a primeira é a que veda a delegação de competência de uma pessoa política para outra; a segunda refere-se à impossibilidade de ato normativo delegar ao Poder Executivo a competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal.

Nesta segunda dimensão a indelegabilidade indica a impossibilidade de transferência da competência entre os Poderes que constituem o Estado. Tal como afirmamos, a competência tributária é atribuída ao Poder Legislativo, para que institua os tributos mediante a edição de lei que veicule sua regra-matriz de incidência, observados os parâmetros constitucionais. O exercício da competência tributária constitui, portanto, uma função típica do Poder Legislativo, indelegável ao Poder Executivo. Admitindo-se o contrário, prejudicado estaria o Estado Democrático de Direito.

Além disso, a competência tributária legislativa não é passível de caducidade. É

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional tributário*. Op. cit., p. 511.

⁵⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Do tipo e dos princípios jurídicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 103.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de direito tributário*, 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 274.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. cit. p. 642.

coisa distinta da prescritibilidade/decadência do direito de lançar e de arrecadar o tributo. O não exercício da competência tributária não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos. Isto porque a constituição não fixou marco temporal algum. A exemplo disso, a União jamais criou o imposto sobre grandes fortunas.

Outra característica é a impossibilidade de modificação da competência tributária, nem mesmo por Emenda Constitucional, sob pena de ferimento do princípio federativo, definido como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. Conforme se verifica no texto constitucional, as competências foram atribuídas de forma clara e objetiva entre as pessoas políticas que integram a federação, garantindo-se, assim sua autonomia política e financeira. A modificação desta repartição poderia implicar perda desta autonomia e, por conseguinte, interferência no pacto federativo.

Da mesma forma como ocorre com a indelegabilidade, as competências, por serem bens indisponíveis, são irrenunciáveis, mesmo porque, lei posterior da pessoa política revogaria aquela renúncia havendo necessidade de receita.

Com relação à facultatividade, temos que as pessoas políticas são livres para exercitar ou não as competências tributárias. Isto faz parte de decisão política. Podem, ainda, utilizar-se apenas parcialmente de suas competências. Porém, esta facultatividade deve estar em consonância com a Lei Complementar nº 101/00, segundo a qual as pessoas políticas têm responsabilidade fiscal, devendo se preocupar com a obtenção de receitas derivadas para compor o orçamento, de forma a atender as demandas da sociedade.

Além disso, excepciona-se desta regra o ICMS. O art. 155, §20, XII, “g”, da Constituição Federal prescreve que a desoneração deste imposto só pode resultar da manifestação de todos os Estados.

Ao conferir a competência tributária, o Poder Constituinte Originário definiu quais são os tributos passíveis de instituição pelas diferentes pessoas políticas, estabelecendo, inclusive, normas relativas à materialidade, alíquotas e base de cálculo das espécies tributárias.

Nesse sentido, é comum afirmar que a Constituição Federal não criou tributos, mas apenas traçou os limites a serem observados pelo legislador ao editar a regra-matriz de

cada um deles. Nesse sentido ensina Elizabeth Nazar Carrazza⁵⁷:

Deve (o legislador), portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (baliza do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e, d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

O exercício da competência tributária manifesta-se necessariamente por meio do processo legislativo, mediante o qual cada ente político edita as normas jurídicas que definem a incidência do tributo que lhe cabe instituir, bem como normas sancionatórias e normas isentivas. A partir desta competência, as pessoas políticas estão autorizadas pela Constituição Federal a instituir obrigações instrumentais tributárias, com o intuito de disciplinar o exercício de fiscalização e a arrecadação dos tributos que instituíram.

1.4 Limitações ao poder de tributar

Conforme destacamos anteriormente, a Constituição Federal, ao outorgar competências tributárias, apresentou os principais traços de cada um dos tributos passíveis de instituição pelas pessoas políticas, o que acabou, de certa forma, por limitar a atuação do legislador ordinário quando da instituição dos impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório.

Não obstante prescrever estes limites, o Poder Constituinte Originário trouxe, ainda, normas jurídicas elevadas ao grau de princípios orientadores das atividades de instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Estas limitações ao exercício do poder de tributar objetivaram preservar, principalmente, o direito dos contribuintes à propriedade, de forma que a Administração Pública não se valha de sua competência tributária para confiscar bens dos brasileiros e não-residentes no País em prejuízo do Estado Social e Democrático de Direito.

Acerca destas limitações, afirma Aliomar Baleeiro⁵⁸: “O sistema tributário

⁵⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999, p. 56.

movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”. E continua o Doutrinador:

A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos. Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar.

Dessa forma, ao conferir competência tributária, o texto constitucional prescreve princípios e diretrizes que a limitam, porque condicionam o exercício válido desta competência à observância de certos requisitos e critérios fundamentais à preservação do Estado Social e Democrático de Direito. Alguns desses princípios são: segurança jurídica, igualdade e capacidade contributiva, federativo, legalidade, irretroatividade, anterioridade e vedação ao confisco. A inobservância desses princípios e regras torna inválido o exercício da competência tributária.

1.5 As Funções da lei complementar no direito tributário

Inúmeras polêmicas se estabelecem em torno das leis complementares, especialmente para fins de interpretação das normas tributárias. Questões como a superioridade hierárquica deste veículo normativo em detrimento da lei ordinária, as suas funções, os limites materiais de sua eficácia e a preservação do pacto federativo e da autonomia dos Municípios, entre outros temas relacionados à lei complementar são de extrema relevância em especial no presente estudo.

Isto porque, segundo os artigos 146, III e 146-A da Constituição Federal estabelecem caber à lei complementar definir regimes especiais ou simplificados de ICMS para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Assim, cumpre-nos tecermos breves considerações sobre tais temas relativos à lei complementar, que servirão como premissa para nossas conclusões acerca das hipóteses legítimas de

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2.

concessão de regimes especiais consensuais de ICMS.

1.5.1 A superioridade hierárquica da lei complementar

A partir da teoria de Marcelo Neves sobre “sistemas”, é possível afirmar que direito positivo, objeto de nossa atenção, por ser composto de normas jurídicas entendidas como a união de duas proposições prescritivas extraídas do texto positivado, configura um sistema nomoempírico prescritivo, na medida em que estas normas se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Essas normas estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida por critério de fundamentação ou derivação⁵⁹, buscando validade formal e material na Constituição Federal, convergindo sempre para a norma hipotética fundamental que dá fundamento de validade ao direito positivo⁶⁰. A existência da norma hipotética fundamental imprime caráter unitário ao conjunto de normas.

Ao tratar do mesmo tema em sua obra *Teoria do ordenamento jurídico*, Norberto Bobbio⁶¹ sustenta que o sistema do direito consiste em um conjunto de normas de conduta e norma de estrutura ou de competência, organizadas segundo um critério de hierarquia, embora todas, em último nível, buscam fundamento material e formal na norma hipotética fundamental, o que lhe atribui unidade. Além disso, essas normas mantêm necessariamente relação de coordenação, o que dá coerência ao sistema. Nesse sentido, o filósofo italiano afirma que sistema equivale à validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas, o que lhe confere coerência.

Neste contexto de estrutura hierarquizada do sistema jurídico inserimos a Lei Complementar, cuja relevância para o direito tributário é explícita em diversos dispositivos constitucionais. A lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal pelo fato de observar, necessariamente, critérios de hierarquia formal e material para sua edição. Deve buscar fundamento material, bem como formal, nas normas constitucionais para o processo

⁵⁹ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 135.

⁶⁰ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 215-244.

⁶¹ Segundo o autor, é inconcebível um ordenamento com uma única norma, tendo em vista a infinita variedade de comportamentos que se busca regular. Nesse caso, ou tudo seria permitido, ou proibido ou obrigatório. Além disso, seria necessária a norma de estrutura.

de sua enunciação.

Importa salientar que, de acordo com Souto Maior Borges, a ordem das fontes formais do direito, apresentadas no artigo 59 da Constituição Federal, não segue critério hierárquico. Em outras palavras, a tese segundo a qual a lei complementar é hierarquicamente superior às leis ordinárias e outras, não pode se basear na topologia do enunciado legal. Isto porque, em muitas ocasiões, as leis complementares realizam missão constitucional independentemente da edição de outras normas, não figurando como superior a nenhuma outra, pois não aparece como fonte de outras normas. De acordo com esse Professor, as leis complementares não exibem fisionomia unitária que propicie uma definição de sua superioridade nos escalões do sistema⁶².

Essa questão é bastante controversa na doutrina, havendo ao menos duas teorias diferentes daquela defendida pelo Professor pernambucano. Para José Afonso da Silva⁶³ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁶⁴, há primazia da Lei Complementar apenas quando esta servir como fundamento de validade de uma lei ordinária. Por outro lado, juristas como Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁶⁵, Ives Gandra da Silva Martins⁶⁶ e Hugo de Brito Machado, afirmam que a lei complementar é um ato normativo intermediário entre o texto constitucional e a lei ordinária, o que lhe confere uma posição hierarquicamente inferior à Constituição e superior à lei ordinária. Oportuno transcrevermos trecho da obra de Hugo de Brito Machado acerca do assunto:

Desde quando nosso ordenamento jurídico albergou a lei complementar como conceito jurídico-positivo – vale dizer, como espécie normativa que se qualifica por elementos formais, entre os quais se destaca o quórum de maioria absoluta para sua aprovação –, temos de admitir que as leis complementares gozam de superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias.⁶⁷

Diante destas diferentes doutrinas, representadas por respeitados juristas,

⁶² BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1975, *passim*.

⁶³ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 232.

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 103.

⁶⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 243.

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário Nacional na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 69.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 236.

posicionamo-nos no sentido de que a Lei Complementar, no sistema tributário brasileiro, sempre representa um veículo normativo de hierarquia superior, tanto sob aspecto formal quanto material.

A lei complementar é formalmente superior às demais leis, com fundamento no parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal, segundo o qual “lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”. Nesse sentido, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, o papel da lei complementar, de acordo com este dispositivo constitucional, é de ditar os pressupostos de forma que a norma subordinante deverá respeitar, sendo meramente formal, porque nada diz sobre a matéria que servirá de conteúdo significativo às demais leis, porém, não se pode olvidar que todas as leis devem observar as formalidades impostas pela lei complementar, o que configura sua superioridade hierárquica formal.

Sob o aspecto material, entendemos que a lei complementar será hierarquicamente superior nas hipóteses em que a lei ordinária nela buscar fundamento de validade material de seu conteúdo prescritivo, ou seja, quando as normas introduzidas por lei ordinária estiverem submetidas à norma veiculada por lei complementar. A superioridade material hierárquica é identificada a partir da análise da reserva positiva de competência de lei complementar explicitada no texto constitucional. Devendo a matéria ser disciplinada por lei complementar, o que se verifica na Constituição Federal, a lei ordinária necessariamente estará subordinada àquela. Isto decorre fundamentalmente em função do processo de formação da lei complementar, que pressupõe quorum qualificado de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal. Nesse sentido manifesta-se Heleno Taveira Tôrres⁶⁹:

Dito de outro modo, as leis complementares encontram no sistema constitucional o respectivo campo material predefinido (competência), sob a forma de matérias sujeitas ao *princípio de reserva de lei complementar* (pressuposto material) e são aprovadas por maioria absoluta (pressuposto formal, art. 69, CF). Eis o quanto as diferem das leis ordinárias.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, Op. cit., 2008, p. 364.

⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 10, janeiro, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 05 de dezembro de 2012.

É o que ocorre, por exemplo, com a lei estadual que institui o ICMS. Este veículo normativo deve estar em conformidade com a Lei Complementar no que concerne a (i) definição dos fatos geradores, base de cálculo, e contribuintes; (ii) aplicação do regime de substituição tributária; (iii) regime de compensação do imposto; (iv) fixação do critério espacial; (v) regulamentação da forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais; (vi) definição dos combustíveis e lubrificantes sujeitos à incidência única do imposto.

Isto porque, de acordo com os artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, tais matérias devem ser disciplinadas por lei complementar, o que, contudo, não afasta a necessidade de edição de lei ordinária pelas Unidades da Federação, em claro exercício de sua competência tributária. A lei complementar cumpre a norma constitucional, desempenhando papel material para o qual deve ser editada, enquanto que a lei ordinária é editada em um campo residual de competência.

Devemos registrar que, segundo alguns doutrinadores, existem matérias que, diferentemente da instituição de tributos, devem ser disciplinadas exclusivamente por lei complementar. Segundo Paulo de Barros Carvalho, trata-se de porções privativas para atuação da lei complementar, como é o caso das “limitações constitucionais ao poder de tributar”⁷⁰. Neste caso, segundo o Professor e adeptos da mesma teoria, não há que se falar em hierarquia, pois descabe à lei ordinária tratar de tais matérias, geralmente de caráter nacional.

Porém, entendemos que as pessoas políticas, ao exercerem sua competência tributária, podem editar lei ordinária disciplinando assuntos reservados à lei complementar, desde que, na prática, repitam a mesma norma, sem inovar o sistema normativo. Novamente aqui, a nosso ver, tem-se hierarquia sob o aspecto material.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 364.

1.5.2 As funções da lei complementar e o Código Tributário Nacional

Superada a questão polêmica acerca da superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, cumpre-nos tecer breves comentários acerca de sua relevância no campo do direito tributário, não sem antes trazermos a definição de lei complementar que nos parece precisa, apresentada por Antônio Carlos Rodrigues do Amaral⁷¹:

Assim, pode-se conceituar lei complementar como sendo veículo normativo de caráter nacional, destinado a disciplinar matéria a ela conferida com exclusividade pela Constituição (requisito material), a ser aprovada por quorum qualificado (requisito formal), representado este pela maioria absoluta dos membros das duas Casas integrantes do Congresso Nacional, independentemente consideradas, aplicando-se, no que couber, o regime de votação das leis ordinárias.

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (i) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (ii) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (iii) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e (iv) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições sociais do empregador, previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a que se refere o art. 239; (iv) instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Referido dispositivo constitucional afastou a chamada corrente dicotômica, segundo a qual, preservando-se os princípios do federalismo e da autonomia dos Municípios, as leis complementares serviriam exclusivamente para veicular *normas gerais*

⁷¹ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. “Lei Complementar”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), *Curso de direito tributário*, 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 81-82.

de direito tributário, cujo conteúdo jurídico estaria circunscrito a duas funções: i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar⁷².

Restou, portanto, reconhecida como válida a corrente tricotômica da chamada escola bem comportada do direito tributário brasileiro, segundo a qual cabe à lei complementar exercer três funções, quais sejam, dispor sobre conflitos de competências entre as pessoas políticas; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

A tríplice função da lei complementar tem sido desempenhada pelo Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66. Embora se trate de lei ordinária, em face do *princípio da recepção constitucional*, fundamentado no artigo 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, o Código Tributário Nacional foi mantido pela Constituição Federal de 1988, em tudo o que não seja com ela incompatível, em atendimento ao primado da economia legislativa e por estar em consonância com as exigências do artigo 146 da Constituição, sendo recepcionado materialmente por esta como lei complementar.

1.5.3 O artigo 146-A da Constituição Federal

Além dessas funções, com a edição da Emenda Constitucional nº 42, que acrescentou o art. 146-A, à lei complementar cabe, também, estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

De acordo com José Luis Ribeiro Brazuna, referido dispositivo constitucional constitui norma de competência, na medida em que serve como fundamento de validade para a construção de uma norma que defina critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, como também atua como princípio da neutralidade

⁷² BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975; ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em Matéria Tributária*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, nº 48.

tributária, evitando que a atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributo acarrete, por si só, distúrbios na livre concorrência⁷³.

Por sua vez, Diego Bomfim⁷⁴ sustenta que referido dispositivo constitucional funciona exclusivamente como regra de outorga de competência tributária, autorizadora da edição de lei complementar que institua normas gerais acerca dos critérios especiais de tributação. Segundo o autor, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 42/2003, o Estado não poderia se portar como fomentador de desequilíbrios concorrenciais. Este entendimento é compartilhado por Ives Gandra da Silva Martins⁷⁵, para quem o princípio da neutralidade tributária, como corolário do princípio da livre concorrência, está implícito na Constituição Federal.

Registre-se que o artigo 146-A da Constituição Federal confirma a função primordial da lei complementar de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, de modo a não interferir na atribuição constitucional de competências, prejudicando, assim, o pacto federativo e a autonomia dos Municípios. Nesse sentido sustenta Diego Bomfim:

(...) não caberá à lei complementar prescrever, em concretude, a observância de determinado critério especial de tributação para um ou para outro contribuinte, tendo como única função a edição, como lei nacional, de norma geral capaz de conformar os limites que cada um dos entes detentores de competência tributária (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) poderá impor aos sujeitos passivos quando da edição de suas respectivas leis (ordinárias) direcionadas à prevenção de distúrbios concorrenciais.⁷⁶

Ao admitirmos que referido dispositivo constitucional outorga ao legislador complementar competência para estabelecer regras especiais de tributação, é fundamental que se definam os limites desta competência, sendo imprescindível, para tanto, interpretarmos a expressão “critérios especiais de tributação”.

Segundo José Luis Ribeiro Brazuna, tais critérios correspondem àqueles que compõem a regra-matriz de incidência. Vale dizer, o artigo 146-A da Constituição Federal

⁷³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição* – Série doutrina tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 110.

⁷⁴ BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 186.

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Descompetitividade empresarial e lei tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9, p. 289-297 (290).

⁷⁶ BOMFIM, Diego. *Op. cit.*, p. 187.

teria conferido ao legislador infra-constitucional a competência para, por meio de lei complementar, manipulasse “os critérios da norma de incidência tributária com o objetivo de, criando regimes mais ou menos gravosos de tributação, gerar efeitos indutores de comportamento dos agentes econômicos, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, que possam ser provocados por falhas de estruturas ou por deslealdade de comportamentos”. Pedimos licença para transcrever sua opinião neste sentido:

Dentre os critérios da norma de incidência, poderão ser utilizados aqueles que se prestem à discriminação de situações (critérios material, temporal e espacial) ou de sujeitos passivos (critério subjetivo), que ficarão submetidos à tributação diferenciada, instituída mediante o aumento ou diminuição das variáveis quantitativas (base de cálculo e alíquota) da norma de incidência. As isenções também poderão ser empregadas para esse fim, na medida em que, apesar de veiculadas por normas distintas, mutilam aspectos da norma de incidência, resultando também na redução total ou parcial do tributo em determinadas situações.⁷⁷

Por outro lado, esta amplitude de competência não foi conferida ao legislador complementar na opinião de Diego Bomfim, para quem referido dispositivo constitucional não serve como “fundamento de validade para que o legislador modifique os critérios da regra-matriz de incidência, sob pretexto de preservar a livre concorrência”⁷⁸. Na opinião do autor, tais alterações poderiam, ao invés de solucionar o desequilíbrio concorrencial, fomentá-lo, razão pela qual sugere, como exemplos destes critérios especiais, a imposição de diferentes obrigações instrumentais, fixação de critérios de verificação da neutralidade tributária no exercício da competência por oneração fiscal, implementação de regimes não cumulativos, critérios gerais de observância obrigatória pelas pessoas políticas quando do exercício de competência por exoneração, balizas normativas para a concessão de regimes especiais de tributação, entre outras.

Concordamos com a opinião de Bomfim no sentido da impossibilidade da lei complementar modificar os critérios da regra-matriz de incidência, pois tal medida implicaria instituição de novo tributos e, por conseguinte, potenciais novas falhas geradas pela tributação, o que o artigo 146-A da Constituição Federal pretende evitar, ou seja, o desequilíbrio concorrencial exógeno, assim entendido como aquele provocado pela própria tributação. Referido dispositivo constitucional confere à lei complementar a função de

⁷⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Op. cit.*, p. 240.

⁷⁸ BOMFIM, Diego. *Op. cit.*, p. 195.

regular o exercício da competência tributária sem prejuízo da livre concorrência. Nesse sentido sustenta Luís Eduardo Schoueri:

Dada a autonomia de que as pessoas jurídicas de Direito Público foram dotadas em matéria tributária, seria necessário um veículo que harmonizasse as legislações, evitando que do uso descontrolado ou não coordenado da competência tributária decorra efeito concorrencial, em detrimento do valor da livre concorrência, constitucionalmente prestigiado. Na tradição do ordenamento brasileiro, consolidada no art. 146 da Constituição Federal, vem a lei complementar servindo de veículo adequado para a edição de normas que obriguem a todas as pessoas jurídicas de Direito Público.⁷⁹

Os desequilíbrios estruturais de mercado, chamados por Bomfim de “distúrbios concorrenciais endógenos”⁸⁰, devem ser prevenidos ou corrigidos pela lei federal fundamentada no artigo 174, §4º, da Constituição Federal. Daí porque o próprio artigo 146-A da Constituição ressalvou a competência da União para, por lei ordinária, também prevenir desequilíbrios da concorrência. Esses distúrbios endógenos, decorrentes da inexistência de uma utópica concorrência perfeita, devem ser solucionados pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, composto pela Secretaria de Direito Econômico, Secretaria de Acompanhamento Econômico e Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

Em síntese, o artigo 146-A da Constituição Federal confere à lei complementar a função de evitar desequilíbrios da concorrência causados pelo próprio exercício da competência tributária pelas pessoas políticas, mediante a veiculação de critérios especiais de tributação, assim entendidos como parâmetros garantidores da neutralidade tributária do Estado quando da sua intervenção por direção ou indução de comportamentos. Não se trata de outorga de competência para criar tributos, majorar ou reduzir aqueles já instituídos, mas limitar o exercício do poder de tributar das pessoas políticas. Podemos afirmar, pois, que referido dispositivo constitucional confirma as funções definidas no artigo 146 da Constituição, na medida em que confere à lei complementar as funções de estabelecer normas gerais em matéria tributária com o intuito de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p 241-271 (p.267).

⁸⁰ BOMFIM, Diego. *Op. cit.*, p. 194.

1.6 A Regra-matriz de incidência tributária

Ao segregarmos as normas jurídicas integrantes do sistema de direito positivo segundo seu conteúdo semântico, podemos notar que parte delas apresentam, em sua proposição-antecedente, fatos eleitos pelos legisladores a partir da realidade social que denotam acontecimentos economicamente identificáveis, e, em sua proposição-tese, a prescrição de conduta obrigatória consistente no pagamento de tributo à Administração Pública, inserida no polo ativo da relação jurídica estabelecida em decorrência da aplicação desta norma.

Segundo afirma Paulo de Barros Carvalho⁸¹, a hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro.

Ao conjunto dessas normas que assinalam o núcleo da percussão jurídica do tributo (regra-matriz de incidência) e que disciplinam a operatividade de sua cobrança e fiscalização (normas tributárias em sentido amplo) denominamos Direito Tributário⁸². Salientamos que o conceito de tributo é admitido aqui em suas seis acepções mencionadas por Paulo de Barros Carvalho⁸³: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) relação jurídica tributária; (v) complexo de norma, fato e relação jurídica; e (vi) processo de positivação⁸⁴. Não nos restringimos, pois, ao conceito de tributo estabelecido no art. 3º

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Op. cit., p. 80.

⁸² “Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos)” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. cit., 2000, p. 51).

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Op. cit., p. 77.

⁸⁴ Acerca da definição de tributo, Ezio Vanoni afirma que a obrigação do contribuinte suportar o tributo e o direito do Estado exigir o seu adimplemento decorre da possibilidade abstrata daquele usufruir das vantagens derivadas da atividade do Poder Público. “*Il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio e col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla*

do Código Tributário Nacional⁸⁵, restrito unicamente ao objeto da relação jurídica tributária.

1.6.1 A hipótese de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária, assim como as demais normas jurídicas gerais e abstratas, contém, inicialmente, a descrição legislativa hipotética de um fato, cuja ocorrência empírica é necessária e suficiente para o nascimento da relação jurídica obrigacional. A hipótese de incidência, correspondente à proposição-antecedente da norma, é, por definição, **abstrata, impessoal e geral**.

A generalidade e abstração necessárias ao conteúdo da hipótese de incidência concretizam o princípio da igualdade, prescrito no *caput* do art. 5º e no art. 150, II, da Constituição Federal, na medida em que não singularizam no presente e de forma definitiva e absoluta um sujeito a ser colhido pela relação jurídica prescrita no consequente normativo. Acerca dessa questão, Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a regra não deve cifrar-se ostensiva e sub-repticiamente apenas a um destinatário atual, mas deixar portas abertas à eventual incidência futura sobre outros destinatários inexistentes à época de sua edição, sob pena de quebra do preceito igualitário⁸⁶.

O antecedente da regra-matriz tem como conteúdo não o estado de fato, mas sua designação ou descrição; vale dizer: a hipótese de incidência significa o estado de fato, dirige-se a ele, mas com ele não se confunde⁸⁷. A descrição contida na proposição, que denominamos hipótese de incidência, é externa ao seu objeto (o estado de fato), que, uma vez concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, implica o vínculo abstrato que o legislador estipulou no consequente

percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dell'ente impositore. In tale partecipazione alla vita dell'ente pubblico, che si risolve nella astratta possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dalla'attività pubblica, va ricercata secondo noi la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta, e del diritto dell'ente pubblico di percepirla." (Opere giuridiche. v. 2. Milano: Giuffrè Editore, 1962, p. 35).

⁸⁵ "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

⁸⁶ BANDEIRA MELLO, Celso Antônio de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. Op. cit., p. 25.

⁸⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. cit., p. 61.

dessa mesma norma (regra-matriz).

Cumpre-nos reiterar que não é a multiplicidade de fatos concretos abrangida pela hipótese de incidência tributária, mas somente aqueles possíveis de verificação empírica, e sinalizadores de riqueza, ou seja, economicamente relevantes. Ao admitirmos que o direito consiste em um conjunto de normas que prescrevem condutas intersubjetivas, temos que tais elementos não podem prescrever comportamentos que não dirigidos aos seres humanos, sob pena de ser inútil e impossível de cumprimento. O antecedente da norma geral e abstrata, composto pelos critérios material, espacial e temporal, deve, em síntese, descrever uma situação possível de ocorrer concretamente, passível de ser realizada por uma pessoa física ou jurídica. Caso contrário, o consequente normativo prescreveria uma conduta que nunca seria cumprida.

No que concerne à necessidade de o fato hipotético ser economicamente relevante, tal exigência se explica, pois somente esse sinal de riqueza permite o atendimento do princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídica tributária, considerando que sua obrigação corresponderá necessariamente ao pagamento de um tributo (objeto da relação jurídica tributária). Evita-se, assim, o efeito confiscatório da tributação, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Note-se que o fato jurídico não se confunde com sua descrição hipotética: aquele denominamos “fato gerador”, enquanto este, “hipótese de incidência”. O emprego da expressão “fato gerador” pelo legislador, como ocorre por exemplo no art. 16 do Código Tributário Nacional (“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”), e por cientistas do direito, adeptos da teoria propagada tempos atrás por Gaston Jèze⁸⁸, acaba por causar confusão na interpretação e aplicação do direito, uma vez que pretende significar fenômeno distinto, qual seja, a hipótese de incidência, como a ocorrência do

⁸⁸ JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de imposto. *Revista de Direito Administrativo*. nº 2, fasc. 1, jul. 1945, p. 50. Segundo afirma o autor francês, fato gerador de um tributo consiste na “reunião, em um indivíduo determinado, de todas as condições enumeradas pela lei orgânica desse imposto para que os agentes do lançamento exerçam sua competência (obrigatória) de decidir que esse indivíduo é devedor, perante o fisco, de tal importância em dinheiro, a título de tal imposto. Em consequência, para cada indivíduo, o fato gerador do imposto a que está ele sujeito precede à criação da dívida desse imposto em benefício do fisco contra aquele indivíduo”. Depreendemos desta definição que, no mesmo sentido de nosso entendimento, o “fato gerador”, para Gaston Jèze, corresponde ao fato jurídico tributário desencadeador da relação jurídica entre sujeitos passivo e ativo.

“fato” no mundo físico.

Para Gaston Jèze⁸⁹, o fato gerador dos tributos corresponde ao acontecimento considerado pelo enunciado normativo com o qual deve se identificar o acontecimento real para que possa ser lançado o crédito tributário:

O fato gerador do impôsto é ora a existência, em determinada data, de uma situação jurídica, ora o cumprimento de um ato jurídico, ora um fato material, ora um conjunto de fatos materiais.

A lei, discricionariamente, determina o fato gerador do impôsto assim entendido, isto é, enumera tôdas as condições cuja reunião, a dado momento, em uma pessoa, permite tornar essa pessoa (física ou jurídica) devedora do fisco por uma importância determinada.

(...). O fato gerador é a reunião de tôdas as condições para que um indivíduo seja submetido ao impôsto geral.

“Fato gerador” não pode significar, simultaneamente, a previsão hipotética e condicional descrita no suposto da norma geral e abstrata, e o acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação dessa norma, definida como enunciado denotativo, sob pena de promover uma ambiguidade. Nesse sentido, ensina Geraldo Ataliba⁹⁰:

A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

Por essa razão, o saudoso Professor propõe distinguir essas duas realidades denominando “**hipótese de incidência**” a descrição hipotética legal de um fato, e “**fato imponível**” o fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência, em observância ao princípio da legalidade, previsto nos artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, propôs, para o fato descrito em enunciado

⁸⁹ JÈZE, Gaston. *Op. cit.* p. 57.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária. Op. cit.*, p. 54.

conotativo da regra-matriz, a expressão “**hipótese tributária**”, significando a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, implicará o vínculo abstrato que o legislador estipulou no consequente dessa mesma norma.

Com relação ao acontecimento real promovido pelo contribuinte do tributo, que se subsume à referida norma, o professor atribui a expressão “**fato jurídico tributário**”, caracterizado como o fato ocorrido realmente no campo das relações intersubjetivas, dentro de específicas condições de espaço e tempo, que podemos identificar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente. Tem o condão de irradiar efeitos de direito. É tributário, pois sua eficácia relaciona-se diretamente à instituição do tributo⁹¹.

Note-se a presença de duas realidades diferentes, verificadas em distintos momentos lógicos e cronológicos: inicialmente a lei descreve um fato capaz de instaurar uma relação obrigacional. Em momento seguinte, ocorre o fato que, revestindo as características antes descritas hipoteticamente naquela lei, implica o nascimento da relação jurídica tributária, colocando a pessoa indicada normativamente como sujeito passivo ligado ao sujeito ativo até o adimplemento de sua obrigação de recolher tributo ao erário. Essa diferença configura a aplicação da norma jurídica tributária geral e abstrata e o nascimento da norma individual e concreta.

Diante disso, seguindo as lições de Geraldo Ataliba, preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência”, considerando que a descrição contida no antecedente da norma geral e abstrata que institui o tributo, indicando um fato teórico cuja ocorrência é admissível no mundo fenomênico, incide sobre os eventos sociais. Vale dizer: a hipótese de incidência contida na regra-matriz de um determinado tributo constitui uma classe na qual se incluem, pela subsunção, ocorrências concretas em determinado espaço e tempo, implicando, por conseguinte, o surgimento da relação jurídica tributária.

Queremos consignar que a expressão “incidência” pressupõe a aplicação da norma sobre o evento social, ocorrendo concomitantemente com esta, uma vez que a aplicação é condição necessária e suficiente para a incidência; é o ato humano de fazer incidir uma norma a determinado fato. A incidência é normativa, correspondendo à fase estática do

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. Op. cit., p. 315.

direito, enquanto que a aplicação é a fase dinâmica. Embora se trate de operações distintas, sua concomitância nos permite considerá-las como sinônimo.

No que concerne ao fato gerador *in concreto*, optamos por denominá-lo fato jurídico tributário, acolhendo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Será fato, pois corresponderá a um relato sobre acontecimento ocorrido realmente no campo das relações intersubjetivas, dentro de específicas condições de espaço e tempo, identificáveis pelos nossos órgãos sensoriais. Sem que haja essa identificação pelo aplicador da norma geral e abstrata, relatando em linguagem competente o evento sinalizador de capacidade contributiva, não há o “fato jurídico tributário”.

Conforme observa Sampaio Dória⁹², não se trata de ato jurídico cuja prática decorre da vontade do contribuinte, mas de fato econômico por este exorcizado do qual deriva o nascimento da obrigação tributária. O termo “jurídico” se aplica, pois tal fato tem o condão de irradiar efeitos de direito. Nesse sentido, observa Dino Jarach⁹³, ao tratar das características do “fato imponible”, por nós denominado “fato jurídico tributário”⁹⁴:

A característica fundamental do fato imponible consiste, pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação. A esse respeito, deve-se dizer que a obrigação nasce da lei quando se verifica o fato imponible, sem a existência, na vida real, de fato imponible que se possa subsumir à definição legal. Por outra parte, o fato imponible não cria, por si só, a obrigação, mas o faz mediante a lei.

Esta conexão – entre fato imponible e a norma que é fonte da obrigação – tem como consequência iniludível ser o fato imponible um fato jurídico, isto é, um fato produtivo de efeitos jurídicos, por vontade da lei.

E será “tributário” este fato, considerando que sua eficácia relaciona-se diretamente ao nascimento da obrigação de pagar tributo.

⁹² DÓRIA, Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 267.

⁹³ JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídica tributária. *Revista de Direito Público*. nº 16, ano IV, abr.-junho 1971, p. 339.

⁹⁴ No mesmo sentido sustenta Geraldo Ataliba, para quem “para o direito tributário é irrelevante a vontade das partes na produção de um negócio jurídico. Tal vontade é relevante para os efeitos privados (negociais) do negócio. Para o direito tributário a única vontade relevante, juridicamente, é a vontade da lei, que toma este negócio (ou ato unilateral privado) como fato, ao colocá-lo, como simples fato jurídico, na h.i.” (*Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 72).

1.6.2 Os critérios formadores do antecedente da norma geral e abstrata

A hipótese de incidência, formadora do antecedente da regra-matriz tributária, traz diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica, havendo um critério material, condicionado no tempo e no espaço. O uso do termo “critério” é encontrado nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e coincide com o vocábulo “aspecto” utilizado por Geraldo Ataliba, para quem a hipótese de incidência tributária, norma unitária⁹⁵ e indivisível é composta pelos aspectos material, espacial e temporal, esparsos na legislação, “sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico”⁹⁶.

A interpretação destas informações conjuntamente permite a exibição do núcleo lógico-estrutural da norma-padrão com o qual o fato, identificado-se, implica o nascimento da relação jurídica tributária.

1.6.2.1 O critério material

O critério material corresponde a um comportamento humano possível. Refere-se a uma conduta de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionada por circunstância de espaço e tempo, correspondendo, pois, ao núcleo da hipótese. Compõe-se de um verbo pessoal e de predicação incompleta, além de um ou mais complementos.

Acerca do critério material, afirma Geraldo Ataliba tratar-se do aspecto mais complexo e importante da hipótese de incidência, pois revela a essência desta, permitindo sua caracterização e individualização em função das demais hipóteses. Ademais, “fornece o critério básico, para se responder ‘quanto é devido’ além de servir de fulcro para o *discrímen* que permite formular a única classificação jurídica dos tributos, desdobrando-os

⁹⁵ Também Paulo de Barros Carvalho afirma o caráter unitário da hipótese de incidência, bem como do conseqüente formador da regra-matriz: “Quer a hipótese como a tese da composição normativa mostram inabalável unidade de significação e, conjugadas na estrutura condicional do juízo, vão representar aquele mínimo deôntico a que já me referi linhas acima.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999).

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, p. 76.

em espécies e subespécies”⁹⁷.

O objeto da obrigação jurídica tributária deve manter relação direta com o critério material da hipótese de incidência, na medida em que a conduta realizada pelo sujeito passivo da relação que se instaurará indica sua capacidade contributiva.

A utilização do critério material da hipótese de incidência como critério de identificação das espécies tributárias foi tema tratado também por Ezio Vanoni. Segundo o tributarista italiano, o fato da vida que explica a imposição do tributo é considerado o índice de existência da capacidade contributiva para os impostos, o da prestação de serviço público divisível para as taxas e o aproveitamento da vantagem diferencial para as contribuições⁹⁸.

Importa destacar que o enunciado conotativo da hipótese de incidência trará como critério material um verbo indicador de uma ação futura, pois, como ensina Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência, na qualidade de norma geral e abstrata, se volta para a frente, para o futuro, pensando fatos e disciplinando condutas a partir de sua edição. “Daí porque os verbos utilizados estejam no tempo futuro ou mesmo, quando redigidos no tempo presente, digam respeito a ações futuras”⁹⁹. No mesmo sentido, afirma Tárek Moussallem, ao tratar do direito e do tempo:

A posterioridade, no direito positivo, fulge no antecedente da denominada norma abstrata (aqui, sim, identificada como hipótese de incidência). Por exemplo, o tempo da lei-enunciado-enunciado deve ser sempre posterior ao tempo da lei-enunciação-enunciada que a inseriu no sistema do direito positivo. Não é de espantar que os artigos de determinada lei dirijam-se para o futuro, ou seja, para o tempo posterior ao da enunciação-enunciada.¹⁰⁰

Esta abstração refletida na forma temporal do verbo utilizado na descrição hipotética do critério material é aplicável igualmente aos critérios espacial e temporal da hipótese de incidência, confirmando o caráter conotativo do enunciado e sua função enunciativa, traduzida por uma estrutura aberta à qual poderão se subsumir inúmeros fatos

⁹⁷ *Ibid.*, pp. 106, 107.

⁹⁸ “Invero per oggetto del tributo si intende di solito quel fatto della vita, che spiega l'imposizione, essendo considerato come l'indice dell'esistenza della capacità contributiva (per le imposte), o della prestazione di servizi pubblici divisibili (per le tasse), o del godimento di vantaggi differenziali (per i contributi). *Opere giuridiche*. v. 2. Milano: Giuffrè Editore, 1962, p. 321.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. *Op. cit.*, p. 84.

¹⁰⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 88.

cujos elementos se identificam perfeitamente com os critérios da hipótese.

1.6.2.2 O critério temporal

O critério temporal é de extrema relevância na medida em que indica o momento em que se considera realizado o critério material acima tratado. Inicialmente a Constituição Federal atribui às pessoas políticas a respectiva competência tributária, ocasião em que define a materialidade de cada hipótese de incidência tributária¹⁰¹. Porém, dificilmente o texto constitucional determina o instante do tempo em que esta materialidade é considerada completa para fins de nascimento da obrigação jurídica tributária. A definição deste instante coube à lei complementar no que concerne aos impostos discriminados na Constituição, consoante dispõe o seu art. 146, III, “a”. De acordo com este dispositivo, cabe à lei complementar definir o fato gerador destes impostos. Com relação aos demais tributos, o fato gerador, entendido aqui como critério temporal da hipótese de incidência, é definido pelo legislador, no momento em que o institui.

A determinação do momento em que se reputa ocorrido o critério material descrito na hipótese de incidência corresponde ao critério temporal, cuja relevância é significativa para o direito tributário, pois, além de indicar o nascimento da relação jurídica tributária, orienta o aplicador da norma acerca das questões de sua vigência e eficácia sobre o fato, o que lhe permite evitar o efeito retroativo.

Acerca do critério temporal, ensina Geraldo Ataliba trata-se da propriedade da hipótese de incidência que designa (explícita ou implicitamente) o momento em que se reputa consumado (acontecido, realizado) um fato jurídico tributário¹⁰².

Esse momento pode ser uma data específica, como ocorre com os Impostos sobre propriedade de veículos automotores, sobre propriedade predial e territorial urbana e sobre propriedade territorial rural. Pode, ainda, corresponder à circunstância determinável no

¹⁰¹ De acordo com Roque Antonio Carrazza, “a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo genérico*, a *regra-matriz*) de cada exação (*Curso de Direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 502).

¹⁰² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 94.

tempo, como ocorre, por exemplo, com o ICMS, cujo fato gerador consiste na saída da mercadoria do estabelecimento alienante, quando se considera ocorrida a operação de circulação de mercadoria descrita no critério material da hipótese de incidência.

A eleição do critério temporal pelo legislador não é aleatória, estando vinculada à ocorrência do critério material descrito hipoteticamente na norma e correspondendo, geralmente, ao resultado desta materialidade. Porém, dentro desta materialidade, há inúmeros momentos e atos praticados pelo contribuinte, cabendo ao legislador escolher aquele que melhor represente a sua ocorrência, em especial, que possibilite a fiscalização eficiente. Corrobora com este entendimento Dino Jarach, para quem o legislador pode, para a delimitação temporal das hipóteses de incidência, adotar diferentes posturas: atribuí-las ou imputá-las a um período, ou ainda pode considerá-las no resultado último, ao finalizar o processo; ou adotar um momento qualquer do próprio processo inicial ou final¹⁰³. No mesmo sentido, afirma Marçal Justen Filho:

existirão duas ‘realidades’ diversas. Em primeiro lugar, haverá a realidade dos fatos, que se passa em nível fenomênico, onde as circunstâncias de tempo e espaço independem da norma jurídica. Mas, paralelamente, existirá a realidade jurídica, onde a norma jurídica determina que – para fins jurídicos – os eventos serão considerados ocorridos em momento (ou em local) diverso daquele verificável no mundo real¹⁰⁴.

Importa salientar que, de acordo com Geraldo Ataliba¹⁰⁵, o limite à referida discricionariedade do legislador consiste na vedação de se eleger como critério temporal um momento anterior à consumação do fato jurídico tributário, o que é sustentado, também, por Aires F. Barreto, para quem o “aspecto temporal é condicionado ao perfazimento do critério material”¹⁰⁶. Seguindo esta teoria, o critério temporal da hipótese de incidência corresponderia necessariamente a um momento posterior à ocorrência do critério material.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o “fato gerador”, assim entendido como

¹⁰³ JARACH, Dino. Aspectos da hipótese de incidência tributária. *Revista de Direito Público*. nº 17, ano IV, jul.-set. 1971, p. 301.

¹⁰⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no Tempo e no Espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 2. São Paulo: Dialética, nov. 1995, p. 55.

¹⁰⁵ Para o Professor Ataliba, é inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade, o instituto da substituição tributária, segundo o qual o sujeito passivo é responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre fato jurídico tributário futuro. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, p. 95).

¹⁰⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 253.

o critério temporal da hipótese de incidência, identifica-se com o resultado da materialidade desta mesma hipótese:

Na verdade, a incidência tributária atinge somente o resultado, seja o fato representado pela saída do produto industrializado de certo estabelecimento, ou o saldo final que determina renda líquida tributável, no caso do imposto de renda, pois se não for possível concebermos renda líquida tributável independentemente das receitas e despesas relativas a determinado exercício, igualmente inviável será aceitarmos um produto industrializado independentemente do processo de industrialização.

Em suma o que interessa para a lei tributária é determinado resultado sobre o qual incidirá o preceito, desencadeando efeitos jurídicos. Óbvio será que, na condição de resultado, estará sempre a depender dos elementos que o determinaram. [...]

Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em ‘fato gerador’ no momento exato em que estiver completa a figura típica. Se for constatado, digamos, por 100 elementos e apenas 99 ocorrerem, nada existirá de relevante para o direito. É como se nada houvera acontecido. Seria o mesmo que nenhum dos 99 jamais houvesse ocorrido.¹⁰⁷

Para Geraldo Ataliba, o resultado é relevante para lei tributária, “sendo ilegítimo pretender-se extrair do processo que o causa, antes de consumado, efeitos tributários”¹⁰⁸. Depreende-se dessa respeitável doutrina que o critério temporal corresponde ao momento em que o legislador considera realizados todos os elementos que compõem a hipótese de incidência, razão pela qual, uma vez constatado esse instante correspondente ao critério temporal, tem-se instaurada a relação jurídica tributária.

A partir desta conclusão, Geraldo Ataliba sustenta ser inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade, o instituto da substituição tributária, segundo o qual o sujeito passivo é responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre fato jurídico tributário futuro¹⁰⁹. Segundo o insigne jurista, no regime de substituição tributária tem-se como critério temporal um momento anterior à ocorrência do critério material.

Não pretendemos abordar, nesta oportunidade, a constitucionalidade do regime de substituição tributária, autorizado pelo art. 150, §7º, da Constituição Federal, pois, a nosso ver, não se trata de modificação do critério temporal, mas de tributação sobre materialidade

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. II Curso de Especialização em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1971, *apud* ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, pp. 101, 102.

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, p. 101.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 95.

presumida¹¹⁰ e transferência da sujeição passiva do contribuinte para um terceiro, eleito responsável pelo recolhimento de tributo incidente sobre comportamento praticado por outrem¹¹¹.

Entendemos que referido art. 150, § 7º, da Constituição Federal, ao se valer da expressão “fato gerador”, refere-se à materialidade do tributo, esta sim presumida, quando autoriza a lei a “atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Importa consignar opinião doutrinária acerca da classificação do critério temporal, em função de sua estrutura, em simples ou complexos, sendo simples aquele que se conforma pela conceituação de um fato ou acontecimento uno e singelo, e complexo aquele que se configura pela conjunção de diversos acontecimentos ou fatos, pela compreensão de uma situação integrada por variados elementos reunidos em uma só figura. Entendemos que essa complexidade, ainda que verificada no critério material, como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não prejudica nossa conclusão no sentido de ser o critério temporal correspondente a um dado instante de tempo.

Da mesma forma, não nos filiamos à doutrina que classifica o critério temporal, segundo sua formação, em instantâneo, continuado ou complexivo. Segundo esta corrente doutrinária, que tem como um de seus defensores Amílcar Falcão¹¹², instantâneo é o critério temporal que ocorre num momento dado de tempo e que, cada vez que surge,

¹¹⁰ Acerca deste tema, confira-se a obra de Maria Rita Ferragut, intitulada *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

¹¹¹ Ainda acerca do regime de substituição tributária, Júlio M. de Oliveira conclui: “Tendo em vista que o direito, por abstração, escolhe determinadas condutas ou comportamentos como integrantes de um tipo legal, que, quando realizados, fazem nascer uma relação jurídica, não pode o mesmo direito, numa segunda abstração, presumir que referidas condutas ou comportamentos irão se realizar e presumidamente considerar existente a relação jurídica: o direito se absolutiza e desdenha da realidade que ele mesmo criou. 79. A ‘substituição tributária para frente’ é uma cláusula de garantia de arrecadação não-tributária, já que garante a receita do Estado mesmo que não se concretize o signo da riqueza nas operações da iniciativa privada: um autêntico confisco, determinado por enunciados prescritivos que se aproveitam do cânone normativo para disfarçar o uso ilegítimo do poder tributário e coagir o particular a entregar seu patrimônio” (OLIVEIRA, Júlio M. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 384).

¹¹² FALCÃO, Amílcar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1960, p. 287.

enseja o nascimento de uma nova relação obrigacional autônoma. Por sua vez, os critérios temporais complexivo e periódico são aqueles cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Segundo esta teoria, o critério temporal do Imposto sobre a Renda seria complexivo, pois corresponde a um lapso de tempo.

Reiteramos nossa opinião no sentido de todos os tributos, inclusive o Imposto sobre a Renda, têm como critério temporal um instante do tempo, e não um determinado período. O critério temporal consiste na manifestação do tempo na hipótese de incidência¹¹³, e será indicado na norma individual e concreta correspondente ao fato jurídico tributário como o *tempo no fato*, quando considera-se possível a subsunção do fato jurídico à norma de incidência, ou seja, quando se verifica o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo ao sujeito ativo competente.

Admitimos que o critério material da hipótese de incidência pode se desenvolver durante um determinado intervalo de tempo, tal como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre a Renda, em que o núcleo da hipótese de incidência corresponde à renda auferida pelo sujeito passivo em um determinado intervalo de tempo (um ano). Porém, o critério temporal não corresponde, a nosso ver, a este intervalo de tempo, mas a um único momento. Esse período anual deve ser considerado apenas como parâmetro para que seja apurado o resultado das despesas e receitas do sujeito passivo e tributado somente o saldo positivo.

Acerca do critério temporal do Imposto sobre a Renda, concordamos com as lições de Mary Elbe Queiroz¹¹⁴ e José Artur Lima Gonçalves¹¹⁵, que consideram o fato gerador desse imposto como instantâneo, assim como ocorre com todos os demais tributos. O tempo compreendido entre o primeiro e o último instante de cada ano é relevante, pois é neste período que serão consideradas as entradas e saídas determinantes do elemento quantitativo da obrigação tributária, porém, não se confunde com o critério temporal.

¹¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 38.

¹¹⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, pp. 129, 130.

¹¹⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros: 2002, p. 183.

Enfim, entendemos que o critério temporal corresponde a um determinado instante definido pelo legislador como desencadeador do nascimento da relação jurídica tributária, não sendo composto por vários elementos. Não ignoramos que a incidência somente ocorre quando identificados todos os elementos descritos na hipótese normativa, porém esses elementos não correspondem ao critério temporal, mas à materialidade do tributo.

1.6.2.3 O critério espacial

O critério espacial contido implícita ou explicitamente na regra-matriz de incidência corresponde à circunstância de lugar em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário para fins de estabelecimento da relação obrigacional. Em outras palavras, como descrição normativa hipotética, a regra-matriz de incidência somente qualifica um evento como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação quando este ocorra no âmbito territorial de sua validade, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário.

Este elemento integrante da regra-matriz de incidência pode se apresentar como:

- a) local determinado para a ocorrência do fato típico, como ocorre com os tributos aduaneiros;
- b) áreas específicas dentro das quais a materialidade deve ocorrer, como prevê a hipótese de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano;
- c) forma genérica, onde todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. É o caso, por exemplo, do ICMS.

Ademais, a lei pode considerar relevante o aspecto espacial da regra-matriz de incidência acrescentando a este condicionamento genérico um fator específico de lugar, posto como decisivo à própria configuração dos fatos jurídicos tributários. Esta conclusão traduz-se, por exemplo, pela Zona Franca de Manaus, onde ocorrem fatos subsumíveis à hipótese de incidência, porém não se configuram fatos jurídicos tributários, por faltar o

aspecto espacial¹¹⁶. Esse exemplo corresponde à possível hipótese de isenção, em que um dos critérios do antecedente da regra-matriz de incidência, no caso o espacial, é multilado pela norma isencional, impedindo a jurisdicização do fato jurídico tributário e, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica tributária.

Considerando a relação intrínseca entre o critério espacial e a competência tributária das pessoas políticas, é importante esclarecer que o art. 1º da Constituição Federal, ao definir o Brasil como uma República Federativa, impôs a partilha dessas competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive das de natureza tributária, indispensáveis à concretização da autonomia política e financeira dessas pessoas políticas. Reflexo disso é o que dispõe o artigo 145 do texto constitucional¹¹⁷.

Porém, em virtude da coexistência de várias pessoas jurídicas de direito público competentes para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, a Constituição delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União, outra a cada um dos Estados, outra ao Distrito Federal e, finalmente, outra parte aos Municípios. A cada uma dessas pessoas políticas foram outorgadas competências próprias, com tributos cuja respectiva hipótese de incidência possível foi previamente estabelecida, ainda que implicitamente, no texto constitucional¹¹⁸.

Não obstante ter repartido as competências tributárias, a Constituição Federal, objetivando preservar o princípio federativo e a autonomia Municipal, adotou também, o *critério territorial* de repartição de competências impositivas concorrentes, o qual exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato

¹¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. cit., pp. 104, 105.

¹¹⁷ “Art. 145. União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

¹¹⁸ Ao repartir as competências para criação dos impostos, a Constituição Federal elegeu alguns fatos economicamente relevantes que revelam a capacidade contributiva dos possíveis contribuintes como critério a ser observado (critério material). Nesse sentido ensina Roque Antonio Carrazza: “Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147, 153, 154, I, 155 e 156 do Código dos Códigos autorizam cada uma das pessoas políticas a virem a instituir impostos sobre os fatos neles apontados genericamente.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional tributário*. Op. cit., p. 632).

imponível considera-se ocorrido, ou seja, a norma que incidirá sobre um determinado evento, com o fim de jurisdicizá-lo, será a da pessoa política correspondente ao critério espacial da hipótese de incidência. Por meio desse critério, buscou-se evitar conflitos de competência entre os Estados entre si e os Municípios entre si.

Segundo o princípio da territorialidade, somente é possível a exigência de tributo quando se constatar uma ligação do fato imponível com a pessoa política competente para instituí-lo. A territorialidade cria uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis da pessoa política competente sobre os fatos juridicizados que ocorrem dentro do seu território, definindo o âmbito espacial de incidência tributária. A relação do território com os fatos que a pessoa política pretende tributar deve estar prevista na regra-matriz de incidência do tributo, permitindo que a norma por ele editada incida sobre fatos não efetivados dentro de suas fronteiras.

Esta conclusão refere-se à territorialidade em sentido material¹¹⁹, relativa ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, que permite a localização de fatos jurídicos economicamente relevantes para fins de tributação em territórios estrangeiros como forma de determinação do regime tributário e da constituição do crédito¹²⁰.

Cumprir observar que a territorialidade está intimamente relacionada com o âmbito de eficácia jurídica da norma. Conclui-se, da análise do critério da territorialidade, que a lei ordinária que institui um tributo somente terá eficácia jurídica dentro de seu território, ensejando o nascimento da relação jurídica tributária nas hipóteses em que o fato nele se realizar.

Esse critério é expressamente adotado em alguns impostos pela Constituição

¹¹⁹ Acerca da territorialidade em sentido material, ensina Heleno T. Tôrres que “o tema da eficácia da lei no espaço não tem que ver com o problema da localização no espaço dos elementos redituais, que faz parte da própria estrutura compositiva da regra-matriz de incidência, pela integração ao critério espacial desta para permitir a qualificação de fatos como tributáveis, ainda que aperfeiçoados, em tudo ou em parte, fora do território nacional, ou a cargo de cidadãos de outros Estados, territorialmente” (TÔRRES, Heleno T. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 82)

¹²⁰ A territorialidade também é classificada em sentido formal, quando diz respeito à execução coercitiva do cumprimento de uma obrigação jurídica, que somente é possível no território e pelo Estado correspondentes à norma jurídica cuja incidência originou a referida obrigação. As leis tributárias somente são suscetíveis de serem executadas mediante o uso da força no território da ordem jurídica a que pertencem, o que significa afirmar que o crédito tributário decorrente de um fato jurídico verificado além dos limites territoriais do sujeito ativo não poderá ser coercitivamente executado no exterior, sob pena de prejuízo à soberania alheia.

Federal, de modo a definir o critério espacial e o sujeito ativo do imposto e a impedir que pessoas políticas titulares de mesma competência, como os Estados, deparem-se com dúvida acerca de qual deles poderia tributar um determinado fato jurídico. Caso como este pode ser ilustrado pelo Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos, cujo sujeito ativo foi claramente definido pelo texto constitucional, no parágrafo 1º do art. 155¹²¹.

Porém, é preciso notar que essa preocupação do legislador constituinte decorre do fato de alguns impostos apresentarem como critério material condutas extremamente complexas. Isso ocorre com relação à transmissão dos bens em virtude de sucessão, que se caracteriza como um evento composto por várias atividades, cuja definição do local de ocorrência comportaria, por conseguinte, várias interpretações, pois envolve o local onde se encontra o bem transmitido, o domicílio do transmitente, o domicílio do transmissor, o local onde se processa o inventário, entre outros. Prevendo esse possível conflito de competência impositiva, o legislador constituinte utilizou-se de forma explícita do critério territorial, evitando conflitos entre os potenciais sujeitos ativos.

Tal como ocorre com o critério material possível do referido imposto, descrito no texto constitucional, o Imposto sobre Serviços, cuja competência foi conferida aos Municípios, nos termos do art. 156, III, também comporta várias interpretações com relação ao seu critério espacial e consequente definição do sujeito ativo. Isso porque o contrato de prestação pode ser firmado em um Município distinto daquele onde se localiza o estabelecimento do prestador, que, por sua vez, pode ser diferente do Município de domicílio do tomador e do local onde é efetivamente executada a obrigação de fazer contratada.

Todavia, diferentemente do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, a Constituição Federal não empregou o chamado “critério territorial” de forma expressa, abrindo espaço para divergências acerca da identificação do Município competente para exigir o Imposto sobre Serviços, ou seja, ensejou dúvidas sobre quem é o sujeito ativo

¹²¹ “§ 1º. O imposto previsto no inciso I: I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.”

titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação tributária decorrente da prestação de determinado serviço descrito na lista anexa à Lei Complementar.

A ausência do chamado “critério territorial” para definição do critério espacial do Imposto sobre Serviços não causa maiores problemas quando se trata de fatos jurídicos simples, cuja execução integral verifica-se em um mesmo Município. Porém, com relação aos serviços que envolvem várias etapas para sua concretização, ou cuja materialidade se verifica em outro Município, a definição do local onde se considera ocorrido para efeitos de determinação do sujeito ativo é, no mínimo, polêmica.

De acordo com o *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, considera-se prestado o serviço no local do estabelecimento prestador. Essa informação corresponde ao critério espacial genérico da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, onde se considera ocorrido o critério material previsto nesta mesma hipótese. Essa previsão acabou por solucionar constantes conflitos de competência entre os Municípios do País, em atendimento ao art. 146, I, da Constituição Federal¹²².

Conforme expusemos anteriormente, tributos cuja materialidade seja complexa, permitem a incidência de normas editadas por diferentes pessoas políticas. Para solucionar esse conflito de competências, para alguns tributos, a Lei Complementar, com fundamento no art. 146, I, da Constituição Federal, define onde se reputa ocorrido o fato jurídico tributário para fins de tributação pelo sujeito ativo. Não pretendemos nos afastar do princípio da territorialidade material; o que ocorre é que, em alguns casos, a materialidade compreende diferentes territórios, cabendo ao critério espacial definir em qual deles reputa-se verificado o fato jurídico tributário. Afora essas exceções, com fundamento no referido princípio, o critério espacial da regra-matriz tributária corresponderá ao território onde se verificar a ocorrência do evento passível de incidência da norma editada pela pessoa política correspondente ao referido território.

¹²² De acordo com este dispositivo constitucional, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

1.6.3 O consequente da norma tributária geral e abstrata

A norma de incidência tributária é composta por dois enunciados, sendo um deles descritor de uma hipótese condicional, enquanto o outro prescritor de uma obrigação de natureza tributária. Uma vez identificado o fato com todos os critérios componentes do enunciado descritivo (material, espacial e temporal), há a implicação de um dever-ser, determinado segundo os critérios pessoal e quantitativo prescritos no enunciado localizado no consequente normativo.

O consequente ou “prescritor” que compõe a regra-matriz de incidência tributária corresponde à estipulação hipotética da regulação da conduta intersubjetiva, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário. Esta parte da norma fornece os critérios para a identificação do vínculo jurídico estabelecido (sujeitos e objeto da prestação), de forma que, uma vez concretizado o fato descrito de forma hipotética condicional no antecedente da norma e relatado em linguagem competente através da aplicação dessa norma, instala-se, automática e infalivelmente, a relação jurídica prescrita em seu consequente.

O prescritor normativo é o principal dado da realização do direito, na medida em que consiste no efeito da ocorrência factual. Corresponde aos direitos e deveres decorrentes dos fatos jurídicos regulados pelo ordenamento. A relação jurídica que prescreve o consequente normativo consiste no vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir da outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. O vínculo decorre somente da imputação (dever-ser), realidade criada pelo direito, independente do fenômeno real que organiza.

Essa relação que une o sujeito passivo e o sujeito ativo prevista no consequente normativo da regra-matriz tributária é irreflexiva, pois o sujeito passivo está obrigado perante o sujeito ativo, nunca perante si mesmo, e assimétrica, pois, se aquele tem a obrigação, este terá sempre o direito.

Esta regra é posta de forma imperativa, na medida em que o sujeito passivo tem a obrigação de recolher o tributo. Essa obrigação tem por finalidade hospedar prestação de

natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, é passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis, conforme definido inclusive pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual a definição de tributo demonstra um caráter patrimonial da obrigação tributária.

Ademais, apresenta-se como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, pois corresponde a um vínculo abstrato decorrente da imputação normativa, e consoante a qual uma pessoa (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir de outra (sujeito passivo) o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.

Assim, podemos afirmar que os critérios que identificam a relação jurídica prescrita no consequente da regra-matriz de incidência são:

- a) pessoal, que corresponde ao conjunto de elementos colhidos no prescritor da norma, indicativo dos sujeitos da relação jurídica (ativo – credor/passivo – devedor); e
- b) quantitativo, referente ao objeto da prestação, apurado a partir da base de cálculo e alíquota. Este critério apresenta as grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

1.6.3.1 O Critério subjetivo

O critério pessoal ou subjetivo define os sujeitos que integrarão a relação jurídica tributária oriunda da ocorrência do fato jurídico incluído na classe da hipótese descrita no antecedente da norma de incidência. Este critério representa a conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos contidos na relação jurídica que se formará em decorrência da declaração do fato jurídico tributário.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou seja, o credor da obrigação tributária. Pode ser pessoa jurídica pública ou privada, podendo, ainda, vir a ser pessoa física, desde que desempenhe atividade exclusiva e de real interesse

público. De acordo com o art. 119¹²³ do Código Tributário Nacional, o campo de sujeito ativo possível foi reduzido às pessoas jurídicas de direito público portadoras de personalidade política, contradizendo todo o sistema normativo, principalmente a parafiscalidade. Isso porque não é necessário que a pessoa política competente para instituir o tributo seja a mesma eleita para integrar o polo ativo da relação jurídica tributária. A instituição do tributo por lei diz respeito à competência tributária, enquanto que a integração da relação jurídica, na qualidade de sujeito ativo, relaciona-se com a capacidade tributária.

Em geral, o sujeito ativo é o próprio titular da competência tributária, casos em que a lei não precisa designá-lo expressamente, estando implícito na regra-matriz de incidência. Por outro lado, se a lei quiser atribuir a capacidade arrecadatória do tributo a outra pessoa que não a competente para instituí-lo, deverá ser expressa. Neste caso, tem-se a parafiscalidade.

De acordo com Geraldo Ataliba¹²⁴, a parafiscalidade consiste na atribuição da titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o que ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, cuja competência foi outorgada à União, mas a capacidade para exigir o imposto pode ser atribuída aos Municípios, nos termos do art. 153, § 4º, III, da Constituição Federal.

O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; em outras palavras, é o devedor da obrigação tributária que terá diminuído seu patrimônio em favor do sujeito ativo.

É chamado contribuinte¹²⁵, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, e responsável, quando sua obrigação decorre de disposição legal.

¹²³ “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

¹²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. cit., p. 85.

¹²⁵ O termo contribuinte representa significações distintas para a ciência das finanças e para a ciência do Direito. Para o primeiro, significa o sujeito que suporta o ônus do pagamento, enquanto que para o segundo representa o sujeito de direitos que ocupa o polo passivo da obrigação tributária. Trata-se dos chamados “contribuintes de fato” e “contribuintes de direito”. A diferença de nomenclatura decorre de critérios diferentes de uso, aos quais não nos deteremos nesta oportunidade.

Essa responsabilidade pode ser sujeição passiva indireta por transferência (por solidariedade, sucessão e responsabilidade) ou por substituição. Em síntese, o polo passivo da relação jurídica tributária é integrado pelo contribuinte, assim considerado a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência, ou por quem tenha relação pessoal e direta com este fato, denominado responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Especificamente com relação à responsabilidade tributária por substituição¹²⁶, deve-se observar que:

a) a obrigação é estruturada em função das características objetivas do fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte;

b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do mencionado fato ou na formação do objeto da obrigação, como isenção, imunidade, entre outros, são estabelecidos em relação ao contribuinte¹²⁷;

c) a norma aplicável corresponde àquela vigente na data das operações sujeitas à substituição tributária e não à vigente na data da operação do substituído, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, pois a norma aplicável é aquela do momento do acontecimento do fato jurídico tributário praticado pelo substituto, quando se presume ocorrido o fato jurídico tributário praticado pelo substituído;

d) a carga do tributo não deve ser suportada pelo terceiro responsável, sendo imperioso, pois, a garantia deste perceber ou reter do contribuinte o montante do tributo que deverá pagar por conta deste, sob pena de confisco, tendo em vista que o responsável terá de pagar tributo correspondente à capacidade contributiva manifestada por outrem.

É importante salientar que a própria Constituição Federal, ao traçar a essência da regra-matriz de incidência dos tributos, estabelece os critérios para a fixação do sujeito passivo, que consistem na imputação das consequências jurídicas de um fato a um sujeito: nos impostos é quem revela capacidade contributiva, participando do fato jurídico

¹²⁶ A responsabilidade tributária foi objeto de estudo detalhado e completo de Maria Rita Ferragut, na obra *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

¹²⁷ “Se o substituído é imune, ou isento, se tem direito a redução ou dilação tributária, o substituto exercerá os direitos correspondentes” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 480).

tributário (quem auferir renda, quem é proprietário, quem vende...); nas taxas, utilizando-se de serviço público ou provocando atos de polícia; e nas contribuições, recebendo benefício especial da ação pública ou provando despesa especial do Estado.

Conveniente, ainda, tratarmos dos sujeitos passivos solidários, o que ocorre quando há uma única relação jurídica obrigacional e mais de um devedor, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral. De acordo com o art. 124 do Código Tributário Nacional, são responsáveis solidariamente pelo cumprimento da obrigação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador ou quando expressamente a lei assim designar.

Há, ainda, a responsabilidade por sucessão, nos termos dos arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, além da responsabilidade subsidiária pelo inadimplemento de obrigação tributária, nos termos do art. 134 do mesmo diploma legal, casos em que se verifica a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, sendo algumas pessoas determinadas a responder solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. Fazemos referência, também, à responsabilidade decorrente da prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, estabelecida no art. 135 do referido Código.

Em síntese, temos que, de acordo com o art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar definir os contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional. Além disso, a lei complementar, representada pelo Código Tributário Nacional, nos mencionados dispositivos, definiu os responsáveis que integrarão o polo passivo da obrigação tributária, ressaltando que a lei editada pelas pessoas políticas detentoras de competência tributária poderá definir outros responsáveis.

1.6.3.2 O critério quantitativo

Outro critério que compõe o consequente prescrito na regra-matriz de incidência tributária é o quantitativo, formado por uma base de cálculo e uma alíquota. Esse critério corresponde às informações que o interprete obtém da leitura dos textos legais e que lhe

permitem precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo.

Os tributos fixos, assim entendidos como aqueles em que o valor da dívida é determinado na lei, não havendo base de cálculo e alíquota, não é compatível com a Constituição Federal, pois esta elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como binômio diferenciador dos tributos. Não obstante, há lei veiculando valores fixos como objeto da obrigação tributária.

A base de cálculo do tributo, segundo Paulo de Barros Carvalho¹²⁸, possui três funções diferentes, quais sejam, “mediar as proporções reais do fato; compor a específica determinação da dívida; e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”, pois, havendo incompatibilidade entre a base de cálculo e o critério material descrito na hipótese, o evento medido por esta base de cálculo prevalecerá, caso em que deverá ser definida nova base. Em síntese, a base de cálculo exerce as funções mensuradora, objetiva e comparativa.

Notável, pois, sua relevância, uma vez que, ao mensurar o fato sujeito à incidência tributária, possibilita, sobretudo, o atendimento do princípio da capacidade contributiva, permitindo que o contribuinte somente recolha aos cofres públicos o montante proporcional à riqueza sinalizada na ocorrência a que deu ensejo. Essa manifestação exterior de riqueza pode ser demonstrada pelo valor da operação, valor venal de um imóvel, testada, área, valor devidamente arbitrado, ano de fabricação de um veículo, entre outros padrões diretamente relacionados ao fato sujeito à incidência tributária, hábeis a refletir a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídica.

A importância da base de cálculo é nuclear para o direito tributário, considerando que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, somente fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita ao fato jurídico tributário, ou dela decorrente ou com ela relacionada. Ademais, entendemos que a própria classificação geral dos tributos em espécies depende fundamentalmente desse tão importante critério integrante da regra-matriz de incidência.

Assim como ocorre com o sujeito passivo, a base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo, mas apenas sua referência abstrata – o valor da operação,

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário. Op. cit.*, pp. 324-325.

o valor venal do imóvel etc. É com o advento da norma individual e concreta que o agente público ou o próprio sujeito passivo, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fáctica. De acordo com Aires Barreto, “não se mede o abstrato”, a base de cálculo é fundamento ou apoio para cálculo, “critério para medir” o fato jurídico tributário. Trata-se da “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”. Segundo o Ilustre professor,

base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária¹²⁹.

Geraldo Ataliba entende que a denominação base de cálculo não é a mais adequada, pois há alguns tributos cuja determinação quantitativa independe de cálculo e cuja base, portanto, não pode ser corretamente designada como “de cálculo”; propõe, assim, a denominação de “base imponiblel”¹³⁰.

Esse entendimento não é compartilhado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que argumenta que a instituição de tributos sem base de cálculo seria contrária aos comandos constitucionais, além do que prejudicaria a tipologia dos tributos, construída sobre o binômio “hipótese de incidência / base de cálculo”.

No que concerne à alíquota, quando congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação decorrente do acontecimento típico. Trata-se de um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação pecuniária. Significa parte, parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Segundo afirma Aires Barreto¹³¹, a alíquota, no plano normativo, é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo.

Se a base de cálculo não corresponder a um valor atribuído ao fato jurídico tributário, mas a uma outra grandeza como peso, volume, tamanho, etc, a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base

¹²⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 38.

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, p. 108 et seq.

¹³¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. *Op. cit.*, p. 94.

prevista no consequente da norma. É o que ocorre com a tributação, pela contribuição para o PIS/PASEP e pela Cofins, das receitas decorrentes de venda e da produção sob encomenda de embalagens pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores destinadas ao envasamento dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tabela de Incidência do IPI (“TIPI”).

De acordo com o art. 51 da Lei nº 10.833/03, estas receitas ficam sujeitas ao recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins fixadas por unidade de produto, respectivamente, em R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real), no caso de lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, por litro de capacidade nominal de envasamento.

Assim, verifica-se que a alíquota pode assumir duas feições:

- a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo;
- b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo
 - proporcional invariável
 - proporcional progressiva
 - proporcional regressiva

1.7 Obrigações instrumentais

Conforme mencionamos anteriormente, as normas tributárias, objeto de nosso estudo, apresentam-se como aquelas que disciplinam a instituição, fiscalização ou arrecadação de tributos, regulando as relações jurídicas em torno da obrigação tributária e das obrigações instrumentais. A instituição do tributo se dá por meio de norma veiculada por lei, a que chamamos regra-matriz de incidência, definidora dos critérios acima mencionados. Por sua vez, a fiscalização refere-se à identificação da ocorrência de evento

que se subsuma à referida regra-matriz de incidência, permitindo, assim, a arrecadação do tributo correspondente.

Para que seja possível o exercício de fiscalização e, por fim, a arrecadação, a legislação impõe aos administrados o cumprimento de inúmeras medidas, que permitem a tradução em linguagem competente de seus comportamentos, indicativos da prática ou não da materialidade desenhada na regra-matriz de incidência. Nesse sentido ensina Paulo de Barros Carvalho:

É preciso assinalar que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Por outros torneios, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de ‘deveres instrumentais’ ou ‘deveres formais’, tem como objetivo precípua relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus próprios ordinatórios.¹³²

1.7.1 Crítica à expressão “obrigação acessória”

A observância destes comportamentos está expressamente prevista no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, quando se refere à obrigação acessória decorre da legislação tributária, e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Note-se que o referido dispositivo legal vale-se do termo “obrigação acessória”, enquanto que o ilustre Professor utiliza a expressão “dever instrumental ou “dever formal”. Assim, como outros doutrinadores, como Roque Antonio Carrazza¹³³ e Geraldo Ataliba¹³⁴, Paulo de Barros Carvalho sustenta, com fundamento em lições difundidas por alguns civilistas, que haverá relação jurídica obrigacional quando o vínculo formado entre seus sujeitos for transitório e economicamente mensurável. Em outras palavras, haverá

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 424.

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, *passim*.

¹³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 42.

obrigação quando o comando imperativo que a originar apresentar em seu conteúdo o atributo da patrimonialidade.

Por conseguinte, para os seguidores desta doutrina, o termo “obrigação acessória”, utilizado pelo Código Tributário Nacional, seria inadequado, na medida em que as prestações positivas e negativas previstas na legislação tributária não teriam conteúdo patrimonial.

Contudo, não há unanimidade entre os civilistas acerca do necessário caráter patrimonial da obrigação¹³⁵. Da mesma forma, existem doutrinadores, com os quais concordamos, que admitem a expressão “obrigação”, empregada pelo Código Tributário Nacional, como adequada, pois se trata de um conceito jurídico-positivo, consoante sustenta Maurício Zockun¹³⁶, não, sendo a patrimonialidade da obrigação um problema de direito positivo, ou seja, uma opção do legislador, não passível de contaminação pela Teoria Geral do Direito, que trata de conceitos lógico-jurídicos.

Esse é também o entendimento de José Souto Maior Borges¹³⁷ e Hugo de Brito Machado¹³⁸, para quem, no plano dogmático, é possível a existência de obrigações sem conteúdo patrimonial.

Porém, embora a nosso ver a expressão “obrigação” utilizada pelo Código Tributário Nacional não impõe reforma, entendemos que o termo “acessório” não é o mais adequado, considerando que as prestações de fazer, de não fazer e de tolerar, muitas vezes, independem da obrigação principal. Tais obrigações são impostas para que os administrados relatem em linguagem reconhecível pela Administração os eventos dos quais participam, considerados relevantes para o direito, mas que não necessariamente se incluem na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata que institui o tributo.

¹³⁵ PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*, t. I-IV. Campinas: Bookseller, 2001, vol. 22, p. 41. BEVILÁQUA, Clóvis. *Comentários ao Código Civil – Direito das obrigações*, Rio de Janeiro: Saraiva, 1953, p. 14.

¹³⁶ ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81.

¹³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, *passim*.

¹³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 24, Setembro de 1997, *passim*.

Como claramente ensina José Eduardo Soares de Melo ¹³⁹, as obrigações instrumentais consistem em atribuições de deveres aos administrados com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária. Note-se, inclusive, que o ilustre Professor vale-se do termo “administrados” para se referir aos sujeitos obrigados ao cumprimento das obrigações instrumentais, deixando explícito que o comportamento praticado por estes sujeitos não necessariamente sujeitam-se à incidência tributária.

Vale dizer, nem sempre a obrigação denominada acessória estará vinculada à uma obrigação principal. Aquela deve ser cumprida para que se identifique a ocorrência ou não desta, daí porque nos parece mais pertinente o uso da expressão “instrumental”, para fins de adjetivar a obrigação de que trata o art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido é oportuno transcrevermos a opinião de Maurício Zockun:

23. A efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária material no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma ao nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’. E nessa hipótese não há falar na existência de uma obrigação principal e de uma acessória.

24. É cientificamente oportuno alterar a denominação das obrigações tributárias ‘acessórias’ para obrigações tributárias instrumentais e nos referir à norma que veicula uma obrigação tributária instrumental como norma jurídica tributária instrumental, apartando-a da norma tributária material, que prescreve as demais condutas desejadas pela ordem jurídica no campo do direito tributário material ou substantivo.¹⁴⁰

1.7.2 As obrigações instrumentais e a legalidade

Conforme definição contida explicitamente no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, as obrigações instrumentais decorrem da “legislação tributária”, que, de acordo com o art. 96, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

¹³⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 247.

¹⁴⁰ ZOCKUN, Maurício. *Op. cit.*, p. 187.

Por sua vez, o art. 110 do mesmo Código estabelece que as “normas complementares”: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A partir destas normas, entendemos que as obrigações instrumentais não necessariamente são veiculadas em lei, sendo detentor de competência tributária para discipliná-las também o Poder Executivo. A lei complementar, representada pelo Código Tributário Nacional, conferiu à Administração a aptidão para editar atos infralegais voltados à arrecadação e fiscalização de tributos, sendo exclusivamente legislativa a competência para *instituição* de tributos.

Esta afirmação não é unânime na doutrina. Para Souto Maior Borges¹⁴¹ e Roque Antonio Carrazza¹⁴², por exemplo, o primado da legalidade obriga que as obrigações instrumentais que veiculam uma ação positiva ou negativa sejam introduzidas no ordenamento jurídico por intermédio de lei formal. Esta interpretação decorre fundamentalmente do art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Por outro lado, argumento de autoridade em sentido diverso pode ser representado pelo entendimento de Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁴³. Segundo ilustre Professora, “a lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres”. Não há que se falar em rompimento com o princípio fundamental da legalidade, mas em outorga, pelo legislador, de discricionariedade ao Administrador para que, dentro dos limites da lei, as normas complementares explicitem seus termos, viabilizando sua fiel execução.

Trata-se de uma questão de delegação, pelo Poder Legislativo, de competência ao Poder Executivo, a quem cabe fiscalizar e arrecadar os tributos instituídos por

¹⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias – uma introdução metodológica*. Op. cit., passim.

¹⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. Op. cit., passim.

¹⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 709.

representantes da vontade popular. De acordo com o art. 150, I, da Constituição Federal, somente está reservado à lei a instituição e majoração de tributo. O art. 146, III, da Constituição Federal determina caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, entre outras matérias. Em atendimento a esta determinação, o art. 97 do Código Tributário Nacional confirma que à lei não está reservada a veiculação de normas que disciplinam as atividades de fiscalização a arrecadação tributária, cuja competência, aliás, pode ser delegada, conforme consta do art. 7º do Código Tributário Nacional¹⁴⁴.

Trazemos as lições de Alberto Xavier no sentido de que a reserva de lei expressa no art. 5º, II, da Constituição Federal, é relativa, diferentemente do que ocorre com a previsão contida no art. 150, I, da Carta Magna, que trata da reserva absoluta de lei para a instituição e majoração de tributos. As atividades de fiscalização e arrecadação consistem em funções próprias do Poder Executivo, o que, segundo o autor, afasta inclusive a noção de delegação de atribuição pelo Poder Legislativo.

Em virtude de lei é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são ‘obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa’, mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela ideia de ‘execução’. Nestes casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criados ‘em virtude’ desta.¹⁴⁵

Também Hugo de Brito Machado manifesta-se favorável à ideia de que as obrigações instrumentais podem ser impostas por normas editadas pelo Poder Executivo. Argumenta que, se o princípio da legalidade tivesse alcance absoluto, “seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais de tal sorte que poderiam ser rasgadas e

¹⁴⁴ “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 31 e 32.

atiradas na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico”¹⁴⁶.

Da mesma forma o Supremo Tribunal Federal, adotando uma interpretação extremamente restrita do disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional, manifesta-se, por maioria de seus Ministros, no sentido de que apenas as matérias relacionadas neste dispositivo são reservadas à lei. Ao tratar das disposições normativas relativas à data de pagamento do tributo, afirmam não ser matéria prevista taxativamente na lista do referido dispositivo legal, de forma que, ao Estado é autorizado alterar a data de pagamento do tributo através de mero ato infralegal. Eis alguns entendimentos jurisprudenciais:

ICMS. Fato Gerador. Desembaraço Aduaneiro das mercadorias importadas do exterior. Antecipação da data de recolhimento. Legitimidade por meio de decreto. Apresenta-se sem utilidade o processamento de recurso extraordinário quando o acórdão recorrido se harmoniza com a orientação desta Corte no sentido da possibilidade da cobrança do ICMS quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria (RES 192.711, 193.817 e 194.268), bem como de não se encontrar sujeita ao princípio da legalidade a fixação da data do recolhimento do ICMS.” (STF. AI-AgR 339528/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Primeira Turma. DJ 22/02/02, p. 41)¹⁴⁷

Tributário. ICMS. Antecipação do pagamento. Possibilidade. Lei Estadual. 1 – Não há qualquer ilegalidade no ato legislativo estadual que antecipa a data do pagamento do ICMS. 2 - A fixação de prazo para solver obrigação tributária não é matéria reservada à lei. Não está, assim, caracterizada qualquer vinculação ao princípio da legalidade tributária. 3 - O prazo para pagamento do tributo é um dos elementos componentes da obrigação tributária. 4 – Recurso improvido.” (STJ. REsp 87.828/SP. Relator Ministro José Delgado. Primeira Turma. DJ 17/06/96, p. 21457)¹⁴⁸

Não obstante, os Ministro Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, em seus votos vencidos, proferidos no julgamento do Recurso Extraordinário 140669/PE¹⁴⁹,

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar”, *Op. cit.*, p. 62.

¹⁴⁷ STF - Supremo Tribunal Federal –*Pesquisa de Jurisprudência*: Acórdãos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28339528%29&base=baseAcordados>>. Acesso em 9 de dezembro de 2012..

¹⁴⁸ STF - Supremo Tribunal Federal. *Jurisprudência*. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=87828&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2.>> Acesso em 9 de dezembro de 2012.

¹⁴⁹ STF - Supremo Tribunal Federal – *Jurisprudência*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>. Acesso em 9 de dezembro de 2012.

manifestaram-se contrariamente àquela visão dita legalista, privilegiando os princípios da segurança jurídica e da legalidade.

As obrigações instrumentais têm como única finalidade viabilizar o controle do adimplemento da obrigação material. Trata-se de atividade tipicamente exercida pelo Poder Executivo, de forma que somente este tem conhecimento técnico e específico das formas mais eficientes para exercer a fiscalização e arrecadação tributária, cabendo-lhe editar as normas que instituem as obrigações instrumentais referidas. Daí entendermos legítima a delegação do Poder Legislativo ao Poder Executivo para que, mediante regulamento, disponha sobre as obrigações instrumentais na forma da lei.

Importa ressaltar, ainda, que, ao admitirmos serem as obrigações instrumentais instituídas em regulamentos, estes podem transferir, organicamente, esta atribuição do exercício regular do poder de polícia, representado pelas funções fiscalizatória e arrecadatória. De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Júnior, esta transferência encontra respaldo no art. 84, parágrafo único, da Constituição Federal¹⁵⁰.

É sabido que, de acordo com o art. 5º, II, da Constituição Federal, os particulares somente estariam obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa imposta por lei. Contudo, entendemos que o art. 113 do Código Tributário Nacional, ao definir “obrigação acessória” como decorrente da “legislação tributária”, refere-se aos diplomas de que trata o art. 96 do mesmo Código, o que inclui leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares. Estas, por sua vez, compreendem atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, decisões administrativas dotadas de eficácia normativa com fundamento em lei, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios.

Esta interpretação encontra respaldo na competência regulamentar do Poder Executivo, conferida pelo art. 84, IV, da Constituição Federal para que a Administração aplique a lei. De acordo com Geraldo Ataliba¹⁵¹, “só cabe regulamento em matéria que vai ser objeto de ação administrativa ou desta depende”.

¹⁵⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 720.

¹⁵¹ ATALIBA, Geraldo “O decreto regulamentar no sistema brasileiro”, *Revista de Direito Administrativo*, 97/29. Julho/setembro de 1969.

Ora, se a Administração tem como funções fiscalizar o cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes e responsáveis, o lançamento tributário e a arrecadação, para que tais funções sejam cumpridas, cabe a ela definir como. Considerando que estas funções somente podem ser cumpridas com a colaboração do particular, a Administração define obrigações instrumentais que realizam esta colaboração.

Confirmando este entendimento, o art. 194 do mesmo Código Tributário estabelece que a legislação tributária (e não exclusivamente a lei) regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de fiscalizar a aplicação dos preceitos básicos estatuídos no Código.

Assim, além do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais¹⁵², a Administração pode editar normas impondo obrigações aos particulares, que entenda indispensáveis para o exercício da fiscalização e arrecadação de tributos.

Assim, não entendemos haver violação do princípio da legalidade quando o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional permita que obrigações instrumentais sejam impostas aos particulares por ato administrativo¹⁵³. Tem-se, aqui, o exercício de função atípica normativa pelo Poder Executivo.

1.7.3 Os limites materiais para a imposição das obrigações instrumentais

Não obstante o Poder Executivo possa editar normas instituidoras de obrigações instrumentais, o exercício dessa atribuição legal deve pautar-se em limites materiais, designados principalmente pela finalidade contida expressamente na lei e por princípios

¹⁵² Conforme disposto no art. 195 do Código Tributário Nacional.

¹⁵³ A jurisprudência posiciona-se no sentido da relativização do princípio da legalidade. Confira-se ementa do acórdão prolatado no recurso de apelação AC 123 PR 2006.70.99.000123-8, tendo como Relator Desembargador Leandro Paulsen, da 2ª Turma, em 24/04/2007: “(...) .As obrigações acessórias não seguem a legalidade estrita que, aplicável à instituição e à majoração de tributos, impede qualquer delegação. No caso das obrigações acessórias, tem-se a legalidade relativa do art. 5º da CF, sendo certo que o art. 113 e o art. 115 são claros no sentido de que a legislação tributária (em sentido amplo, abrangendo os atos normativos infralegais) pode estabelecer obrigações acessórias.”

constitucionais fundamentais, em especial, razoabilidade e proporcionalidade. Para identificar tais limites, devemos analisar novamente o disposto no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional.

1.7.3.1 A finalidade da instituição de obrigações instrumentais

De acordo com este dispositivo legal, as obrigações instrumentais têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, estabelecidas “*no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Depreende-se desta norma que o legislador definiu a finalidade do ato de edição de norma estabelecendo obrigações instrumentais. É certo que a Administração está vinculada à finalidade geral de atendimento do interesse público¹⁵⁴. Porém, o art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, contém finalidade explícita que é o atendimento do interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos.

Reconhecemos que esta finalidade explícita é composta por conceitos indeterminados, o que implica conferência de discricionariedade pelo legislador, podendo a Administração estabelecer diferentes soluções válidas lançadas a título de obrigações instrumentais, sob o argumento de se buscar conferir eficiência ao exercício de suas atribuições de fiscalizar e arrecadar tributos.

Porém, mesmo sendo vagos e imprecisos os conceitos indicados no referido art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, segundo sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵⁵, estes têm algum conteúdo mínimo indiscutível, os quais devem ser interpretados sistematicamente, de forma a limitar o conteúdo do ato administrativo e evitar abusos e arbitrariedades.

Diante destas lições trazidas por notáveis administrativistas, Maurício Zockun propõe, como possível limite normativo da finalidade caracterizada pelo atendimento do “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, considerar válida a norma

¹⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. Op. cit., p. 79.

¹⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 29-30.

instituidora de obrigação instrumental quando “prescrever condutas que tenham por finalidade promover a pessoa competente (que exerce a função de fiscalização) de informações a respeito (i) da ocorrência de fatos jurídicos que ensejam o nascimento de obrigações tributárias materiais; e (ii) seu adimplemento pelo sujeito passivo veiculado no mandamento da norma jurídica tributária.”¹⁵⁶

Concordamos com o autor com relação à proposta de interpretação da finalidade definida no referido dispositivo legal. Porém, entendemos que as obrigações instrumentais não necessariamente são impostas ao sujeito passivo da obrigação tributária material. Exemplo desta conclusão é representado pelo disposto no art. 9º, §1º, do Código Tributário Nacional. De acordo com este dispositivo, os sujeitos amparados pela imunidade tributária não estão dispensados do cumprimento das obrigações instrumentais, impostas para fiscalização de comportamentos praticados por terceiros que com estes sujeitos mantém relações jurídicas.

Essa conclusão pode ser respaldada, ainda, no art. 194, parágrafo único do Código Tributário Nacional, segundo o qual a legislação tributária que disciplina o procedimento de fiscalização aplica-se às pessoas naturais e jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Significa que as normas jurídicas que tenham por finalidade concretizar o exercício da fiscalização pela Administração Pública devem ser observadas por todos, não exclusivamente por aqueles que praticam fatos geradores de tributos.

Além disso, de acordo com o art. 197 do Código Tributário Nacional, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à Autoridade competente todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; as empresas de administração de bens; os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; os inventariantes; os síndicos, comissários e liquidatários; e quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

¹⁵⁶ ZOCKUN, Maurício. *Op. cit.*, p. 124.

Ressaltamos, porém, que as obrigações instrumentais impostas tanto ao contribuinte, ao responsável ou a qualquer pessoa devem observar os limites da lei, pois o ordenamento jurídico nacional não permite o regulamento autônomo. Assim, referidas obrigações instrumentais devem ser impostas sem perder de vista o interesse da fiscalização e arrecadação.

Reiteramos, ainda acerca da concretização da finalidade perseguida pelo legislador, que as obrigações instrumentais somente devem ser impostas para possibilitar a fiscalização de fatos relevantes para o direito tributário e a arrecadação de tributos. A imposição destas obrigações com o intuito de servir a outro fim que não seja alcançar esta finalidade legal caracteriza vício de desvio de poder¹⁵⁷.

1.7.3.2 Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade

Conforme mencionamos, a finalidade legal das obrigações instrumentais, prevista explicitamente no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, é expressa mediante a utilização de conceitos indeterminados, o que representa outorga de discricionariedade pelo legislador ao Poder Executivo para determinar quais prestações positivas ou negativas permitem a realização da fiscalização e arrecadação pela Administração de forma eficiente.

Porém, como bem alerta Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “tratando-se de uma relação finalista, é óbvia sua submissão à **razoabilidade**, donde a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da prestação exigida em face da finalidade visada”¹⁵⁸. Da mesma forma,

¹⁵⁷ “O uso da competência para a prática de ato que não visa a alcançar a finalidade legal, mas, sob a aparência de fazê-lo, pretende realmente servir a outro fim, caracteriza uma espécie peculiar de vício do ato administrativo. Como, nessa hipótese, a manifestação de vontade do agente competente segue direção diversa daquela que o legislador concebeu e, portanto, se desvia do alvo legal, a jurisprudência do Conselho de Estado da França – através da qual se construiu essa modalidade específica de recurso por excesso de poder – batizou-a com o nome, pelo qual se tornou conhecida, de *détournement de pouvoir*, ou, em vernáculo, desvio de poder, ou, ainda, desvio de finalidade.” (TÁCITO, Caio, “Teoria e prática do desvio do poder”, *Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres)*, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 165).

¹⁵⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, p. 720.

Maria Sylvia Zanella di Pietro refere-se à razoabilidade como limite à discricionariedade da Administração Pública¹⁵⁹.

O princípio da razoabilidade não está expressamente descrito no art. 37 da Constituição Federal, mas consta do art. 111 da Constituição do Estado de São Paulo¹⁶⁰, cuja legislação constitui nosso objeto principal de estudo. Pode, ainda, ser identificado explicitamente em outros dispositivos legais, como, por exemplo, no art. 2º, da Lei nº 9.784/99¹⁶¹, que trata do processo administrativo federal.

Fazemos referência ao mencionado art. 2º, que, em seu parágrafo único, juntamente com o art. 29, §2º, da Lei nº 9.784/99 parece definir o princípio da razoabilidade, ao impor à Administração que (i) zele pela adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (ii) busque a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; e (iii) realize atos de instrução do modo menos oneroso para os interessados.

De acordo com Luís Roberto Barroso¹⁶², os elementos objetivo do princípio da razoabilidade podem ser buscados no motivo (pressuposto de fato), fins e meios do ato administrativo e nos valores sistematicamente postos na ordem constitucional, sejam eles implícitos ou explícitos, tais como a segurança, paz, solidariedade e justiça. A razoabilidade seria a adequação de sentido entre eles. Segundo o jurista, a razoabilidade deve ser identificada, inicialmente na lei (interna), correspondendo à existência de relação racional e proporcional entre os motivos, meios e fins do ato. A razoabilidade externa, por sua vez, corresponde à adequação aos meios e fins admitidos e preconizados pelo texto constitucional (conexão material de meios e fins).

¹⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. Op. cit., p. 218.

¹⁶⁰ “Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.”

¹⁶¹ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

¹⁶² BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional, in *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, RT, volume 23, abril a julho de 1998, pp. 65 a 78.

O meio corresponde ao conteúdo do ato administrativo, devendo-se aferir se o ato era necessário e exigível – princípio da menor ingerência possível – prezando-se pelos meios menos onerosos para o cidadão (proibição do excesso). Significa que, ainda que a lei confira ao administrador a discricionariedade de editar normas impositivas de obrigações instrumentais, estes atos administrativos normativos são passíveis de avaliação, ponderando-se se outra medida seria menos onerosa para o cidadão.

Barroso aborda os requisitos de (i) adequação – medidas aptas a atingir os objetivos pretendidos; (ii) necessidade ou exigibilidade – inexistência de meios menos gravosos; e (iii) proporcionalidade em sentido estrito – ponderação entre o ônus imposto e o benefício resultante.

O princípio da razoabilidade, neste contexto, corresponde à adequação entre os meios utilizados pelo Administrador, representados pela imposição de obrigações instrumentais, para atingir ao fim definido no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional, qual seja, possibilitar a fiscalização e arrecadação tributária.

Não deixaremos de registrar a divergência doutrinária acerca da identificação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Para Luís Virgílio Afonso da Silva, trata-se de princípios distintos, sendo a proporcionalidade dotada de “estrutura racionalmente definida, com subelementos independentes – análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, que são aplicados em uma ordem predefinida, em que conferem à regra da proporcionalidade a individualidade que a diferencia, claramente, da mera exigência de razoabilidade”¹⁶³.

Por sua vez, Irene Patrícia Nohara sustenta não haver distinção ontológica e pragmática entre os conceitos de razoabilidade e proporcionalidade. “Na realidade, do ponto de vista dos resultados, a diferença das tendências jurisprudenciais nos diversos países se situa menos na adoção de uma ou de outra noção do que no grau de abertura que os intérpretes autorizados dão aos seus respectivos ordenamentos, no que tange à

¹⁶³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”, *Revista dos Tribunais*, ano 91, v. 798, abr. 2002, São Paulo, p. 30.

argumentação e à possibilidade de questionamento valorativo-normativo das ações estatais”¹⁶⁴.

Em linha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁶⁵ e com o art. 2º da Lei nº 9.784/99, entendemos não se tratar de termos sinônimos, mas de conceitos distintos, como bem demonstra Humberto Ávila¹⁶⁶, cujos ensinamentos acerca desta distinção pedimos licença para transcrever:

O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. A proporcionalidade exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim.

(...)

O postulado da razoabilidade aplica-se, primeiro, como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral (razoabilidade como equidade). Segundo, como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir (razoabilidade como congruência). Terceiro, como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas (razoabilidade como equivalência).

Ressalvamos que, a nosso ver, a razoabilidade como equivalência de que trata o Ilustre Professor corresponde à proporcionalidade no sentido estrito, na medida em que ambas, segundo o que pudemos depreender de sua obra, são constatadas a partir de um exame de ponderação entre o meio utilizado para a concretização da finalidade estabelecida na legislação.

¹⁶⁴ NOHARA, Irene Patrícia. *Limites à razoabilidade nos atos administrativos*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 96.

¹⁶⁵ Depreende-se dos recentes julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não se confundem, sendo empregados ambos os termos nas ementas e acórdãos, conforme exemplificam ARE 707292 AgR/DF, ARE 650718 AgR/SP e ADC 29/DF.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios* – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 146 e 169.

Trazendo estas ponderações acerca dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, temos que a obrigação instrumental será proporcional quando permitir o exercício da fiscalização e a arrecadação de tributos pela Administração causando o mínimo de prejuízo aos direitos fundamentais dos administrados e garantindo a eficiência da atividade financeira do Estado para atendimento do interesse público.

E será razoável se, a partir de uma análise circunstancial, for possível constatar-se que a prestação imposta está dentro da normalidade, havendo relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada, bem como relação de equivalência entre referida prestação e o atendimento dos interesses de fiscalização e arrecadação tributária.

Nesse sentido Hugo de Brito Machado¹⁶⁷ sustenta que a obrigação instrumental há de ser (i) indispensável (ou seja, necessária) ao controle de obrigação principal, ainda que a ela não se ligue diretamente, (ii) adequada e (iii) proporcional, proibindo-se excessos, devendo a prestação necessária limitar-se ao suficiente para atingir os fins definidos no art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional.

1.8 A validade do art. 71 da Lei paulista nº 6.374/89

O presente estudo refere-se aos regimes especiais consensuais de ICMS e as hipóteses e circunstâncias em que sua concessão pelo Poder Executivo pode ser considerada legítima. Diante da legislação heterogênea editada pelas Unidades da Federação, impusemos um corte metodológico, de forma que o objeto normativo se restringisse à legislação vigente no Estado de São Paulo.

Feita esta colocação que indica a limitação do nosso escopo, entendemos fundamental, para desenvolver o tema, a análise do art. 71 da Lei paulista nº 6.374/89, cujos termos é oportuno transcrevermos:

Artigo 71 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. “Fato gerador da obrigação acessória”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 96, setembro de 2003. p. 32.

regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

§ 1º - O regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar, ainda:

1 - o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto;

2 - a prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício.

§ 2º - Na hipótese prevista no item 1 do parágrafo anterior, admitir-se-á o recolhimento englobado, por destinatário e/ou por períodos.

Esta norma foi introduzida no ordenamento jurídico pela Lei estadual nº 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo, tendo sido, para tanto, atendidas as normas constitucionais que disciplinam o processo legislativo. Após atendido todo o trâmite formal exigido nas normas de competência¹⁶⁸, tem-se o nascimento da norma acima transcrita, atestando-se a existência da lei, tornando-a conhecida e de observância obrigatória. Salienta Antonio Roberto Sampaio Dória a importância desse ato de publicidade, pois “constituiria rematado absurdo exigir-se obediência a uma regra ignota”, além do que “resultaria comprometido um dos pressupostos condicionantes da exequibilidade prática de todos os sistemas jurídicos, o de que *ignorantia legis neminem excusat*”¹⁶⁹.

Concluída a enunciação do texto normativo, constata-se a introdução do dispositivo acima mencionado no ordenamento jurídico. Porém, esta enunciação não corresponde à validade de seu enunciado. Conforme afirma Tárek Moussallem¹⁷⁰, “o ato de produção normativa não é válido ou inválido, é feliz ou infeliz. A enunciação-enunciada e os enunciados-enunciados (por consequência, as normas jurídicas) é que são susceptíveis de ser invalidados”. Porém, entendemos que a enunciação é suficiente para declararmos existentes os enunciados por ela veiculados. É inegável que o art. 71 da Lei nº 6.374/89 existe no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁶⁸ De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Jr., as normas de competência são aquelas que conferem poder para o estabelecimento de outras normas (FERRAZ JR, Tércio Sampaio, *Introdução ao estudo do Direito. Op. cit.*, p. 250).

¹⁶⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, p. 16.

¹⁷⁰ MOUSSALLEM, Tárek. *Revogação em matéria tributária. Op. cit.*, p. 141.

Visto ser existente o dispositivo acima, devemos avaliar sua validade. Para tanto, entendemos conveniente trazermos algumas considerações feitas por Robson Maia Lins¹⁷¹ acerca da validade das normas jurídicas. Segundo o Professor, “a validade é palavra plurívoca, que, dentre seus significados, os mais empregados são: (i) fonte formal do direito; (ii) fundamento de validade; (iii) processo de invalidação de normas; (iv) o ato que põe no sistema a norma invalidadora; (v) a justeza da norma; (vi) vigência; (vii) eficácia e (viii) relação de pertinência da norma com o sistema.

Prossegue o ilustre professor classificando a validade em (i) estática, que corresponde ao “vínculo que une a norma ao sistema, tornando-a jurídica”, aspecto este que privilegia o campo sintático do sistema jurídico (relacionamento entre as normas) e (ii) dinâmica, “enquanto processo de invalidação da norma”, analisada nos campos semântico e pragmático da linguagem. A validade estática é sempre presumida quando da enunciação de uma norma, sendo a validade dinâmica avaliada, posterior e necessariamente, através de novo enunciado que poderá retirá-la do sistema do direito positivo.

Adotamos, aqui, a validade como um conceito que pressupõe a relação de normas de diferentes níveis de hierarquia. As normas que formam o direito organizam-se segundo uma ordem hierárquica, de forma que uma serve como fundamento formal e material de validade da outra hierarquicamente inferior. Essa relação de subordinação é o que permite determinarmos se uma norma é válida ou não. De acordo com Kelsen, “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”¹⁷².

Quando admitimos que o direito caracteriza-se como um conjunto de normas jurídicas válidas, devemos reconhecer que se uma norma é inválida não pertence ao sistema jurídico. Porém, é comum nos depararmos com normas introduzidas no sistema e que, posteriormente, são declaradas desconformes com a norma hierarquicamente superior (inconstitucional ou ilegal), sendo retiradas pelo Poder competente para fazê-lo (validade dinâmica). Em hipóteses como esta, não podemos ignorar o fato de que uma norma desprovida de validade – assim entendida como em desacordo com as normas superiores –,

¹⁷¹ LINS, Robson Maia *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 73 e 74.

¹⁷² KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. *Op. cit.*, p. 215.

produziu efeitos jurídicos, uma vez que, até ser declarada irregular, foi aplicada e obedecida pelos seus destinatários.

A nosso ver, a norma jurídica, ainda que introduzida irregularmente no sistema, produz efeitos jurídicos, os quais podem ser desfeitos por meio da edição de nova norma capaz de produzir efeitos retroativos, desfazendo as implicações derivadas da aplicação de norma declarada inválida.

Acerca desse predicado das normas jurídicas, afirma Norberto Bobbio¹⁷³ que “a pertinência de uma norma a um ordenamento é aquilo que se chama de validade”. Segundo o autor, respeitados os limites materiais e formais estabelecidos pela norma hierarquicamente superior, a norma editada será válida. A observância dessas condições serve “justamente para provar que uma determinada norma pertence a um ordenamento. Uma norma existe como norma jurídica, ou é juridicamente válida, enquanto pertence a um ordenamento jurídico”.

Uma norma será válida se pertencer ao ordenamento jurídico, e, para que possamos averiguar tal condição, é necessário eleger um sistema de referência, tal como procedeu Kelsen, para quem será norma válida aquela produzida por órgão credenciado pelo sistema e conforme o procedimento determinado em lei. Se adotarmos o critério de dedutibilidade, será norma válida se for consequência lógica das normas pertencentes ao sistema. Diante dessa teoria, a norma somente pertencerá ao sistema do direito positivo, e, portanto, só será válida, se editada nos termos prescritos em norma hierarquicamente superior. Para se identificar a existência ou não de validade, impõe-se o confronto da norma investigada com a norma superior, dentro da hierarquia do sistema, até se chegar à Constituição Federal.

Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., ao se referir à dogmática jurídica, para que a norma seja válida, deve estar integrada ao ordenamento: “exige-se, pois, que seja cumprido o processo de formação ou produção normativa, em conformidade com os requisitos do próprio ordenamento. Cumprido este processo, temos uma norma válida”¹⁷⁴. Segundo o

¹⁷³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 9. ed. trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, p. 60.

¹⁷⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. *Op. cit.*, pp. 196-197.

autor, a validade da norma divide-se, conforme disciplinam as normas de estrutura referentes ao processo de enunciação, em:

a) validade formal: refere-se à observância das normas que disciplinam a competência do editor e ao momento em que pode ocorrer a edição da norma;

b) validade material: refere-se à observância das normas que disciplinam a matéria de competência.

Depreendemos das declarações deste respeitável jurista serem válidas todas as normas introduzidas no ordenamento, ou seja, que a ele pertencem, até que, na hipótese de identificação de sua incompatibilidade com a norma hierarquicamente superior, seja enunciada nova norma que retire aquela do ordenamento jurídico.

Considerando as manifestações doutrinárias acerca da validade da norma jurídica, entendemos que a norma introduzida no sistema jurídico, ainda que em desconformidade com as prescrições de normas hierarquicamente superiores, será considerada existente e válida (validade estática, conforme sustenta Robson Maia), até que sua irregularidade seja reconhecida e declarada pelo Poder competente. Assim, a norma jurídica, uma vez editada e ingressada no ordenamento jurídico, presume-se válida, até que deixe de pertencer ao sistema em decorrência do reconhecimento de seu vício formal ou material, ou seja, em virtude da identificação de sua impertinência com relação às normas hierarquicamente superiores. Nessa hipótese, impõe-se a enunciação de segunda norma (geralmente produzida pelo Poder Judiciário), expulsando o enunciado impertinente do sistema do direito positivo.

Nessa esteira, concluímos que a validade de uma norma jurídica corresponde à sua pertinência com relação às normas hierarquicamente superiores, relacionada ao veículo introdutor de normas, sendo que o simples fato de se caracterizar como norma jurídica é indicador da sua validade, já que pertence, em algum momento, a um sistema de direito positivo. Por conseguinte, assumimos como premissa ser válido o art. 71 da Lei paulista nº 6.374/89, para que, então, possamos identificar em que medida sua aplicação é legítima, assim entendida a conformidade com as normas hierarquicamente superiores.

1.9 Noções gerais sobre os princípios jurídicos

Ao disciplinar de forma exaustiva o sistema tributário nacional, outorgando competências tributárias e limitando o poder de instituir e exigir tributos, a Constituição Federal prescreveu normas fundamentais, sobre as quais se fundamentam outras regras de direito. Essas relevantes normas constitucionais são fortemente carregadas de valor, acabando por se destacar como princípios.

Atente-se para o fato de que, ao admitir-se o direito como um conjunto de normas válidas, devemos considerar os princípios também como normas, assim entendidas como o produto de juízos ou pensamentos, expressos na forma de proposições, que decorrem de interpretação de textos legais, sob pena de excluirmos esses elementos do conjunto orientado pela mesma Constituição Federal. Diante desse conceito de norma, confirmamos nosso entendimento no sentido de que os princípios são normas jurídicas, cujo valor nelas presente é mais significativo e cuja existência é consensual em virtude da convergência dos juízos subjetivos, uma vez que há uma interpretação comum dos aplicadores do direito no sentido da relevância de algumas normas e valores que se pretende proteger.

Ademais, admitindo-se que os princípios caracterizam-se também como valores, mantém-se a coerência do estudo, na medida em que as normas veiculam valores que se pretende proteger, e que os princípios, por vezes, são esses valores, independentes de sua estrutura proposicional.

Nesse sentido ensina Paulo de Barros Carvalho, para quem as normas jurídicas estão impregnadas de valores, de intensidade variável, que acabam por exercer significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vetor de compreensão de inúmeros segmentos. Segundo o I. Professor, o termo princípio denota as regras de que falamos, mas também aponta normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregando e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da

norma¹⁷⁵. Depreende-se dessa conclusão, haver quatro usos distintos para o termo “princípios”:

- a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo;
- b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;
- c) valores insertos em norma jurídica de posição privilegiada, mas delas independentes;
- d) limite objetivo estipulado em norma de hierarquia superior, tomado, porém, independente da estrutura normativa.

Cumprir observar que tanto os valores quanto os limites objetivos independem da estrutura normativa, podendo ser implicitamente veiculados no texto legal. Porém, estes institutos não se confundem, pois os limites objetivos são meios para a concretização dos valores. Para distingui-los, é conveniente atentar para as lições de Miguel Reale, também consideradas por Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁶, acerca das principais características atinentes aos valores depreendidos das normas jurídicas, quais sejam:

- a) bipolaridade: na medida em que onde há um valor haverá um desvalor;
- b) implicação: os valores positivos e negativos anulam-se;
- c) referibilidade: o valor importa sempre uma opção perante um determinado objeto de referencia;
- d) preferibilidade: os valores positivo e negativo apontam para direções opostas, havendo sempre a preferência por um em detrimento do outro;
- e) incomensuráveis: não passíveis de medição;
- f) graduados hierarquicamente: são organizados segundo critério hierárquico;
- g) objetividade: requerem objeto da experiência;
- h) historicidade: decorrem de um processo histórico-social evolutivo;
- i) inexauribilidade: excedem os bens em que se objetivam.

Essas características não se aplicam aos chamados “limites objetivos”, cuja verificação é pronta e imediata, como por exemplo o princípio da anterioridade, expresso no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal. Esses limites objetivos são postos para

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de Direito Tributário. Op. cit.* p.104.

¹⁷⁶ *Ibid.*, pp. 142/143.

atingir certos fins, que, por sua vez, caracterizam-se como valores. Em outras palavras, é possível afirmar que os limites realizam os valores.

Seja como for, adotando-se qualquer um dos conceitos atribuídos à expressão “princípios”, seja (i) valor, (ii) norma, ou (iii) limites objetivos, são estes elementos normativos, estruturas principais do ordenamento jurídico, indispensáveis à aplicação das demais normas jurídicas.

Corroborar com essa afirmação o I. Professor Roque Antonio Carrazza¹⁷⁷, ao sustentar que os princípios caracterizam-se como diretrizes, isto é, os nortes do ordenamento jurídico. Para o Professor, “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”¹⁷⁸. E, especificamente com relação aos princípios constitucionais, aduz serem “a um tempo, *direito positivo* e *guias* seguros das atividades interpretativa e judicial. Em outros termos, são *fonte de direito* e *idéias-base* de normas jurídicas.”¹⁷⁹.

Para Geraldo Ataliba¹⁸⁰, os “princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.”

Nessa mesma linha, Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁸¹ ensina que o princípio de direito consiste na “disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que informa o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva. Vale dizer: mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a

¹⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. cit., p.29.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p.31.

¹⁷⁹ *Ibid.*, p.40.

¹⁸⁰ ATALIBA, Geraldo, *República e Constituição*, Op. cit., p. 34.

¹⁸¹ BANDEIRA MELLO, Celso Antônio, *Curso de Direito Administrativo*, Op. cit., p. 545.

racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe outorga o sentido harmônico.”

Capítulo 2 – O ICMS

Pretendemos examinar a constitucionalidade e legalidade da concessão, pelo Poder Executivo, de regime especial consensual de ICMS no Estado de São Paulo, com fundamento no art. 71 da Lei nº 6.374/89. Para tanto, faz-se necessária a análise deste imposto, cuja competência foi atribuída aos Estados e Distrito Federal, com fundamento no art. 155, II, da Constituição Federal.

2.1 O ICMS na Constituição Federal de 1988

Na dicção do art. 155, II da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

A partir deste dispositivo constitucional, é possível classificar, sobre a mesma rubrica, diferentes impostos, como bem afirma Roque Antonio Carrazza¹⁸², para quem há pelo menos cinco, tendo em vista as diferentes materialidades e bases de cálculo. Esta classificação varia segundo os critérios diferenciadores eleitos pela doutrina. É consenso, porém, que, a partir da interpretação do art. 155, II, da Constituição Federal, o ICMS divide-se em (i) imposto sobre operações mercantis; (ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (iii) imposto sobre serviços de comunicação.

Embora adiante abordaremos de forma apartada do ICMS incidente sobre a importação, entendemos não se tratar de uma divisão do imposto. A nosso ver, a regramatriz relativa às operações relativas à circulação de mercadorias compreende as importações, pois são operações iniciadas no exterior. O art. 155, §2º, IX, *a*, da Constituição Federal, ao determinar que o ICMS incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, apenas estabelece um dos possíveis critérios temporais (fatos geradores) do imposto sobre operações mercantis. A materialidade está

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 36.

definida no próprio inciso II do art. 155, segundo o qual o imposto incide ainda que as operações se iniciem no exterior.

Para o Professor Roque Carrazza, o quinto imposto seria representado pelas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica. Deixamos de acompanhar este entendimento do Ilustre Professor, pois consideramos que as operações com estas mercadorias inserem-se na regramatriz do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, embora haja distinção com relação ao sujeito ativo. Isto porque, em regra, o imposto sobre operações mercantis é devido ao Estado de origem, enquanto que, nas operações com referidos produtos, o ICMS é recolhido ao Estado de destino.

Não obstante as peculiaridades de cada espécie de ICMS, todas elas deverão obedecer ao mesmo regime jurídico constitucional. Em todo caso, de todas as possíveis espécies identificadas como ICMS, o imposto sobre operações mercantis é, com certeza, o economicamente mais importante, tendo sido introduzido no direito positivo pela Constituição de 1946, na forma de *Imposto sobre Vendas e Consignações* – IVC. A partir da reforma tributária veiculada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, este imposto foi substituído pelo *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias* – ICM.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, além do imposto sobre as operações mercantis, foi outorgada a competência às Unidades da Federação instituírem e cobrarem também o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, retirando-se tais serviços da competência até então entregue aos Municípios.

2.2 O ICMS e o princípio federativo

O Brasil é uma República Federativa, conforme prescreve o preâmbulo e o art. 1º da Constituição Federal, o que significa que o País é constituído pela União indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal, além do órgão central representado pela União.

Embora cada uma dessas pessoas políticas tenha abdicado de sua soberania em favor da União, ainda preservam sua autonomia política, administrativa e financeira, limitadas unicamente pelas normas constitucionais.

Para explicar esta forma de Estado, Roque Antonio Carrazza¹⁸³ afirma tratar-se de “uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania”.

Tem-se, por conseguinte, que, o Brasil, por se apresentar como Estado Federal, é formado pelos Estados-membros, os quais são autônomos e não soberanos, pois esta qualidade, una, originária, indivisível e inalienável, é detida apenas pela União Federal. Assim, estes Estados estão subordinados à Constituição Federal, que lhes confere autonomia e competências.

A autonomia dos Estados-membros é caracterizada pela tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração¹⁸⁴. A auto-organização é representada pelas suas Constituições e legislações, editadas com fundamento no art. 25 da Constituição Federal. Estas Constituições, ressalte-se, são relativas, considerando que a Constituição Federal reparte as competências entre a ordem jurídica parcial central (União) e as ordens jurídicas parciais periféricas (Estados federados). Consequência desta relatividade consiste na restrição, pela Constituição Federal, da auto-organização dos Estados-membros.

O autogoverno decorre da escolha direta dos representantes dos Poderes Executivo e Legislativo locais, sem que haja interferência da União. Por fim, a auto-administração é refletida no exercício das competências administrativas, legislativas e tributárias definidas constitucionalmente.

Especificamente no caso da competência tributária, esta constitui o principal meio garantidor da autonomia dos Estados-membros, na medida em que torna viável a arrecadação de um mínimo de recursos financeiros necessários para o cumprimento das

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. cit., p. 127.

¹⁸⁴ MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 270. SILVA, José Afonso. O estado-membro na Constituição Federal; *Revista de Direito Público* 16/15.

demais competências, inclusive residuais, previstas nos arts. 23, 24 e 25 do texto constitucional.

Assim, temos que os Estados-membros possuem competências próprias e Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que deliberam de forma autônoma sobre as questões locais, além de tributarem livremente, respeitando somente o texto constitucional, especialmente os arts. 145 e 155.

Por serem autônomos, os Estados-membros devem atender as necessidades de seu governo, regulando suas despesas, valendo-se, para tanto, da competência tributária que lhes foi atribuída pela Constituição Federal, que lhes permite instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.

É necessário, destacar, contudo, que esta autonomia é limitada pelo Poder central, o que não configura inobservância do princípio federativo. Nesse sentido sustenta Hécio Fiori Henriques¹⁸⁵,

Embora a repartição rígida de competências seja pressuposto do sistema federativo, a história mostrou que em todos os Estados existe a necessidade de, em alguns assuntos, o Poder central elaborar normas uniformes sobre matérias de interesse comum a todas as esferas. Nesse sentido, o equilíbrio do sistema federativo consiste, precisamente, na harmonia entre dois princípios: os princípios da autonomia e da uniformidade federativas.

Ainda acerca desta limitação, são preciosas as palavras de Alcides Jorge Costa¹⁸⁶, para quem, “não basta dizer que é autônomo”, sendo necessário “verificar na própria Constituição, qual a extensão desta autonomia”, em especial “no campo tributário”, em que “a autonomia é limitada”. Segundo o Ilustre Professor, “a autonomia dos Estados e dos Municípios, embora declarada na Constituição, é a que a mesma Constituição modela”.

A uniformização do direito, mediante a edição de normas gerais pelo Poder Central, veiculadas por lei complementar, inclusive normas que disciplinam a incidência do ICMS, conforme estabelecido no art. 155, §2º, da Constituição Federal, torna possível o

¹⁸⁵ HENRIQUES, Elcio Fiori. Arts. 1º a 8º. In: CONTI, José Mauricio (coord). *Orçamentos públicos – A Lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 28.

¹⁸⁶ COSTA, Alcides Jorge. “Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito”. In *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 16 e 18.

federalismo cooperativo. Acerca desta questão, ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹⁸⁷:

(...) o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (...) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de ordem geral.

O sistema de tributação relativo ao ICMS, principalmente em virtude do princípio da não-cumulatividade e da possibilidade de envolvimento de mais de uma Unidade da Federação em cada operação ou prestação sujeita a sua incidência, demanda a edição de normas gerais, assim entendidas aquelas que permitem a aplicação uniforme do direito tributário em todo o território nacional.

Com o intuito de assegurar a autonomia de cada Unidade da Federação, preservando o princípio federativo e a autonomia dos Municípios, o Poder Constituinte Originário conferiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a aptidão para instituir tributos, chamada de competência tributária, estabelecendo que esta competência seria exercida segundo limites estabelecidos no próprio texto constitucional e em lei complementar.

Conforme vimos em capítulo anterior, quando estabelecemos nossas premissas metodológicas, a competência tributária legislativa consiste na aptidão entregue pela Constituição Federal às pessoas políticas para editar normas jurídicas veiculadas por lei que disponham sobre matéria tributária criando e modificando tributos.

2.3 A legislação do ICMS e seu caráter nacional

Vimos que o ICMS é um imposto de competência dos Estados-membros, cujo exercício é obrigatório, pois, conforme afirmamos anteriormente, o atributo da facultatividade não se aplica a este imposto, em virtude do disposto no art. 155, §20, XII, “g”, da Constituição Federal. A instituição do ICMS proporciona às Unidades da

¹⁸⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, nº 7. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 19.

Federação auferir receitas derivadas para atendimento das necessidades públicas encampadas pela Constituição Federal e para a manutenção de sua autonomia e independência.

Contudo, esta competência tributária foi delimitada de forma mais restrita com relação ao ICMS, na medida em que o constituinte conferiu à lei complementar o papel de disciplinar diversas matérias concernentes à incidência e cálculo deste imposto. A imposição de regras gerais, uniformes para todos os Estados-membros, decorre dos efeitos da incidência do ICMS, que, muitas vezes, extravasam o território de cada um e que, por isso, podem ensejar conflitos entre eles. Acerca dessa questão, ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁸:

Não obstante essa pormenorizada distribuição das competências entre as pessoas políticas, há campos da incidência tributária que ensejam dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos, em razão, como bem anota Sacha Calmon Navarro Coelho, da 'insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência, relativamente aos fatos geradores de seus tributos'. Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna).

A imposição constitucional de normas gerais em matéria deste imposto a todos os Estados-membros teve como finalidade facilitar a aplicação uniforme do direito tributário em todo o território nacional, evitando conflito entre eles e limitando seu poder de tributar.

Especificamente com relação à limitação do poder de tributar imposta aos Estados-membros, o art. 155, § 2º, XII, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, prescreve caber à lei complementar "a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções,

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 361.

incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; e i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Tem-se, assim, que à lei complementar cabe, além das funções definidas no art. 146 da Constituição Federal, veicular normas gerais relativas ao ICMS, cujas matérias são especificadas no art. 155, § 2º, XII, da Carta Magna. A amplitude das funções atribuídas à lei complementar denota o caráter nacional do ICMS

Notável, pois, que, diferentemente do que ocorre com outros tributos estaduais, as questões relativas ao ICMS devem ser disciplinadas em grande parte por normas de caráter nacional, evitando-se, assim, conflitos de competência e o desenvolvimento heterogêneo das Unidades da Federação, mantendo-se, pois, a incolumidade do princípio federativo.

Somadas às normas nacionais, o sistema tributário brasileiro é composto, ainda, por vinte e sete diferentes legislações relativas ao ICMS, considerando que cada Unidade da Federação, conforme mencionamos, é competente para editar normas relativas a este imposto, em especial, a regra-matriz de incidência instituindo o imposto em seu respectivo território, exercendo, assim, sua competência tributária.

Neste contexto, temos que o ICMS é, sem sombra de dúvidas, o imposto regido pelo maior número de diplomas diferentes do país. A quantidade de documentos normativos que tratam – no plano das normas gerais - desse imposto se justifica, em parte, pelo fato do ICMS ser cobrado pelos Estados e Distrito Federal e não pela União. Seja como for, existe uma série de preceitos relativos a esse imposto válidos para todo o Território Nacional. São normas gerais editadas com base no art. 146 e nos incisos IV, V, VI e XII do §2º do art. 155, todos da Constituição Federal.

Basicamente, o ICMS é regido pela Lei Complementar nº 87/96, que veicula normas gerais relativas ao ICMS, pela Lei Complementar nº 24/75, que traz normas gerais relativas à concessão de benefícios fiscais do ICMS, pelas Resoluções do Senado Federal 22/89, que fixa as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais, e 13/12, que fixa em 4% a alíquota interestadual do imposto nas operações interestaduais com

produtos importados, e por milhares de convênios, protocolos, ajustes e outros atos celebrados pelos Estados e Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A função constitucional dos Convênios é disciplinar as relações entre as Unidades da Federação. Tal função se restringe à (i) permissão para que uma Unidade da Federação reduza suas alíquotas internas para patamares inferiores àqueles aplicáveis às operações interestaduais, em observância ao disposto no art. 155, §2º, VI da Constituição Federal, (ii) concessão de incentivos, isenções, anistias de multas, remissões de débitos, entre outros benefícios ao contribuinte, nos moldes do art. 155, §2º, XII, g, da Carta Magna e (iii) harmonização das obrigações instrumentais impostas aos sujeitos passivos, conforme disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 9º, também prevê que os convênios serão os responsáveis por permitir a aplicação da extraterritorialidade da lei de uma Unidade da Federação, de forma que esta possa instituir a substituição tributária nas operações interestaduais.

Em síntese, reconhecemos a existência de um sem número de preceitos normativos sobre o ICMS de âmbito nacional – leis complementares, resoluções do Senado Federal, entre outros – que traçam a fisionomia desse tributo no âmbito nacional, da qual nenhum Estado ou o Distrito Federal pode se afastar ao instituir esse tributo, o que há de ser feito mediante a edição de lei por todas as Unidades da Federação. Vale dizer: além de observar a lei editada pelo Poder Legislativo de seu território, as Unidades da Federação estão vinculadas à legislação nacional que disciplina o ICMS, sob pena de violação das normas constitucionais.

Reiteramos que a vinculação dos Estados e Distrito Federal não implica, a nosso ver, violação do princípio federalista, protegido inclusive pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. Isto porque a legislação nacional que deve veicular estas normas gerais de ICMS é produto do texto constitucional original, não sendo resultado de emendas. Ao estruturar as regras gerais deste imposto de maneira uniforme em todo o território nacional, o Poder Constituinte originário buscou operacionalizar a sistemática não-

cumulativa do ICMS, além de assegurar o desenvolvimento sustentável e igualitário de todas as regiões do País.

2.4 O Princípio da não-cumulatividade

De acordo com o art. 155, § 2º, I, o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Confira-se a redação:

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

(...)

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

(...)

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

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

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.

(...)

Depreende-se deste dispositivo constitucional, além do fato do ICMS constituir tributo não-cumulativo, sendo a isenção e a não-incidência as únicas hipóteses de anulação do crédito correspondente às operações anteriormente realizadas, uma diretriz imperativa à Fazenda Pública Estadual, onde resta defeso ao legislador infraconstitucional expandir as hipóteses de anulação do crédito tributário.

Nota-se, também, que a não-cumulatividade aplicável ao ICMS encontra-se inteiramente discriminada no texto constitucional, sendo dotada, portanto, de caráter de

norma auto-aplicável. A este respeito, confira-se o entendimento exposto por Roque Antonio Carrazza¹⁸⁹:

Como vemos, o art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais). Estamos, pois, diante de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que, como quer José Afonso da Silva, independe, para irradiar efeitos, da edição de regras inferiores que lhes explicitem o conteúdo. (grifos do original)

Este dispositivo constitucional evidencia, ao nosso ver, que o papel da legislação infraconstitucional, no regramento deste princípio, será sempre ancilar e não poderá inovar no ordenamento jurídico, restringido ou ampliando o direito de aproveitamento de créditos do ICMS anteriormente incidente nas aquisições realizadas por contribuintes¹⁹⁰. Em outras palavras, à legislação infraconstitucional restou somente explicitar a forma de aplicação da sistemática da não-cumulatividade, mediante prescrição de regras reguladoras do procedimento de compensação dos créditos e débitos de imposto, devendo-se, contudo, manter intocado o amplo e irrestrito direito ao crédito de ICMS, salvo, reitere-se, nos casos — excepcionalíssimos — de isenção e não-incidência. Acerca da relevância da norma constitucional acima transcrita, enfatizou Geraldo Ataliba¹⁹¹:

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

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

Firmadas estas premissas, muitos foram os doutrinadores que se empenharam na tarefa de conferir a correta interpretação a ser oferecida à expressão “montante cobrado” empregada pelo Poder Constituinte Originário no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal.

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 87/96”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 25.

¹⁹⁰ Entendemos de leitura obrigatória o brilhante capítulo V do livro *ICMS*, já citado de autoria de Roque Antonio Carrazza. Neste trecho há menção a diversos autores que entendem constitucional e amplo o princípio da não cumulatividade, dentre eles, Paulo de Barros Carvalho, Tércio Sampaio Ferraz, Geraldo Ataliba, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho.

¹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Tributário* 60/43.

Segundo Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁹²:

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

Interpretando o sentido da expressão “montante cobrado”, Clélio Chiesa¹⁹³ entende ser “suficiente que haja a incidência do ICMS nas operações ou prestações anteriores para que surja, infalivelmente, o direito à compensação nas operações posteriores.”.

Hugo de Brito Machado¹⁹⁴ também partilha deste entendimento, sustentando que:

as palavras pago e cobrado, que estão empregadas como sinônimas, não podem mesmo ser interpretadas literalmente. Nem pago quer dizer o que tenha sido efetivamente recolhido, nem cobrado quer dizer o que tenha sido exigido. Significam, ambas, o imposto incidente ou devido, nas operações anteriores.

Roque Antônio Carrazza¹⁹⁵, reportando-se também ao entendimento de Alcides Jorge Costa¹⁹⁶, que sustentava que o vocábulo “cobrado” devia ser entendido no sentido de “incidido” e não de “exigido”, assim se expressa com relação ao direito constitucional ao crédito do ICMS:

Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito ao crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

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

¹⁹² ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. “Diferimento – Estudo Teórico-Prático”. In *Estudos e Pareceres nº 1*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1981, pp. 21 e 22.

¹⁹³ CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo : LTr, 1997, p. 120.

¹⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 140.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. Op. cit.*, pp. 358-359.

¹⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 156.

Depreende-se destas considerações doutrinárias que o princípio constitucional da não-cumulatividade é praticado mediante a apropriação de crédito, pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, do valor do ICMS **incidente** nas operações anteriores.

O termo “cobrado” empregado pelo texto constitucional deve ser interpretado como imposto incidente na operação, sendo irrelevante, para fins de legitimação do crédito apropriado pelo destinatário, se o estabelecimento remetente efetivamente recolheu ou não a integralidade do valor destacado na nota fiscal de saída aos cofres da Unidade Federada em que se encontra.

O destaque do ICMS no documento fiscal prova a incidência do imposto na operação de circulação de mercadoria, sendo que, uma vez escriturado referido documento fiscal, há de ser reconhecido o direito constitucional à apropriação do respectivo crédito, sendo irrelevante o fato de o remetente da mercadoria haver recolhido ou não este valor aos cofres da Unidade Federada onde ele está estabelecido.

Na verdade, uma vez efetivada a operação mercantil e consumado, portanto, o fato gerador do ICMS, eventual exigência fiscal quanto ao estorno do crédito de imposto apropriado pelo adquirente da mercadoria (contribuinte de fato), em vista do não recolhimento do imposto devido por parte do comerciante (contribuinte de direito), implica exigir-lhe novamente o pagamento do imposto já suportado, considerando que o ICMS é parte indissociável do preço da mercadoria, o que é reforçado pelo art. 13, §1º, I, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual o integra a base de cálculo do ICMS, caracterizada pelo valor da operação, o montante do próprio imposto.

Por outro lado, não se pode afirmar que o fato gerador do ICMS somente se aperfeiçoa acaso adimplente o adquirente da mercadoria (contribuinte de fato), visto que, realizada a operação mercantil e independentemente de seu adimplemento no plano comercial, tem-se por ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS, impondo-se o recolhimento deste imposto ao comerciante (contribuinte de direito).

Enfim, realizada qualquer operação de circulação de mercadorias e, portanto, consumada a hipótese de incidência do ICMS, surge a obrigação do recolhimento do imposto aos cofres públicos estaduais (ou distritais, se for o caso) por parte do sujeito passivo da obrigação tributária — o vendedor da mercadoria, considerado contribuinte de

direito do imposto —, enquanto que surge à outra parte envolvida na relação jurídica, isto é, ao adquirente da mercadoria — contribuinte de fato — o direito ao aproveitamento, como crédito, do imposto incidente na operação.

Acerca do assunto, destaque-se entendimento exarado por Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁹⁷:

Nas operações internas do ICMS, em que há as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, o primeiro, sujeito passivo do ‘crédito tributário’, e o segundo, sujeito ativo do ‘direito ao crédito’, verifica-se que o devedor do ‘crédito tributário’ é diverso do credor do ‘direito ao crédito’. De fato, nestas operações, cada qual, comprador e vendedor, além da relação negocial própria são enlaçados pelo mecanismo da não-cumulatividade em relações jurídicas diversas: uma de débito, outra de crédito. Tais relações diversas, com fundamentos jurídicos distintos e contribuintes díspares (de fato e de direito), em comum apresentam apenas a presença do Fisco, respectivamente: numa, em relação de crédito; noutra, em relação de débito. A relação de crédito decorre da incidência da regra impositiva sobre a operação de circulação de mercadorias; a relação de direito ao crédito, da incidência da regra tributária do direito ao crédito sobre a mesma operação de circulação de mercadorias. Crédito e débito decorrem do fato gerador, sendo, pois, o adimplemento irrelevante para a eficácia jurídica de tais relações. O direito ao crédito não nasce do adimplemento (pagamento) do crédito tributário devido pelo contribuinte de direito, decorre do próprio fato gerador.

Com acerto, negar o reconhecimento ao crédito de imposto baseado em documento fiscal devidamente escriturado, enquanto não comprovado o pagamento do ICMS por parte do remetente da mercadoria, seria o mesmo que exigir do contribuinte um controle não apenas da regularidade fiscal dos fornecedores com quem ele negocia, mas também de sua “saúde financeira”.

Não se pode admitir tamanho absurdo! Eventual pretensão fiscal neste sentido praticamente “engessaria” qualquer atividade comercial, principalmente nos segmentos que têm um enorme volume diário de operações. Isto porque, o adquirente das mercadorias passaria a ter a obrigação de exigir de seu fornecedor que, anexa a cada via de nota fiscal, fosse apresentada cópia autenticada da guia de recolhimento do imposto incidente em cada operação, para, aí sim, apropriar-se do respectivo crédito, sem risco de questionamento por parte das autoridades fiscais. Ora, tomadas as premissas acima fixadas acerca do princípio

¹⁹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Importação: Perspectiva Dimensível e “Fato Gerador” do Direito ao Crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102, março de 2004.

constitucional da não-cumulatividade do ICMS, este tipo de exigência afigurar-se-ia totalmente desarrazoada.

Nesse sentido, inclusive, já se manifestaram uníssonas as duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementas abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO – ICMS – CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL – DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU. Verificado que o contribuinte aproveitou crédito decorrente de nota fiscal emitida por quem estava em situação irregular (ainda que só declarada posteriormente), o respectivo montante só é oponível ao Fisco se demonstrado, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda realmente aconteceu. Hipótese, todavia, em que o lançamento fiscal foi efeito imediato da declaração, superveniente, da inidoneidade do emitente da Nota Fiscal, sem que a efetividade da operação de compra e venda tenha sido contestada. Recurso especial conhecido e provido.¹⁹⁸

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIA ADQUIRIDA DE PESSOA JURÍDICA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES – ESTABELECIMENTO DESCONHECIDO – SONEGAÇÃO DO TRIBUTO – RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR.

I – O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao Art. 128 do CTN.

II – Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pagara ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não-cumulatividade.

III – O Art. 112 do CTN tempera o dispositivo do Art. 128, determinando se levem em consideração as circunstâncias que envolvem os fatos. Na hipótese, a teor dos autos, nem mesmo o Fisco tinha conhecimento da situação irregular da fornecedora.¹⁹⁹

Resta claro que, independentemente de haver ou não o recolhimento do imposto devido pelo remetente de mercadorias ou prestadores de serviços aos cofres da Unidade Federal onde ele está estabelecido, uma vez ocorrida a incidência tributária, o direito ao crédito do imposto é assegurado ao adquirente dessas mercadorias ou contratante destes serviços.

¹⁹⁸ STJ – Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Resp 89706/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 06/04/1998, p. 077.

¹⁹⁹ STJ - Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, Resp 189428/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 17/12/1999, p. 0328.

Conforme mencionado, o direito ao crédito do imposto decorre da norma constitucional, sendo autônomo em relação ao cumprimento da obrigação tributária imposta ao remetente das mercadorias. Este entendimento é compartilhado pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, conforme se depreende da leitura de trecho extraído dos debates ocorridos por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.209-2 / RS:

JOBIM - Mas se o vendedor não recolhe o tributo para o Fisco, o adquirente não tem crédito? Veja bem, se o vendedor, que deve o tributo ao Fisco, não recolher esse tributo, não pagar, não desaparece o crédito do adquirente. (...)

MARCO AURÉLIO - Não desaparece, claro, porque as relações jurídicas são diversas.²⁰⁰

Sendo assim, uma vez ocorrida a incidência do ICMS, tendo sido devidamente escriturados os respectivos documentos fiscais, traduzido o fato em linguagem competente, imperioso é o direito do adquirente à apropriação do crédito deste imposto, em apreço ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Importa reiterar que, em algumas hipóteses, contudo, o constituinte decidiu não permitir o aproveitamento de créditos de ICMS; são elas: isenção e não-incidência. Ora, como nenhuma outra restrição foi prevista no texto constitucional, impediu-se, assim, que norma hierarquicamente inferior o faça.

Porém, com fundamento no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, o legislador, pretendendo “disciplinar o regime de compensação do imposto”, ignorou a vedação constitucional expressa ao crédito do imposto e restringiu o direito à apropriação do crédito de ICMS além dos limites constitucionais. De acordo com o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, as mercadorias destinadas ao uso e consumo, a energia elétrica não consumida no processo de industrialização ou revendida, e o serviço de comunicação não utilizado em serviços da mesma natureza somente darão direito ao crédito a partir de 01.01.2020. Além disso, prescreveu um período de quatro anos para que os créditos decorrentes das aquisições de bens do ativo fossem apropriados, vedando seu aproveitamento integral no momento da aquisição.

²⁰⁰ Revista Trimestral de Jurisprudência RTJ-184/729.

Nesse contexto, entendemos apresentarem-se inconstitucionais referidas disposições da legislação que estabelecem não acarretar crédito para compensação com o montante do imposto devido. Isto porque é incabível qualquer limitação temporal ao aproveitamento dos créditos de ICMS, bem como o parcelamento de crédito, cujo ônus do imposto já foi assumido no momento da aquisição do bem, como ocorre com os bens do ativo imobilizado.

Em verdade, a Constituição apenas confere à Lei Complementar competência para “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não cabendo a este diploma legal estabelecer qualquer outra disposição que extrapole os limites constitucionais.

De fato, se o preço pago pelos bens adquiridos pela empresa (matérias-primas, produtos intermediários, produtos secundários, ativo imobilizado, bens de uso e consumo, combustíveis, energia elétrica etc.) constituem despesas (custo) para o contribuinte, integrando o preço do produto final, o não creditamento do ICMS correspondente a tais aquisições, também consistirá num custo e, conseqüentemente, integrará o preço do produto final, provocando a indesejada “tributação em cascata”, contrariando, assim, o objetivo do legislador constitucional ao consagrar o princípio da não-cumulatividade.

Registre-se que o mesmo texto constitucional autorizou a “legislação” a autorizar a apropriação do crédito em hipótese de aquisição de mercadoria ou serviço amparada por não-incidência ou isenção e a manter este crédito no caso destas formas de desoneração forem aplicáveis às operações ou prestações seguintes.

Ao se valer da expressão “legislação”, entendemos que o Poder Constituinte originário faz referência aos Convênios. Isto porque a autorização de crédito nestas hipóteses configura concessão de um benefício fiscal, na medida em que sua aplicação acarreta a redução do saldo devedor apurado pelo sujeito passivo do ICMS. Impõe-se, portanto, a aprovação dos Estados e Distrito Federal, nos moldes do art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, combinado com a Lei Complementar 24/75.

Aliás, de acordo com referida lei complementar, a concessão de crédito presumido – e estamos tratando de crédito presumido, pois a Constituição Federal determina que nas operações e prestações amparadas por não-incidência ou isenção não há direito a crédito de

ICMS – apenas pode ser instituída ou liberada através de Convênios, a ser ratificado pelas Unidades da Federação.

Assim, a partir de uma interpretação sistemática da legislação tributária, entendemos que os créditos presumidos de ICMS, o que compreende o direito ao crédito em operações sujeitas à isenção e não-incidência, dependem de aprovação, em Convênio, tácita ou expressa, das Unidades da Federação.

Salientamos que os Convênios constituem ato inaugural do processo legislativo aplicável em matéria de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, de forma que a deliberação dos representantes do Poder Executivo Estadual refletida no Convênio depende de aprovação pela Assembleia Legislativa de cada Unidade Federativa para ingressar na legislação estadual. Nesse sentido sustenta Roque Carrazza²⁰¹, para quem “o conteúdo dos convênios só passa a valer como Direito interno dos Estados e do Distrito Federal ao depois da ratificação, que é feita por meio de decreto legislativo”.

2.5 A regra-matriz de incidência do ICMS

A descrição legal do evento apto a ensejar o nascimento da obrigação, denominado por Paulo de Barros Carvalho como “hipótese de incidência”, envolve vários critérios, sem os quais não haverá a prescrição dos efeitos decorrentes da subsunção do fato à norma. Segundo o jurista, ocorre a incidência do fato à norma por meio de “duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito”²⁰².

²⁰¹ CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 198.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos Jurídicos da Incidência*. *Op. cit.*, p. 9.

No mesmo sentido, ensina Hugo de Brito Machado que a expressão “hipótese de incidência tributária designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária²⁰³”. Constrói-se daí que, se ausente ou indefinido um dos três critérios formadores da hipótese de incidência tributária descrita em lei, não há relação jurídica tributária legítima.

Assim, só ocorrerá a subsunção do fato ocorrido na norma tributária se verificados todos os critérios da “hipótese de incidência”, ou seja, quando corresponder rigorosamente à descrição que do fato faz a lei. Uma vez verificada a ocorrência do fato com conteúdo econômico descrito em regra de direito, constitui-se o vínculo obrigacional prescrito nessa mesma regra, que é determinado consoante os critérios subjetivo e quantitativo estabelecidos em seu consequente.

Feitas essas considerações preliminares necessárias, em especial, acerca da importância da regra-matriz de incidência do ICMS, passamos ao estudo desta norma, analisando cada um dos critérios que compõem suas quatro diferentes regras-matrizes de incidência, que classificamos como (i) imposto sobre operações de circulação de mercadorias; (ii) imposto sobre a importação de bens e mercadorias; (iii) imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (iv) imposto sobre prestação de serviços de comunicação.

Reiteramos que a legislação que disciplina a incidência, fiscalização e arrecadação do ICMS é extremamente complexa e vasta. Por esta razão, elegemos alguns dos seus aspectos que, em nossa opinião, são os mais gerais. Esta seleção, registre-se, não se baseou em critério de relevância, pois inúmeras especificidades e formas operacionais foram excluídas em razão de não ser objeto deste estudo a elaboração de um tratado sobre o ICMS, mas os limites para a concessão de regime especial consensual relativo a este imposto. Daí o motivo do corte metodológico e da ausência de pretensão de esgotamento do tema referente às possíveis regras-matrizes de incidência do ICMS.

Além disso, salientamos que, nas oportunidades em que nos referimos à legislação estadual que dispõe sobre os critérios da regra-matriz de incidência, baseamo-nos fundamentalmente na Lei nº 6.374/89, que institui o ICMS no Estado de São Paulo.

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 11 ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p.91.

2.5.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

A instituição do ICMS foi atribuída pela Constituição Federal de 1988 aos Estados e ao Distrito Federal e de forma excepcional à União²⁰⁴. Para os Estados e Distrito Federal, este imposto é o principal instrumento de autonomia política e financeira, considerando o montante total arrecadado mensalmente. Daí se explica a incrível resistência de qualquer reforma que vise a alterar fundamentos das regras constitucionais postas na Constituição Federal de 1988. Há um temor explícito de regresso aos tempos de dependência financeira e, portanto, política, dos entes federados à União, sob o pretexto de um ICMS federal simplificado.

A competência tributária inaugurada pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Sinteticamente, o critério material da hipótese normativa do imposto sobre operações mercantis é a realização de uma operação jurídica comercial que implique a circulação de mercadorias, isto é, a realização de negócio jurídico regido pelo Direito Civil em que se opere a transferência de propriedade de bem móvel objeto de mercancia, e não apenas o deslocamento físico, como o que ocorre, por exemplo, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa ou no empréstimo de bens²⁰⁵.

Em resumo, o critério material do imposto sobre operações mercantis é a realização de negócio jurídico comercial (operação mercantil) em que ocorra a circulação (transferência de titularidade) de mercadoria. Para que haja o negócio jurídico é necessário

²⁰⁴ Neste sentido, a sempre precisa lição de Roque Antonio Carraza que refere a possibilidade da instituição do ICMS pela União Federal na iminência ou em caso de guerra ou, ainda, na eventual recriação de territórios (CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS. Op. cit.*, p. 30).

²⁰⁵ Neste sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça por meio da Súmula 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

que existam o comprador e o vendedor, que não podem ser a mesma pessoa, nem por ficção.

Igualmente, para que se fale em mercadoria há que existir um bem móvel de habitual mercancia, ou seja, bem móvel posto em comércio. Não adquire, a nosso ver, a natureza de mercadoria o bem móvel usado e recolocado à venda, a menos que tenha sofrido algum processo de recondicionamento. Sabemos que o conceito de mercadoria sofre de um processo de evolução ou involução drástica, a ponto de se admitir que bem imóveis sejam mercadoria para uma empresa imobiliária. Não concordamos com tal dilatação deste conceito, sob pena de se admitir que tudo seja mercadoria, o que torna referida conceituação inútil e amplia ilimitadamente a competência tributária do ICMS.

Não é desnecessário lembrar que a regra que define competência tributária é uma regra limitadora de poder e seu papel é estruturante do sistema, sob pena da inexistência de um sistema jurídico e da prevalência de um amontoado de normas costuradas em retalhos. Por esta razão, não se pode alterar o sentido das expressões constitucionais que traçam os limites ao exercício da competência tributária pelas pessoas políticas. Nesse sentido, inclusive, determina o art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Importa destacar que os bens incorpóreos também se caracterizam como mercadorias para fins de incidência do ICMS. Esta questão tem sido amplamente debatida pela doutrina e jurisprudência quando se trata de *software*.

De acordo com alguns autores, o *software*, por ser uma atividade intelectual, em que é exercido direito autoral, está afastado da incidência do ICMS. Manifestaram-se neste sentido Edvaldo Brito²⁰⁶, Ives Gandra Martins²⁰⁷, Roque Antônio Carrazza²⁰⁸, entre outros.

²⁰⁶ BRITO, Edvaldo. *Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária?* Revista Dialética de Direito Tributário, nº 5, fev., 1996, p. 19-28.

²⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra. O licenciamento e o sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias – impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações. ICMS. *Revista de Imposto de Renda*, nº 270, jan, São Paulo: CERFIR, 1990, p. 24.

Contudo, em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial de 11/03/2011, e cujo julgamento demorou aproximadamente onze anos para ser concluído, muito se debateu sobre a possibilidade de cobrança de ICMS nas hipóteses em que o *software* é recebido via *download*.

Uma das questões apresentadas na Ação Direta de Inconstitucionalidade consistiu nos termos do art. 2º, § 1º, VI, da Lei nº 7.098/98, do Estado de Mato Grosso, segundo o qual o ICMS incide “sobre operações com programa de computador – *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

Decidiram a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, em maio de 2010, que o fato do *software* apresentar-se como bem incorpóreo não afasta a incidência do ICMS. Isto porque a tecnologia presente no cenário atual permite que a “operação de circulação de mercadoria”, sujeita à incidência do ICMS, ocorra por via eletrônica. É oportuno transcrevermos trechos do acórdão:

Ministro Ricardo Lewandowski: (...) questões: (i) saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e (ii) determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.

Ministro Gilmar Mendes: Logo, a idéia de comercialização ou circulação passa a ocorrer por via eletrônica. (...) Por isso o Ministro Nelson Jobim falou: ‘Isso também é circulação’. E veja, aqui é um caso notório. Chamo a atenção, de novo, no plano da hermenêutica, em que a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar.

Ministro Ayres Britto: O próprio substantivo circulação passa a ganhar um sentido novo. A internetização da vida leva à proliferação dos negócios via on line.

Ministro Cezar Peluso: Mas há uma coisa grave aqui nesta liminar. Realmente, ainda não consegui alcançar a razão de suspender a expressão ‘ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados’. Na verdade está o quê? Suspendendo a previsão de um outro ambiente de concretização de operação, isto é, está-se reconhecendo que é possível haver operação mercantil sujeita à tributação, mas se suspende quando ela é realizada por via eletrônica. E qual é o problema? Em vez de se comprar da prateleira, compra-se por transferência eletrônica. É a mesma

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Livro eletrônico – imunidade tributária – exegese do art. 150, VI, d, da Constituição*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 254-272.

coisa. Isto é, se está na prateleira, e se compra na prateleira; e se se compra por pedido eletrônico, é a mesma coisa. Em vez de comprar um CD e instalar na máquina; entra na internet, compra e transfere diretamente para a máquina. Em ambos os casos, a operação mercantil está caracterizada. (...).”

Depreende-se, portanto, desta decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, que o fato de se tratar de bem incorpóreo não o impede de ser caracterizado como mercadoria, cuja circulação está sujeita à incidência do ICMS. Trata-se de reconhecimento da mutabilidade da interpretação em conformidade com o contexto histórico.

O critério temporal do imposto, considerado fato gerador, corresponde ao momento da saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte; momento da transmissão a terceiro, no caso de mercadorias depositadas em armazéns gerais e depósitos fechados; ou momento da transmissão de propriedade de mercadoria, quando a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do contribuinte-transmitente, nos termos do art. 12 da Lei Complementar 87/96.

O critério espacial consiste nos limites territoriais dos Estados e do Distrito Federal.

Quanto aos critérios que compõem o consequente desta regra-matriz de incidência, temos que o critério quantitativo, relativamente à base de cálculo, corresponderá ao valor total da operação, cobrado do destinatário (preço). O art. 13, §1º, da Lei Complementar nº 86/97, estabeleceu que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle e o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas.

A alíquota varia nos seguintes termos, em observância do art. 155, §2º, IV a VIII, da Constituição Federal, combinado com as Resoluções SF 22/89 e 13/12:

- a) tratando-se de operação interestadual, sendo o destinatário contribuinte do ICMS:
 - 7% quando originados das Regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, e destinados para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive o Espírito Santo;
 - 12% para destinatários localizados nas Regiões Sul e Sudeste, excetuado o Espírito Santo e demais hipóteses;

- 4% tratando-se de mercadoria importada do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro não tenha sido submetida a processo de industrialização ou, ainda que submetida a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resulte em mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)²⁰⁹.

b) tratando-se de operação interestadual com destinatários não contribuintes deste imposto, a alíquota será aquela instituída internamente pela Unidade Federativa remetente para a respectiva mercadoria, não podendo ser inferior à alíquota fixada pela Resolução do Senado Federal 22/89, correspondente a 12%, nos termos do art. 155, § 2º, VI, da Constituição Federal;

c) tratando-se de operação interna, será a respectiva alíquota fixada na lei ordinária editada pela pessoa política.

Com relação ao critério pessoal, o sujeito ativo é representado pelos os Estados e o Distrito Federal de origem da mercadoria, exceto no que se refere ao diferencial de alíquota devido nas aquisições de ativo e material de uso e consumo, quando o sujeito ativo será a Unidade Federativa de destino. Além disso, de acordo com o art. 11 da Lei Complementar 87/96, estando a mercadoria em situação irregular por falta de documentação fiscal, o sujeito ativo será a Unidade da Federação em que se encontre.

Por sua vez, o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique, com o intuito comercial, as operações relativas à circulação de mercadoria. Ressalte-se que, o contribuinte é definido pela lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal. Registre-se que, de acordo com o art. 5º da Lei Complementar 87/96, a lei pode atribuir a terceiro a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando seus atos concorrerem para o não pagamento.

Além disso, ainda referente à sujeição passiva, o art. 6º da Lei Complementar 87/96 estabelece que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a responsabilidade, caso em que assumirá a condição de substituto tributário. Registre-se que

²⁰⁹ De acordo com o art. 1º, §2º, da Resolução SF 13/12, o Conteúdo de Importação é representado pelo percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

esta substituição tributária não pode recair sobre pessoas físicas ou jurídicas não consideradas pelo art. 4º a Lei Complementar 87/96 como contribuintes. Ou seja, não pode o legislador eleger como sujeito passivo uma pessoa física que não pratique fato gerador do ICMS como responsável por substituição tributária pelo pagamento do imposto devido por um contribuinte que promove operações comerciais com habitualidade.

Note-se que a lei complementar permite que a lei eleja substitutos tributários, o que está em conformidade com o art. 155, §2º, XII, “b”, da Constituição Federal, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária.

Importa reiterar que o fato gerador, a base de cálculo, o contribuinte, o responsável por substituição tributária e o critério espacial para fins de definição dos sujeitos ativo e passivo devem ser determinados pela lei complementar, conforme orientações constitucionais. Daí decorre a extrema importância da Lei Complementar 87/96, cujos termos devem ser observados pelas Unidades da Federação quando, no exercício de sua competência tributária, instituem o ICMS em seus respectivos territórios mediante a edição de lei ordinária.

2.5.2 Imposto sobre importação de bens e mercadorias

Com o objetivo de conferir aos produtos estrangeiros o mesmo tratamento tributário, protegendo, assim, a indústria e o produtor nacional, o Poder Constituinte originário tratou de tributar pelo ICMS as mercadorias provenientes do exterior, definindo também como critério material do imposto a importação de mercadorias. Esta materialidade encontra fundamento no art. 155, II, da Constituição, segundo o qual compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, **ainda que iniciados no exterior**.

Este imposto tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 12, IX, da Lei Complementar nº 87/96 e como critério espacial o território da Unidade da Federação.

Uma primeira questão polêmica refere-se à qual das Unidades da Federação é considerada sujeito ativo para figurar na relação jurídica tributária. Inicialmente procurou-se sustentar que seria aquela onde ocorre o fato gerador, ou seja, onde ocorre o desembaraço aduaneiro. Porém, embora o fato gerador ocorra no território de um determinado Estado, este não necessariamente é considerado o sujeito ativo²¹⁰. Conforme consta do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição da República, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, o ICMS incidente sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior cabe **ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria**, bem ou serviço.

Como se vê, a Constituição Federal menciona que o sujeito ativo do ICMS na importação será o Estado do **destinatário** da mercadoria. Por seu turno, não obstante a Constituição da República, em seu art. 155, §2º, XII, tenha permitido que certas regras do ICMS fossem tratadas por meio de uma lei complementar (a qual, aliás, possui também o precípuo papel constitucional de resolver conflitos de competência, nos termos do disposto no art. 146, I), tais como a definição do local de ocorrência do fato gerador, a disciplina prescrita pela Lei Complementar nº 87/96 gerou ainda mais problemas de aplicação prática. Confira-se a literalidade da referida lei:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem: (...)

(...)

d) importado do exterior, o do **estabelecimento onde ocorrer a entrada física**.

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; (sem destaques no original).

Este critério jurídico tem sido usual e tradicionalmente adotado por diversas Unidades da Federação, dentre as quais, o Estado de São Paulo. De acordo com jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, a “entrada física” das mercadorias é

²¹⁰ Conforme reiterada jurisprudência, o ICMS incidente sobre a importação não é devido à Unidade Federativa onde se verifica o desembaraço aduaneiro. “A tese do acórdão impugnado está em conformidade com assentada orientação da Corte, que, em casos idênticos, tem decidido que o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante (...) se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro. (...)” (STF – RE nº 487.331-1/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, DJU 08.09.2006, p. 129).

determinante do sujeito ativo da relação jurídica tributária, com fundamento no dispositivo acima transcrito.

Como se disse, grande parte dos julgados administrativos paulistas considera a situação de contribuintes de outros Estados promovendo o desembaraço de mercadorias e sua remessa diretamente para clientes em São Paulo, sem que tenha ocorrido a circulação das mercadorias em seus respectivos territórios, decidindo que o ICMS incidente sobre a importação haveria de ser recolhido para os cofres do Estado de São Paulo.

Segundo tal interpretação, o ICMS seria devido para o Estado em que primeiro circulou a mercadoria importada, sendo assim considerado aquele em que se localiza o primeiro estabelecimento no qual se verifica a entrada física dessa mercadoria.

Contudo, embora a Lei Complementar 87/96 disponha nesse sentido, entendemos que a interpretação mais apropriada do texto constitucional, quando faz referência ao local do domicílio ou estabelecimento do destinatário, é no sentido de tratar-se da Unidade da Federação onde esta estabelecido ou domiciliado o importador, assim entendido como o adquirente da mercadoria ou serviço proveniente do exterior. Trata-se, pois, do destinatário jurídico e não físico.

Nesse sentido posicionou-se José Eduardo Soares de Melo²¹¹:

O respectivo valor tributário compete ao Estado (e DF) onde se localiza a pessoa que juridicamente realizou a referida importação, ou seja o destinatário jurídico das mercadorias ou dos bens estrangeiros.

O fato dos bens importados transitarem unicamente no Estado destinatário físico (em razão da facilidade de trânsito ou economia de frete), não representa causa jurídica para se conceber a exclusiva incidência do imposto neste Estado (ou DF), porque a circulação jurídica concretiza-se com o sujeito passivo localizado em outra unidade federativa (importador). É inconsistente a regra que fixa como local da operação 'o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física' (art. 11, I, *d*, da Lei Complementar nº 87, de 13.9.96).

Esta nos parece a melhor interpretação, respaldada ainda na jurisprudência dos Tribunais Superiores, especialmente considerando-se a necessidade de eficiência e rapidez nas operações logísticas que inovam a cada dia as formas de operar, muitas vezes

²¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS – Importação – uma nova classificação tributária". In *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 555 e 556.

promovendo uma única circulação física de mercadoria, que não reflete a operação jurídica, esta sim sujeita à incidência do ICMS.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o debate relativo à definição do Estado para o qual é devido o ICMS nas importações se iniciou na 2ª Turma em 15/05/2000 quando do julgamento do Recurso Especial nº 256.814/RJ, que teve a Ministra Nancy Andrichi como Relatora. Neste caso, entendeu-se – com base nas alíneas “d” e “e” do inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 – que o ICMS seria devido **ao Estado em que estivesse localizado o importador**. Confira-se um trecho deste importante precedente:

“(…) local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é aquele em que se localiza o estabelecimento que promoveu a importação do bem”²¹².

Em 04/02/2002, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça apreciou a mesma matéria quando do julgamento do Recurso Especial nº 282.262/RJ, que teve o Ministro Francisco Falcão como Relator. Nessa oportunidade foi suscitado o precedente acima referido, concluindo-se, ao final, que o “sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro”.

Após esses julgamentos, foi cristalizado no âmbito das duas Turmas que compõem a 1ª Seção do Tribunal (responsável pelos casos envolvendo o Direito Público) o entendimento de que o ICMS é devido em favor do Estado em que estiver localizado o importador da mercadoria.

Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal, cumpre esclarecer que, até recentemente, só existiam manifestações definitivas por parte da 1ª Turma. Dela, destacam-se dois casos exemplares, a saber, os Recursos Extraordinários 299.079-5/RJ e 396.859/RJ.

Nesses dois casos firmou-se o entendimento de que o ICMS na importação deve ser pago em favor do Estado em que estiver localizado o **destinatário jurídico** da

²¹² Superior Tribunal de Justiça - STJ, 2ª Turma, REsp 256.814/RJ, rel. Min. Nancy Andrichi, v.u., DJU 1 de 11-9-00, p. 248.

importação, ainda que o desembaraço aduaneiro da mercadoria tenha ocorrido em Estado diverso, e mesmo se a mercadoria seja remetida diretamente para um terceiro, adquirente no país. Ressalte-se: fez-se alusão ao destinatário jurídico, e não ao “destinatário final” da mercadoria importada ou ao local em que, fisicamente, ela ingressa no território nacional. Nesse sentido, em voto proferido no RE nº 299.079-5/RJ, o Ministro Carlos Britto, Relator, salientou que “o dispositivo constitucional, ao se referir a ‘estabelecimento destinatário’, não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é”.

Como se percebe dos referidos julgados, a 1ª Turma da Corte Suprema já tem entendimento consolidado quanto ao Estado para o qual o ICMS é devido na importação: o imposto é devido ao Estado onde estiver estabelecido o importador, ainda que não seja destinatário final.

Em importante julgamento ocorrido em 04/12/2009, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, que até então não havia se manifestado sobre esse tema, apreciou o Recurso Extraordinário nº 405.457/SP, tendo como Relator o Ministro Joaquim Barbosa. O recurso foi interposto por uma empresa importadora (a empresa La Violetera), por seu estabelecimento em Curitiba/PR. As mercadorias foram desembarcadas em Santos/SP, e remetidas diretamente a outro estabelecimento de mesma titularidade da importadora sediado em São Paulo/SP.

A situação de fato daqueles autos foi minuciosamente descrita no relatório do Acórdão do Recurso de Apelação pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Confira-se trecho:

A embargante tem sede em Curitiba-PR e filial em São Paulo-SP; promoveu a importação de gêneros alimentícios por seu estabelecimento de Curitiba, os quais foram desembarçados em Santos e transportados diretamente para a sua filial nesta Capital. O imposto referente da entrada da mercadoria foi recolhido no Paraná. O estabelecimento situado em São Paulo foi, posteriormente, autuado pela falta de recolhimento do mesmo tributo sob o argumento de que, tendo a circulação ocorrido somente neste Estado e aqui estando o ‘estabelecimento destinatário’, aqui deveria ser o imposto recolhido. (...)

No julgamento do Recurso Extraordinário em referência, o Relator afirmou que “o destinatário a que alude o dispositivo constitucional é o jurídico, isto é, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, ou seja, o importador adquirente”.

Afirmou-se, ainda, “que tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação de mercadoria no território do Estado onde localizado o importador seriam irrelevantes para o desate da questão. O que se deveria indagar é quem teria sido o importador, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiara a operação que trouxera os produtos para o território nacional”. Afastou-se, pois, o entendimento segundo o qual a entrada física dos bens no estabelecimento da pessoa jurídica ou física seria critério decisivo na identificação do sujeito ativo do ICMS na importação de mercadorias.

Com base nas referidas manifestações do Supremo Tribunal Federal, é possível verificar a absoluta prevalência no âmbito judicial do entendimento segundo o qual o ICMS na importação de mercadorias é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento do importador, assim entendido o destinatário jurídico da operação de importação.

No que concerne à sujeição passiva, considera-se contribuinte do ICMS o importador, ou seja, o adquirente da mercadoria ou serviço, seja física ou jurídica, ainda que não pratique com habitualidade as operações comerciais, em conformidade com o disposto no art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal.

Quanto ao critério quantitativo, o ICMS incidente sobre a importação é calculado sobre o valor da transação, acrescido do Imposto de Importação, IPI, PIS/COFINS-importação, despesas aduaneiras, taxas e outros encargos, além do próprio ICMS. A alíquota aplicável corresponde àquela incidente sobre as operações internas com as mercadorias importadas, que, no Estado de São Paulo, é, em regra, de 18%, de acordo com o art. 34, I, da Lei nº 6.374/89.

Ainda acerca do ICMS incidente na importação, é imperioso destacar que, até a Emenda Constitucional nº 33/01, com fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as importações de bens por sujeitos não contribuintes não eram alcançadas pelo imposto. Isto porque, conforme referida jurisprudência, a Constituição Federal fazia referência exclusivamente a mercadorias, assim considerada sob o ponto de vista do importador, ou seja, produtos que seriam por este revendidos. Além disso, os sujeitos não considerados contribuintes do ICMS, ao recolherem o imposto na importação, não

poderiam compensá-lo, pois não haveria operação subsequente geradora de débito, o que, segundo os Ministros do Supremo Tribunal Federal, violaria o princípio da não-cumulatividade²¹³.

Atendendo a antigo pleito dos Estados, insatisfeitos com a referida jurisprudência, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro um novo fato gerador do ICMS, qual seja, a importação de bens do exterior por pessoas físicas ou jurídicas que não sejam contribuintes habituais do imposto. Tal se deu mediante a alteração do texto da alínea *a* do inciso IX do §2º do art. 155 da Carta Magna.

Com efeito, fala-se em “novo fato gerador” porque, na importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas que não sejam contribuintes habituais do imposto, não ocorre a realização de operação, esta entendida como negócio jurídico eminentemente bilateral e consensual, representativo de substrato econômico, e, conseqüentemente, a circulação de mercadoria, elemento essencial à caracterização da hipótese de incidência do ICMS (mesmo no caso da importação), até o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Na realidade, muito embora a maior parte dos Estados já efetuasse a cobrança do ICMS na importação de bens do exterior realizada por pessoas físicas ou jurídicas que não fossem contribuintes habituais do imposto, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.075-9/DF, por entender que a incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, consagrou o entendimento no sentido da inexigibilidade do imposto nessas hipóteses.

Além disso, referida Emenda conferiu ao legislador nacional competência para, mediante a edição de lei complementar, fixar a base de cálculo do ICMS, de forma que o montante do próprio imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Com isso, estatuiu-se também para as importações o chamado “cálculo por dentro”, antes incidente apenas nas operações internas e interestaduais de circulação de mercadorias e nas de prestação de serviços de transporte e interestadual e intermunicipal e de comunicação.

²¹³ Superior Tribunal Federal - STF. RE 203.075. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado em 28.08.98.

Ocorre que, a despeito de alguns Estados já estarem promovendo a cobrança do imposto nos lindes estabelecidos pela Emenda Constitucional, uns, como o de São Paulo, com base em leis ordinárias (inserindo as referidas alterações nas suas legislações internas) editadas após o advento da referida emenda, e outros, simplesmente, com base em disposições legais e regulamentares editadas antes da alteração do texto constitucional, entendemos que, do ponto de vista estritamente jurídico, não haveria possibilidade de aplicação dessas normas sem a prévia edição de lei complementar, determinando os contribuintes, o fato gerador e a base de cálculo do imposto.

Isso porque, mesmo que se dê ao inciso III do art. 146 da Carta Magna (que dispõe caber à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário), a interpretação sistemática seguida pelos adeptos da chamada corrente “dicotômica”²¹⁴, no caso específico do ICMS, o legislador constituinte foi mais além, exigindo, expressamente, na alínea ‘a’ do inciso IX do §2º do art. 155, lei complementar para definir o contribuinte do imposto.

Assim, tendo sido instituído novo fato gerador para este imposto, qual seja, a importação de bens por não contribuintes, há que se editar uma lei complementar definindo, para a nova hipótese de incidência, o seu contribuinte, tendo em vista disposição constitucional expressa determinando a prévia edição de lei complementar para definir o contribuinte do ICMS, independentemente da interpretação dada ao inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

Nesse tocante, importa esclarecer que, muito embora a Lei Complementar nº 87/96, já dispusesse no inciso I do parágrafo único do art. 4º, que também é contribuinte do imposto a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento, mesmo assim haveria necessidade de edição de nova lei complementar, tendo em vista que, na época da edição do citado dispositivo legal, ainda não havia no ordenamento jurídico brasileiro norma que lhe conferisse fundamento de validade.

Isso porque, como o ordenamento jurídico é um conjunto escalonado de normas sobrepostas em hierarquia vertical, o fundamento de validade de uma norma jurídica há de

²¹⁴ A corrente dicotômica prestigia a primazia da Federação e a autonomia dos Municípios, defendendo caber à lei complementar, ao estabelecer normas gerais de direito tributário, apenas dispor sobre conflitos de competência entre entidades tributantes e regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

ser encontrado em norma vigente de superior hierarquia, que há de estar, necessariamente, em consonância com a Norma Maior (Constituição Federal). No caso das leis complementares, seu fundamento de validade deve ser buscado diretamente no texto constitucional, considerando a redação vigente à data da edição da lei.

Destarte, se na época da edição da Lei Complementar nº 87/96, o texto constitucional não previa a possibilidade de se cobrar o ICMS sobre a importação de bens realizada por pessoa física ou jurídica que não fosse contribuinte habitual do imposto, tanto que o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu ser indevida a cobrança do imposto nessas hipóteses, o referido inciso I do parágrafo único do art. 4º (da Lei Complementar nº 87/96) não pode ser considerado válido, eis que, ao tempo de sua publicação, não tinha fundamento de validade.

Nem se alegue a possibilidade do referido dispositivo legal ter sido constitucionalizado pela posterior edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, tendo em vista que a constitucionalidade de uma norma, bem assim o seu fundamento de validade, devem ser analisados de acordo com as normas vigentes ao tempo de sua edição. Em suma, não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade de vício de inconstitucionalidade vir a ser sanado por norma posterior que lhe dê fundamento de validade.

Nesse sentido, considerando que não há no ordenamento pátrio lei complementar válida definindo o contribuinte do ICMS na hipótese de importação do exterior de bens por pessoas físicas ou jurídicas que não sejam contribuintes habituais do imposto, não há possibilidade jurídica dos Estados efetuarem a cobrança desse imposto antes da prévia edição da referida lei complementar, e mais, sem a edição de lei ordinária estadual, publicada **após** a edição da citada lei complementar.

O mesmo se diga quanto à possibilidade de se incluir na base de cálculo do ICMS sobre importação o montante correspondente ao próprio imposto, eis que, nesse caso, a própria Emenda Constitucional nº 33/2001, ao determinar a realização do chamado “cálculo por dentro”, expressamente consignou caber à lei complementar fixar essa nova base de cálculo, pelo que, sob o aspecto jurídico, não há como os Estados cobrarem o

ICMS sobre o próprio imposto antes da edição da correspondente lei complementar prescrevendo essa forma de cálculo.

Importa destacar que o Supremo Tribunal Federal, analisando a possibilidade de cobrança do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (“IPVA”) pelo Estado de São Paulo mediante a edição de norma local, independentemente da edição de prévia lei complementar, entendeu poderem os Estados, na ausência de lei complementar, mediante o exercício da competência legislativa plena, prevista no § 3º do art. 24 da Carta Magna, editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, fazendo valer o disposto no § 3º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Há de se esclarecer, contudo, que nada obstante tenha o Supremo Tribunal Federal entendido que, naquela hipótese, se fazia dispensável a edição de lei complementar, o fundamento legal utilizado foi o § 3º do art. 34 do ADCT, expedido, **especificamente para regular situações transitórias entre o sistema constitucional pretérito e o que se estabeleceria com a Carta de 1988**, que não pode, portanto, ser utilizado para sanar lacunas geradas pela posterior alteração da própria Constituição de 1988.

De outra sorte, em outra situação, ao analisar a possibilidade do Estado do Rio de Janeiro efetuar a cobrança de adicional do imposto sobre a renda mediante simples a edição de lei local, decidiram os Ministros do Supremo Tribunal Federal ser imprescindível a edição de prévia lei complementar, por entenderem ser veículo legal materialmente indispensável à solução de conflitos de competência entre Estados da Federação, não bastando para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no § 3º do art. 24 da Carta Magna e no art. 34, § 3º do ADCT, valendo destacar que, em nenhum dos casos, os argumentos utilizados pela Suprema Corte podem ser estendidos ao caso do ICMS que, inclusive, diferentemente do IPVA e de outros impostos, já possui lei complementar estabelecendo suas normas gerais.

Ademais, ressaltamos que, na hipótese de prevalecer na jurisprudência entendimento que possibilite a cobrança do imposto, independentemente da edição de prévia lei complementar, ainda assim será necessária a edição, por cada Estado, de leis ordinárias instituindo referidas alterações na sua legislação interna, já que, como explicitado, as normas que previam a cobrança antes da publicação da Emenda

Constitucional nº 33/20001, não restaram constitucionalizadas pela simples alteração do texto constitucional.

Nessa hipótese, como se trata de instituição (nova hipótese de incidência) e aumento (base de cálculo) do tributo, os Estados terão que observar o princípio da anterioridade, inserto na alínea *b* do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, somente podendo efetuar a cobrança do imposto no exercício financeiro seguinte ao da edição da respectiva lei.

Sucedo, todavia, que, não obstante, ao nosso ver, do ponto estritamente jurídico, seja indispensável a edição de lei complementar para que possa ser cobrado o ICMS nos moldes estabelecidos pela Emenda Constitucional, certamente, na prática, os Estados condicionaram o desembaraço aduaneiro dos bens importados por pessoas físicas ou prestadores de serviços ao pagamento do imposto, da mesma forma que incluíam o próprio ICMS na base de cálculo do imposto devido na importação.

Atualmente, com a edição da Lei Complementar nº 114/02, a redação do art. 4º, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 passou a incluir, também como contribuinte, “a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade”, e como fato gerador, a entrada de “bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (art. 2º, § 1º).

2.5.3 Imposto sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal

De acordo com a Constituição Federal e com a Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, II), as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores passaram a sujeitar-se à incidência do ICMS.

A título de registro histórico, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal eram tributadas pelo

Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviários (“ISTR”), conforme estabeleciam o art. 21, VII, da Constituição Federal de 1969 e Decreto-Lei nº 1.438/75. Este imposto era de competência da União, tendo sido extinto pelo novo Sistema Tributário Nacional previsto na Carta Magna de 1988.

Como visto, o ICMS incide sobre a “prestação de serviço” de transporte interestadual e intermunicipal. Podemos dizer, de outra forma, que somente ocorrerá a tributação do ICMS se existir a “prestação de serviço” de transporte interestadual e intermunicipal.

Nesta medida, para configurar a “prestação de serviço” de transporte interestadual ou intermunicipal, faz-se necessária a existência de uma relação negocial entre duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, que estejam na qualidade de prestador (transportador) e tomador (ou usuário) do serviço.

Sobre a tributação da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, Roque Antonio Carrazza²¹⁵ teceu os seguintes comentários:

(...) o serviço sobre o qual pode vir a incidir o imposto em exame é o colocado ‘in commercium’ (vale dizer, no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

Para estar inserta no campo tributável dos Estados e do Distrito Federal, a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal precisa ser posta, à guisa de negócio ou profissão, à disposição de terceiros (com contraprestação destes). Pouco importa se o serviço está posto à disposição de todos os interessados (“v.g.” passageiros de ônibus) ou venha contratado por uma pessoa (física ou jurídica) que definirá trajeto, remuneração, tipo de veículo a ser utilizado pela empresa prestadora do serviço. Em ambos os casos o ICMS poderá ser exigido.

(...)

Diante do exposto e considerado temos que, nos termos da Constituição, a hipótese de incidência possível do ICMS em questão é a circunstância de uma pessoa prestar, a terceiro, um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, com conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado (em caráter negocial, pois).

²¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, *Op. cit.*, pp. 169 e 170.

Feitas as considerações quanto ao termo “prestação de serviço”, para fins de tributação do ICMS, importante comentarmos sobre o alcance dos termos “interestadual” e “intermunicipal”.

A prestação de serviço de transporte interestadual é aquela cujo início ocorre em um Estado, e o término, em outra Unidade da Federação, enquanto que a prestação de serviço de transporte intermunicipal é aquela em que o início e término ocorrem em municípios diferentes, em um mesmo Estado. Importante lembrarmos que a prestação de serviço de transporte intramunicipal, ou seja, aquela cujo início e término ocorrem em um mesmo município, não está sujeita a tributação do ICMS, mas sim, à tributação do Imposto Sobre Serviços, de competência dos municípios, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, combinado com a Lei Complementar nº 116/03.

Conforme mencionamos, somente ocorrerá a incidência do ICMS se existir a “prestação de serviço” de transporte interestadual e intermunicipal. Sendo assim, podemos deduzir que o transporte de mercadoria em veículo próprio não sofre incidência do ICMS, pois não há um negócio firmado entre duas ou mais pessoas para a realização deste transporte. Vejamos um exemplo.

Supondo que um comerciante ao realizar a venda de seus produtos, compromete-se a entregá-los no estabelecimento do comprador, utilizando-se, para tanto, de veículo próprio. Nesta hipótese, não ocorrerá prestação de serviço de transporte, mas sim, uma operação de saída de mercadoria em que o comerciante assume a obrigação de colocá-la no estabelecimento do comprador e utiliza-se do seu próprio veículo.

Vale uma observação quanto ao exemplo acima exposto: se algum valor for cobrado pelo comerciante pelo transporte da mercadoria realizado em seu próprio veículo, este valor será integrado ao valor da mercadoria para fins de formação tanto da base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação comercial, quanto do Imposto sobre Produto Industrializado (“IPI”), se for o caso. Nesta hipótese, o frete recebe o nome de “frete mercadoria”, pois, como vimos, o seu valor, se cobrado separadamente pelo comerciante, deverá compor o valor da mercadoria e, assim, integrar a base de cálculo dos tributos – ICMS e IPI, se for o caso – incidentes sobre a saída da mercadoria.

Também não haverá incidência do ICMS nas prestações de serviços que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços, conforme estabelecido no art. 155, §2º, X, *a*, da Constituição Federal, combinado com o art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96.

Registre-se que, no Estado de São Paulo, a fiscalização já se manifestou no sentido de que a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, do local do estabelecimento exportador até o local de embarque, situado em território nacional, configura uma prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual e não uma exportação de serviço, motivo pelo qual exige a tributação do ICMS sobre a referida prestação de serviço de transporte²¹⁶.

A nosso ver, a prestação de serviço deve compreender a totalidade do trajeto contratado pelo tomador, considerando-se origem e destino final, não podendo haver, para fins de tributação, divisões em trechos, especialmente quando faz-se necessário o transbordo, a utilização de transporte multimodal ou o redespacho.

No que concerne ao sujeito passivo, regra geral, é o prestador do serviço de transporte, na qualidade de contribuinte, que ficará obrigado ao cumprimento da obrigação principal do tributo.

Entretanto, em algumas situações previstas na legislação do ICMS, outras pessoas poderão ficar obrigadas ao cumprimento da obrigação principal – recolhimento do ICMS – em substituição ao contribuinte.

De acordo com o art. 5º da Lei Complementar 87/96, a lei estadual poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

No Estado de São Paulo, por exemplo, o transportador ficará responsável, dentre outras hipóteses (art. 9º, II, da Lei 6.374/89):

a) em relação à mercadoria proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal para entrega a destinatário incerto em território paulista;

²¹⁶ Resposta à Consulta da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo nº 347/98.

b) solidariamente, em relação à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documentação fiscal;

c) solidariamente, em relação à mercadoria entregue a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal.

Além disso, com fundamento no art. 6º da Lei Complementar 87/96, haverá, no Estado de São Paulo, substituição tributária nas seguintes hipóteses, em conformidade com o art. 8º, XX, XXI e XXII, da Lei nº 6.374/89, sendo sujeito passivo por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços:

a) a empresa que promover a cobrança integral do preço de serviço de transporte realizado por mais de uma empresa;

b) o tomador paulista do serviço, quando contribuinte do imposto, quando o serviço de transporte de carga for iniciado em território paulista, realizado por transportador autônomo, qualquer que seja o seu domicílio, ou por empresa transportadora estabelecida fora do território paulista e não inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado;

c) o tomador do serviço, desde que remetente ou destinatário da mercadoria transportada e contribuinte paulista quando o serviço de transporte de bem, mercadoria ou valor for prestado por empresa transportadora estabelecida em território paulista.

Em suma, a substituição tributária aplica-se a todos os serviços de transporte iniciados no Estado de São Paulo e nos quais o tomador do serviço, estabelecido neste Estado, remetente ou destinatário da carga, seja contribuinte do ICMS. Em todas as hipóteses, o tomador do serviço, desde que contribuinte do ICMS, ficará obrigado ao recolhimento do ICMS, em substituição ao transportador autônomo, ou aos transportadores estabelecidos, ou não, no Estado de São Paulo.

O tomador do serviço poderá livrar-se da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal nas seguintes hipóteses:

a) se o transportador autônomo ou da empresa transportadora, estabelecida em outra Unidade da Federação, recolher o tributo no início da prestação, mediante guia de

recolhimentos especiais ou guia nacional de recolhimento (na hipótese do recolhimento do ICMS ocorrer antecipadamente em outro Estado); ou

b) se na prestação de serviço de transporte rodoviário por empresa transportadora estabelecida no Estado de São Paulo, o próprio tomador do serviço for estabelecimento beneficiário do regime tributário da microempresa ou da empresa de pequeno porte, ou estiver enquadrado no regime de estimativa, ou, ainda, não estiver obrigado à escrituração fiscal.

Quanto à sujeição ativa, o ICMS devido na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal será recolhido à seguinte Unidade da Federação, nos termos do art. 11, II, da Lei Complementar nº 87/96:

- a) no Estado onde tenha início a prestação;
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea; ou
- c) no Estado do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do recolhimento do diferencial de alíquotas.

Assim, na primeira hipótese acima, se a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal iniciar, por exemplo, no Estado de São Paulo, ainda que o destino do transporte seja o Estado do Amazonas, o ICMS devido na prestação será recolhido ao Estado de São Paulo – onde ocorreu o início da prestação.

As alíquotas aplicadas nas prestações de serviços de transporte interestadual são:

- a) 7% - nas prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas a contribuintes localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo;
- b) 12% - nas demais prestações interestaduais, destinadas a contribuintes, exceto se o transporte for o aéreo;
- c) 4% - nas prestações de serviço de transporte aéreo, se o destinatário for contribuinte; e

d) a mesma alíquota aplicada nas prestações de serviços de transporte intermunicipal, fixada por cada Unidade da Federação, na hipótese do destinatário da prestação não estar na condição de contribuinte do ICMS.

Nas prestações de serviços de transporte intermunicipal, caberá a cada Estado a fixação das alíquotas internas do ICMS. No Estado de São Paulo, por exemplo, a alíquota interna nas prestações de serviços de transporte é de 12%²¹⁷.

Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a base de cálculo do ICMS será o preço do serviço, em conformidade com o art. 13, III, da Lei Complementar nº 87/96. No Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT nº 2/99, a fiscalização determinou que devem fazer parte da base de cálculo do ICMS todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo contribuinte, mesmo que a título de ressarcimento de pagamentos, tais como seguro, pedágio, taxas, etc.

No entanto, o Vale Pedágio, instituído pela Lei 10.209/01, não fará parte da base de cálculo do ICMS, pelo fato de que a responsabilidade por sua aquisição é do embarcador (proprietário da carga, contratante do serviço), e não do transportador. E assim entende a fiscalização paulista, conforme consta da Resposta à Consulta nº 734/00.

2.5.4 Imposto sobre prestação de serviço de comunicação

De acordo com o art. 155, II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação de serviços de comunicação, ainda que iniciada no exterior.

O vocábulo prestação é originário do latim *praestatio*, de *pra-estare* (fornecer, dar, contribuir), exprime, geralmente, a ação de dar, de satisfazer ou de cumprir alguma coisa. É, assim, por sua etimologia, tomado na acepção de desobrigação, pagamento, ou satisfação do que é devido.

Juridicamente, na terminologia das obrigações, prestação entende-se o objeto da obrigação, ou seja, aquilo que o devedor está obrigado a cumprir, a fim de que se libere da

²¹⁷ Em geral, no Estado de São Paulo, esta alíquota é de 12%, nos termos do art. 12, §1º, da Lei nº 6.374/89.

obrigação assumida. E a prestação tanto pode consistir na entrega de uma coisa, como na prática ou execução de um ato. Prestação, no sentido moderno, tanto se refere à prestação de coisas, nas obrigações de dar, como à prestação de fato, nas obrigações de fazer ou não fazer. E, em ambos os casos, a prestação exprime necessariamente o fornecimento a ser feito pelo devedor ao credor, seja dando uma coisa ou realizando um fato, concernente ao objeto da obrigação.

Conclui-se que prestar quer significar fornecimento de um objeto, no caso um fazer de um prestador em prol de outro sujeito de direito. O fazer referido possui nítido caráter econômico, na medida em que sua realização faz nascer um dever de contraprestação pelo contratante da prestação em face do prestador. Daí que se mostra impossível uma prestação de serviços que não envolva dois ou mais sujeitos de direito, algum no polo da prestação e outro no polo da contratação.

De outra sorte, no que se refere ao seu complemento expresso pelo vocábulo serviços, a expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que executou, definindo a obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação, ou a função. Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho, ou de obra material. Onde quer que haja um encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar, empreendimento a executar, ou cumprido, feito, realizado, ou executado, há um serviço a fazer, ou que se fez.

Assim sendo, podemos atribuir ao vocábulo *serviço* a acepção de desempenho de atividade ou trabalho intelectual com finalidade lucrativa ou produtiva em prol de outrem, o que se coaduna com a dicção dos enunciados do art. 594 do Código Civil.

Considerados os vocábulos *prestação* e *serviços* em conjunto, ter-se-á o conceito da expressão *prestação de serviços*, que, segundo Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto²¹⁸, “consiste no esforço desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Notável, pois, a presença dos seguintes elementos:

²¹⁸ ATALIBA, Geraldo ; BARRETO, Aires F. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”, *Revista de Direito Tributário*, volume 29/30, p. 188.

- a) o fornecimento de um objeto, no caso um fazer de um prestador em prol de outro sujeito de direito;
- b) o fazer referido possui nítido caráter econômico, na medida em que sua realização faz nascer um dever de contraprestação pelo contratante da prestação em face do prestador;
- c) daí que se mostra impossível uma prestação de serviços que não envolva dois ou mais sujeitos de direito, algum(ns) no pólo da prestação e outro(s) no pólo da contratação;
- d) o serviço se caracterizará pelo desempenho de atividade ou trabalho intelectual em prol de outrem, que resulte numa obra (utilidade) tangível ou intangível (material ou imaterial).

Antes de tecermos nossas considerações acerca da possibilidade da expressão *prestação de serviços* compor a regra-matriz de incidência do ICMS, entendemos oportuno elucidar o conceito atinente ao vocábulo “comunicação”.

A legislação não traz um conceito absoluto de comunicação. Apenas o art. 4º da Lei nº 4.117/62²¹⁹ apresenta uma noção genérica do que vem a ser “telecomunicação”, que, a nosso ver, consiste em uma espécie das várias formas de comunicação. Da mesma forma, o art. 2º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não estabelece o conceito de comunicação, restringindo-se tratar das formas de sua realização²²⁰.

De acordo com Roque Carrazza, há comunicação quando existe um emissor, um receptor e uma mensagem que ambos compreendam, isto é que tenha um código comum. E completa que, para restar configurada a comunicação, “é mister, ainda, estejam presentes: a)

²¹⁹ “Art. 4º. Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Telegrafia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão de escritos, pelo uso de um código de sinais. Telefonia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão da palavra falada ou de sons.”

²²⁰ “Art. 2º. O imposto incide sobre: (...) 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”.

a determinação do emissor e do receptor da mensagem; b) a bilateralidade da relação entre ambos; e c) a onerosidade diretamente relacionada a esta relação interativa.”²²¹

Ousamos discordar do Ilustre Professor apenas com relação à onerosidade, pois entendemos tratar-se de uma característica atinente ao contrato de prestação de serviço de comunicação, mas não um aspecto característico da comunicação propriamente dita. Uma característica permeia o conceito de comunicação, independentemente da sua significação específica, qual seja: onde há “comunicação” há relação.

Na realidade, para podermos efetivamente ter “comunicação”, afigura-se necessária a existência de um canal ou veículo através do qual uma determinada informação, materializada em mensagem, seja transmitida de um emissor para um receptor. Neste sentido, aduz Lúcia Santaella²²² que:

de um modo geral, pode-se dizer que, onde quer que uma informação seja transmitida de um emissor para um receptor, tem-se aí um ato de comunicação. Não há, portanto, comunicação sem informação. Mas não há também transmissão de informação sem um canal ou veículo através do qual essa informação transite, assim como não há comunicação ou ligação entre um emissor e um receptor se estes não compartilharem, pelo menos parcialmente, do código através do qual a informação se organiza na forma de mensagem.

Em suma, para haver uma efetiva “relação comunicativa”, onde alguém fornece a terceiros condições materiais para que a comunicação ocorra, faz-se mister que a mensagem, transmitida por determinado canal ou veículo, seja captada pelo respectivo destinatário, ou seja, algo deve ser levado de um lugar a outro para que se efetive o liame comunicacional.

Assim, é possível afirmar que a “prestação de serviços de comunicação” somente será configurada na hipótese de haver uma ação de terceiro, remunerada pelo tomador, hábil a transmitir a mensagem enviada por um determinado canal ou veículo e fazer com que seja captada pelo respectivo destinatário.

Feitas estas considerações, em relação ao critério material do ICMS incidente sobre prestação de serviço de comunicação, é de se notar que o vocábulo “comunicação” é um

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS. Sua não-incidência em serviços correlatos à comunicação”. In *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2012, p. 897.

²²² SANTAELLA, Lúcia. *Cultura das mídias*, 2 ed. São Paulo: Experimento, 1996.

termo bastante amplo e pode adquirir diversos significados de acordo com o contexto em que esteja utilizado. Em todo caso, certo é que, para que possa haver uma “comunicação”, faz-se necessária a existência de um canal ou veículo por meio do qual uma determinada mensagem (som, imagem, dados, etc.) seja transmitida de um emissor para um receptor.

Necessário ressaltar que o ICMS não incide sobre a comunicação em si mesma, mas sobre a prestação de serviços de comunicação, isto é, a atividade de alguém, posto na condição de prestador de serviços, fornecer onerosamente para terceiros as condições materiais para que a comunicação ocorra. Em suma, para que haja uma prestação de serviços de comunicação, mister um contrato, em relação ao qual o prestador do serviço empreende um esforço para transmitir sinais e disponibilize a sua recepção em benefício do tomador do serviço, que paga o preço a ele correspondente.

Em outras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio desse imposto exige, preliminarmente, a colocação dos meios e modos necessários à recepção e/ou transmissão de mensagens. Por ser análogo aos serviços de transporte, só haverá serviço de comunicação quando uma pessoa levar a mensagem de outrem de um ponto a outro, mediante remuneração. Em meio a este cenário, certo é que a prestação de serviços de telecomunicação também se sujeita à tributação do ICMS.

Registre-se, conforme bem ponderou o Professor Roque Carrazza, que os serviços correlatos à comunicação, assim consideradas as atividades-meio ou serviços suplementares, tais como habilitação ou cadastro de usuário, provimento de acesso à internet, cessão de uso de capacidade de satélite, locação de cabos, não se caracterizam como prestação de serviço de comunicação, estando alheios ao campo de incidência do ICMS²²³. Nesse sentido, inclusive, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça, cuja jurisprudência resultou na Súmula 350²²⁴.

A União Federal, no exercício de sua competência constitucional para dispor sobre normas gerais em matéria tributária (art.146 da Constituição Federal), editou a Lei

²²³ CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS. Sua não-incidência em serviços correlatos à comunicação”. *Op. cit.*, pp. 893 a 907.

²²⁴ Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 350, de 11/06/2008 - DJe 19/06/2008: “ICMS - Incidência - Serviço de Habilitação de Telefone Celular. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.”

Complementar nº 87/96, onde estão definidos os contornos a serem observados pelos Estados na instituição do ICMS. Nesta esteira, especificamente em relação à prestação de serviços de comunicação, assim estipula seu art. 2º, *in verbis*:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

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.”

Registre-se que o imposto não pode incidir sobre a transmissão e recepção de mensagens por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão, etc.), mas sobre a prestação de serviço de comunicação, o que pressupõe uma ação de terceiro, remunerada pelo tomador deste serviço. A simples circunstância de uma pessoa comunicar-se com outra não acarreta a incidência tributária, mas sim o fato de alguém prestar, a terceiro, remuneradamente, um serviço que torne concreta e efetiva a comunicação.

De acordo com o art. 12, VII, X e XIII, da Lei Complementar nº 87/96, o critério temporal deste imposto pode ser:

- a) momento inicial da prestação onerosa do serviço;
- b) utilização, por contribuinte, do serviço iniciado em outro Estado;
- c) recebimento, pelo destinatário, do serviço iniciado no exterior.

Quando se fala em local de ocorrência do fato gerador do ICMS, o que se pretende elucidar, na realidade, é o local onde a obrigação tributária deve ser cumprida seja pelo contribuinte ou pelo responsável tributário e, por conseguinte, qual a Unidade da Federação o polo ativo da relação jurídica tributária. Estamos tratando do critério espacial. De acordo com o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, o local da prestação de serviços desta natureza será a Unidade da Federação:

a) da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, do serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

d) do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

e) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

Quanto à sujeição passiva, será representada:

a) por qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique com o intuito comercial a prestação de serviço de comunicação;

b) pelo contratante, inscrito no Cadastro de Contribuintes dos Estados e do Distrito Federal, do serviço de comunicação iniciado em outro Estado (diferencial de alíquotas);

c) pelo contratante do serviço de comunicação iniciado no exterior.

Com relação aos serviços de comunicação sujeitos à tributação pelo ICMS, há um regramento próprio aos denominados serviços “não-medidos” — assim entendidos os serviços que envolvam localidades situadas em diferentes Estados e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, ou seja, aqueles serviços cujo preço é calculado independentemente de medição e numa espécie de mensalidade.

Em se tratando de serviços “não-medidos”, o local da prestação de serviços, para fins de cobrança deste imposto, não é aquele “onde for cobrado o serviço”. A Lei Complementar nº 87/96, reconhecendo a dificuldade de definir o local da prestação destes serviços para fins de cobrança do ICMS em prestações interestaduais, estabeleceu que o imposto devido relativamente aos serviços não medidos deverá ser recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador dos serviços.

Deste modo, desde 1º de agosto de 2000, o ICMS incidente sobre referidos serviços está sujeito a regime de recolhimento diferenciado, bastando que os estabelecimentos tomadores e prestadores deste serviço estejam localizados em diferentes Estados da Federação.

Em tal hipótese, o imposto correspondente deverá ser dividido e recolhido em partes iguais para as Unidades da Federação em que os estabelecimentos estiverem localizados. Recentemente, foi firmado acordo entre alguns Municípios estipulando procedimentos e critérios para a divisão do imposto.

Quanto à base de cálculo, via de regra, em se tratando da prestação de serviços de comunicação, corresponde ao preço do serviço, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Contudo, como já salientado, o entendimento das autoridades fiscais e dos Tribunais quanto à base de cálculo do ICMS incidente nos serviços de comunicação é o de que ela corresponde ao valor da operação considerada, ou seja, ao montante total cobrado do tomador do serviço - incluindo-se, portanto, os valores exigidos a título de habilitação, assinatura, transferência de chamadas (“siga-me”), etc. — incluindo o imposto.

Uma vez configurada a prestação de serviços de comunicação, ainda que iniciada no exterior, o ICMS devido deve ser apurado mediante a aplicação, sobre o valor da prestação/operação considerada (nos moldes acima), da alíquota interestadual prevista na Resolução do Senado nº 22/89 (12% ou 7%) ou da alíquota interna trazida na legislação de cada Estado e do Distrito Federal, sendo que esta alíquota não poderá ser inferior àquela prevista para as operações interestaduais (cujas alíquotas mínimas são de 7%).

No Estado de São Paulo²²⁵, a alíquota atual incidente sobre a prestação de serviços de comunicação é de 25%, sendo que, como o ICMS é calculado “por dentro”, a alíquota efetiva do imposto corresponde a 33,33%.

2.5.5 Obrigações instrumentais e seus reflexos

Conforme afirmamos em tópico anterior, as obrigações instrumentais são impostas pela legislação tributária para permitir que a Administração fiscalize os acontecimentos que possam, direta ou indiretamente, trazer implicações tributárias e tornar eficiente a arrecadação. Vale dizer: para que seja possível o exercício de fiscalização e, por fim, a

²²⁵ Conforme art. 8º, §1º, 8, da Lei Complementar nº 87/96.

arrecadação, a legislação impõe aos administrados o cumprimento de inúmeras medidas, que permitem a tradução em linguagem competente de seus comportamentos, indicativos da prática ou não da materialidade desenhada na regra-matriz de incidência.

Estes comportamentos coincidem com os deveres de colaboração mencionados pelo Professor Estevão Horvath ²²⁶, considerando que, mediante seu cumprimento, os particulares realizam o “autolançamento”, facilitando e, sobretudo, viabilizando o exercício da fiscalização e do lançamento tributário.

No Brasil muitos tributos são conhecidos como sujeitos ao “lançamento por homologação”, como é o caso do IPI, ICMS, PIS, COFINS, entre outros, cuja legislação específica atribui tal providência ao próprio sujeito passivo a responsabilidade de declarar a ocorrência do fato gerador e, como consequência, efetuar o pagamento antecipado de determinada quantia a título de tributo por ele próprio apurado antes de qualquer iniciativa do Poder Público. Nesse sentido dispõe o art. 35 da Lei paulista nº 6.374/89, que assim dispõe:

Artigo 35 - O lançamento do imposto é feito nos documentos e nos livros fiscais com a descrição da operação ou prestação, na forma prevista em regulamento.

Parágrafo único - Essa atividade é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeita a posterior homologação pela autoridade administrativa.

Para esses tributos, o valor da obrigação tributária é determinado pelo próprio sujeito passivo, a partir das informações contidas em livros e documentos fiscais por ele escriturados e emitidos.

Sendo o contribuinte quem constitui o crédito tributário pela declaração, por ele próprio, da prática de um fato sujeito à incidência do tributo e a determinação do montante devido, tem-se caracterizado o chamado “lançamento por homologação”, disciplinado no art. 150, *caput* do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

²²⁶ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*, 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 142 – 156.

Conclui-se, a partir da leitura deste dispositivo, que o contribuinte deve constituir o crédito tributário e efetuar seu recolhimento, para que, posteriormente, a Administração homologue esse procedimento, ocasião em que se extingue a obrigação tributária, nos termos do art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional. Confira-se:

Art. 150 (...)

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Caso não concorde com o ato de constituição do crédito tributário praticado pelo contribuinte, a Administração deve realizar o lançamento da diferença do tributo que entende devida, caso em que serão afastados os efeitos da homologação tácita.

Assim, nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, como ocorre com o ICMS, na hipótese de a Administração, em procedimento de fiscalização, apurar eventual diferença não recolhida pelo contribuinte, deve realizar o lançamento desse valor. Para isso, contudo, tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, sob pena de homologação tácita do pagamento do contribuinte. Expirados esses 5 (cinco) anos, ocorre a decadência.

Conclui-se que, especialmente com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, o cumprimento das obrigações instrumentais é fundamental para que o próprio sujeito passivo traduza em linguagem competente seu comportamento sujeito à incidência do imposto, com o correspondente valor, para fins de apuração e recolhimento antecipado, bem como para que a Administração fiscalize este comportamento, conhecendo a ocorrência dos fatos geradores e arrecadando o montante devido, com fundamento na legislação.

Acerca das obrigações instrumentais no Estado de São Paulo, especificamente com relação ao ICMS, a Lei paulista nº 6.374/89 assim dispõe:

CAPÍTULO II

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Art. 67 - As pessoas sujeitas à inscrição no cadastro de contribuintes, conforme as operações ou prestações que realizem, ainda que não tributadas ou isentas do imposto, devem, relativamente a cada um de seus estabelecimentos, emitir documentos fiscais, manter escrituração fiscal destinada ao registro das operações ou prestações efetuadas e atender às

demais exigências decorrentes de qualquer outro sistema adotado pela Administração Tributária.

Parágrafo 1º - Os modelos de documentos e livros fiscais, a forma e os prazos de sua emissão e escrituração, bem como disposições sobre sua dispensa ou obrigatoriedade de manutenção, serão estabelecidos em regulamento ou em normas complementares.

Parágrafo 2º - A Secretaria da Fazenda pode determinar:

1 - o uso de impresso de documento fiscal ou de outro impresso fiscal por ela fornecido, ficando-lhe facultado cobrar retribuição pelo custo;

2 - a adoção e utilização, por parte dos contribuintes, de dispositivos de controle, inclusive eletrônicos, que visem monitorar ou registrar as suas atividades de produção, armazenamento, transporte e suas operações ou prestações, no interesse da fiscalização do imposto.

Parágrafo 3º - O valor do imposto deve constar em destaque no documento fiscal emitido nas operações ou prestações entre contribuintes.

Parágrafo 4º - Nos casos em que a operação ou prestação esteja desonerada em decorrência de isenção ou não-incidência ou em que tenha sido atribuída a outra pessoa a responsabilidade pelo pagamento do imposto, a circunstância deve ser mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo pertinente da legislação, sendo vedado o destaque referido no parágrafo anterior.

Parágrafo 5º - Os documentos, os impressos de documentos, os livros das escritas fiscal, contábil e comercial, os programas e os arquivos digitais são de exibição obrigatória ao fisco, devendo ser conservados durante o prazo estabelecido na legislação tributária.

Parágrafo 6º - Não tem aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de exhibir ou limitativa do direito do Fisco de examinar mercadorias, livros, documentos, papéis, efeitos comerciais ou fiscais, programas e arquivos magnéticos dos contribuintes.

Parágrafo 7º - Escritório de contabilidade poderá manter sob sua guarda livros e documentos, fiscais e contábeis, utilizados por seus clientes, devendo a exibição destes à fiscalização ser efetivada no local por esta indicada.

Parágrafo 8º - Para fins do disposto neste artigo, presumem-se de natureza comercial, quaisquer livros, documentos, papéis, efeitos comerciais ou fiscais, programas e arquivos armazenados em meio magnético ou em qualquer outro meio, pertencentes ao contribuinte.”

Art. 69 - O contribuinte do imposto deve cumprir as obrigações acessórias que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação.

Parágrafo único - O disposto neste artigo, salvo disposição em contrário, aplica-se às demais pessoas inscritas ou obrigadas à inscrição no cadastro de contribuintes.

Note-se que os dispositivos veiculados na lei estadual conferem à Administração o poder de editar normas prescritivas de obrigações instrumentais, sempre com a finalidade de permitir ao Executivo que cumpra com a legislação, fiscalizando a ocorrência de fatos geradores e arrecadando tributos nos moldes definidos nas respectivas regras-matrizes de incidência.

É importante sempre ter em mente que a imposição de obrigações instrumentais pela legislação tributária tem por objetivo possibilitar o desempenho das funções pela Administração Pública de forma que tais deveres não podem, de maneira alguma, representar prejuízo para o particular.

Porém, o que se tem observado nos últimos anos é um acréscimo preocupante de obrigações instrumentais a serem observadas pelos particulares, que acarretam elevados gastos com a manutenção de sistemas, preenchimentos de documentos e livros fiscais, entregas de declarações e com serviços prestados por contadores e advogados que orientam sobre o cumprimento destas obrigações.

Não obstante incorrerem com todos estes gastos, praticamente todos os contribuintes e responsáveis têm contra si lavrado ao menos um auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação instrumental, dada a sua excessiva complexidade e nível de detalhe.

Há casos, ainda, em que a obrigação instrumental imposta pela legislação tributária implica violação de privacidade de clientes dos contribuintes, prejudicando significativamente o exercício de atividade comercial pretendido pelo particular. É o caso, por exemplo, da obrigação imposta aos prestadores de serviços de intermediação comercial, em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos. De acordo com a Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT) nº 156/10, estas pessoas devem apresentar à Secretaria da Fazenda informações referentes às operações ou às prestações promovidas pelos seus clientes, por seu intermédio ou mediante utilização de seus serviços. Sabendo que suas operações serão informadas à Administração, muitas pessoas deixam de contratar o serviço de intermediação.

Oportuno registrar, também, a imposição de obrigações instrumentais que implicam grave e prejudicial interferência na livre concorrência e na prática comercial adotada pelos agentes de mercado. É o que se depreende da cláusula sétima do recente Ajuste SINIEF nº 19, de 7/11/12, que assim prescreve:

Cláusula sétima - Deverá ser informado em campo próprio da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e:

I - o valor da parcela importada do exterior, o número da FCI e o Conteúdo de Importação expresso percentualmente, calculado nos termos da cláusula quarta, no caso de bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente;

II - o valor da importação, no caso de bens ou mercadorias importados que não tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente.

De acordo com esta norma, o importador de mercadorias, ao revendê-las no mercado interno, deverá informar, no documento fiscal, o seu custo, revelando, assim, sua margem de lucro tanto para seus próprios clientes como para seus concorrentes.

Esta informação é exigida pela norma veiculada pelo Ajuste SINIEF com o intuito de possibilitar aos contribuintes identificar qual a alíquota do ICMS aplicável nas operações interestaduais: se 4% ou 7% e 12%. Embora se trate de uma obrigação necessária para identificação da adequação da alíquota do ICMS adotada pelo contribuinte na operação interestadual, sua imposição acarreta notável prejuízo à livre concorrência.

Tais constatações indicam, portanto, inegável prejuízo aos particulares, decorrente da imposição da complexa gama de obrigações instrumentais pela Administração para o exercício da fiscalização e aumento da arrecadação.

Contra este procedimento prejudicial, Estevão Horvath²²⁷ sustenta que, para que a Administração sirva com objetividade aos interesses gerais, “tem ela de fornecer ao contribuinte sujeito ao autolancamento todos os meios de ajuda para que possa cumprir com seu dever, que não deixa de ser a consecução do interesse geral, o qual, no caso que aqui interessa, é o pagamento do tributo diretamente, ou o fornecimento de dados e/ou informações, para que se chegue ao importe final do débito tributário”.

²²⁷ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*, *Op. cit.*, p. 108.

Valendo-nos deste ensinamento, podemos afirmar que a Administração, ao impor tamanho rol de obrigações instrumentais, deve conferir ao particular os meios para seu cumprimento, sob pena de configuração de imposição de obrigação dotada de caráter patrimonial, sem fundamento em lei, ou, ainda, de confisco.

Verificamos que o ICMS está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao sujeito passivo, pois, cumprir uma infinidade de obrigações, tais como apresentar informações e efetuar o pagamento do imposto, para que a Administração apenas homologue ou não o cumprimento da obrigação tributária, concretizando o lançamento.

Todavia, estas obrigações não podem inibir ou dificultar o exercício da atividade comercial do particular, sob pena de desvio de finalidade da função de fiscalização e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. O poder-dever de fiscalização é limitado pelos princípios constitucionais atinentes à administração pública, pelos direitos e garantias individuais dos contribuintes (inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo por ordem judicial de investigação criminal ou processo penal). Sua imposição não pode prejudicar estes direitos ou, se necessário, prejudicá-los o mínimo possível.

Capítulo 3 - O REGIME ESPECIAL CONSENSUAL DE ICMS

3.1 Considerações gerais sobre o art. 71 da Lei nº 6.374/89

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, “d”, e 146-A, restringe à Lei Complementar as funções de (i) definir regimes especiais ou simplificados de ICMS em favor da microempresas e empresas de pequeno porte, e (ii) estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

Em observância a esta outorga constitucional, apenas a Lei Complementar nº 123/06, ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (“SIMPLES”), determinou regime tributário diferenciado e favorável para estas pessoas jurídicas. Não há lei complementar estabelecendo critérios especiais de tributação, o que tem ensejado abuso do Poder Executivo de muitas Unidades da Federação que, com fundamento em dispositivos legais, acabam editando normas individuais e abstratas, concedendo regimes especiais que, ao contrário da finalidade constitucional, acarretam os indesejados desequilíbrios da concorrência.

Diante desta ausência de lei complementar, os regimes especiais têm sido concedidos a requerimento dos contribuintes, para supostamente facilitar-lhes o cumprimento da legislação tributária, o que inclui a obrigação principal e as obrigações instrumentais. Também os regimes especiais são impostos de ofício pelas Unidades da Federação para compelir os contribuintes infratores da legislação a observá-la, facilitando o exercício da Fiscalização.

No Estado de São Paulo, a Lei nº 6.374/89, em seu art. 71, prescreve que,

em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

É possível afirmar, a partir deste dispositivo legal, que o regime especial paulista poderá ser imposto de ofício, como sanção ao contribuinte infrator da legislação tributária,

ou ser concedido, pelo Poder Executivo, a requerimento do contribuinte ou responsável, para viabilizar o cumprimento das obrigações tributárias e/ou instrumentais.

Contudo o uso desmedido e desarrazoado desta discricionariedade concedida pelo legislador, mediante principalmente a utilização dos conceitos indeterminados “casos especiais” e “facilitar a observância da legislação” pode implicar violação aos princípios da legalidade e da igualdade, prejudicando, direta ou indiretamente os próprios contribuintes e a sociedade como um todo.

Importa salientar que, muitas vezes a Administração vale-se de regime especial sob o argumento de buscar atender o interesse público, aumentando a fiscalização dos contribuintes que obtiveram essa concessão. Porém, conforme veremos, para tanto, a mesma lei estadual permite que a Administração imponha de ofício este regime para compelir – e não facilitar – o cumprimento das obrigações tributárias. Os motivos e a finalidade que ensejam a determinação de regime especial são distintos quando consensual, resultante de pedido do contribuinte, e imposto de ofício.

A partir da legislação paulista, em especial do art. 71 da Lei nº 6.374/89 e do Regulamento do imposto, aprovado pelo Decreto nº 45.490/00 (“RICMS/SP”), pretendemos examinar as circunstâncias em que é legítima a concessão de regimes especiais consensuais de ICMS, os limites a serem observados pelo Poder Executivo e em que medida é possível considerar legítima a discricionariedade conferida pelo Poder Legislativo.

3.2 O regime especial sancionatório

O mencionado art. 71 da Lei nº 6.374/89, ao tratar da determinação de regime especial de ofício pela Administração, em verdade, estabelece uma forma de sanção a ser aplicada pelo Poder Executivo como forma de compelir contribuintes e responsáveis tributários a cumprir a legislação. Depreendemos deste dispositivo que, para que seja estabelecido de ofício um regime especial faz-se necessário que o sujeito que se tornar a ele obrigado deve ter desobedecido a legislação tributária.

Trata-se, em verdade, de uma consequência prevista na lei para aqueles que incorrem em infração da legislação tributária.

3.2.1 A sanção tributária

Segundo Geraldo Ataliba²²⁸, a sanção consiste na “reação da ordem jurídica ao fato de algum comportamento não corresponder ao prescrito em alguma norma. Isto é sanção. Não quer dizer isto que toda sanção seja uma punição, toda sanção seja um castigo, toda sanção seja afliitiva, toda sanção seja desagradável. A sanção pode ser um prêmio”.

Quer dizer o doutrinador que o conceito de sanção é mais amplo do que o conceito de pena, o que permite distinguir as sanções penais ou punitivas, cuja finalidade é castigar e inibir novas condutas ilícitas, das sanções civis, que se destinam a propiciar uma reparação simplesmente.

Por outro lado, para Sacha Calmon²²⁹, “sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica que estabelece sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito, tipificado ou não como crime ou contravenção, mas sempre violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência, uma restrição a vida, liberdade, ou direitos outros do homem”.

Especificamente com relação às sanções tributárias, Eurico Marcos Diniz de Santi²³⁰ ensina que o termo “sanção” possuiu vários significados, podendo designar:

a) “relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo ‘Sp’);

b) relação jurídica que habilita o sujeito ativo ‘Sa’ a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz ‘Sj’ a efetivação do dever constituído na norma primária e

²²⁸ ATALIBA, Geraldo. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 747.

²²⁹ CALMON, Sacha. “Sanções tributárias”, *Cadernos de Pesquisa Tributária* vol. 4, p. 444.

²³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*, São Paulo: Max Limonad, 1996, pp. 38 e 39.

c) a relação jurídica, consequência processual deste ‘direito de ação’ preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial”.

As sanções são impostas quando se verifica o descumprimento de uma obrigação jurídica, ou seja, uma infração a um dispositivo legal. Para Paulo de Barros Carvalho, “designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”.

A sanção visa:

a) funcionar como meio de coerção, como força intimidativa, a fim de induzir o devedor a satisfazer sua obrigação, pois, sabendo que se arrisca a pagar a multa prevista em lei, desfalcando seu patrimônio, esforça-se o contribuinte no sentido de cumprir suas obrigações tributárias (intimidação);

b) estipular o prejuízo do Estado resultante do descumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes (ressarcimento).

As sanções administrativas caracterizam-se como normas primárias projetadas para reforçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas, também primárias, estabelecendo multas e outras penalidades. Essas normas primárias não têm caráter de norma sancionatória em sentido estrito, pois não preveem o exercício de atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação. As sanções administrativas se justapõem a outras normas primárias.

As sanções em sentido estrito consistem em norma jurídica em que o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deontica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho²³¹, “as normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência”. Tais normas são assim estruturadas:

ANTECEDENTE

²³¹ CARVALHO, Barros. *Curso de direito tributário*, 24 ed. 2012, p. 591.

a) critério material: fato ilícito (infração tributária) qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência (não prestação do objeto da relação jurídica tributária);

b) critério espacial: local onde se considera ocorrida a conduta ilícita;

c) critério temporal: instante em que se considera ocorrida a conduta ilícita

CONSEQUENTE (providência desfavorável ao autor do ilícito)

a) critério subjetivo

b) sujeito passivo: autor da conduta ilícita ou responsável legal

c) sujeito ativo: titular do direito violado

d) critério quantitativo (sanção pecuniária/multas fiscais ou dever de fazer ou não fazer sem conteúdo patrimonial)

e) base de cálculo:

f) alíquota:

Pode-se concluir da análise acima que o antecedente da regra sancionatória identifica-se com a infração, enquanto que seu consequente identifica-se com a sanção.

Dentre as espécies de sanção tributária citamos as penalidades pecuniárias, multa de mora, juros de mora, apreensão de mercadoria, perdimento, imposição de ofício de regime especial de fiscalização e cassação de regime especial consensual eventualmente concedido.

Especificamente a imposição de regime especial de fiscalização, trata-se de sujeição especial de controle aplicável ao sujeito passivo que se mostra renitente quanto ao cumprimento de suas obrigações e deveres tributários. Consiste na rotulagem especial, na numeração ou no controle quantitativo dos produtos; no uso de documentos ou livros de modelos especiais; na prestação de informações periódicas sobre as operações de seu estabelecimento; e até na vigilância constante dos agentes do Fisco, que poderão fazer plantões à porta do estabelecimento.

Embora tal medida decorra de infração incorrida pelo sujeito passivo, sua imposição é legítima, desde que observe limites constitucionais, de forma a preservar

direitos fundamentais do infrator, como por exemplo, o direito de continuar a desenvolver sua atividade econômica. Nesse sentido apresenta-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. ILEGALIDADE. PROCESSUAL CIVIL. POSTERGAÇÃO DO JULGAMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE MEMORIAS. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

1. As limitações impostas à atividade comercial do contribuinte, em face da aplicação do regime especial do ICMS, violam as garantias constitucionais da liberdade de trabalho, de comércio, e da livre concorrência. Precedentes do E. STF.

2. A ratio essendi das Súmulas 70, 323 e 547 do STF indicia o repúdio da jurisprudência às formas coercitivas de cobrança do tributo mediante autotutela oblíqua pela Administração Tributária.

3. O regime especial não pode mudar a forma de cobrança do tributo, uma vez que "fiscalizar" não significa "tributar de maneira diversa", a inviabilizar a concorrência.

4. A apresentação de memoriais não é ato substancial e intrínseco à defesa, motivo pelo qual o indeferimento da retirada do processo de pauta para julgamento, para ensejar a sua apresentação, não acarreta cerceamento de defesa.

5. Recurso ordinário parcialmente provido, para conceder a segurança.”²³²

Ainda a título de sanção, na hipótese de ser deferido pela Fiscalização regime especial tributário a fim de viabilizar a atividade comercial do contribuinte da forma que lhe pareça ser mais conveniente, este deve observar todas as normas que lhe foram impostas, sob pena de cassação desse regime e sujeição aos procedimentos fiscais ordinários, além da imposição de penalidade cabível.

3.2.2 Hipótese de cabimento do regime especial de ofício

No âmbito estadual, a Lei paulista nº 6.374/89 prescreve, em seus arts. 18, § 2º, 60, IV, e 71, que a Secretaria da Fazenda poderá aplicar, de ofício, regimes especiais ao sujeito passivo para o cumprimento de obrigações fiscais com o objetivo de compeli-lo a observar a legislação tributária.

²³² ROMS 15674 / MG DJ 22/04/2003 p. 196 Relator Ministro Luiz Fux Primeira Turma.

A Lei nº 10.619/00 alterou o art. 71, limitando a discricionariedade do Poder Executivo ao acrescentar a sua redação as hipóteses em que cabe a determinação do regime especial de ofício. De acordo com o § 1º do art. 71 da Lei nº 6.374/89, o regime especial de ofício será determinado em caso de *infração contumaz à legislação* ou *habitual inadimplência do contribuinte*.

Note-se que o legislador estabeleceu os únicos motivos, considerados pressupostos de fato e de direito a servir de fundamento do ato administrativo de imposição do regime especial de ICMS. A infração contumaz e a habitual inadimplência do contribuinte consistem no conjunto de circunstâncias que conduzem a determinação deste tratamento distinto conferido ao administrado.

Importa salientar que a própria lei exige que a constatação fática desse pressuposto descrito hipoteticamente na norma jurídica seja motivada. De acordo com o mencionado § 1º do art. 71, a situação fática de levar a edição do ato administrativo deve ser *reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa*. É inquestionável que a própria lei definiu os motivos possíveis que conduzem a Administração a aplicar esta sanção, representada pela determinação de regime especial. Porém, ao definir estes motivos, o legislador valeu-se de conceitos jurídicos indeterminados. A expressão “infração contumaz” indica que o sujeito passivo pratica atos tipificados como infração à legislação tributária repetidas vezes, de forma constante, regularmente. Por seu turno, o termo “habitual”, que qualifica a expressão “inadimplência do contribuinte”, igualmente traz a ideia de repetição e frequência.

Ora, quantas vezes o contribuinte deve deixar de recolher o ICMS para ser qualificado como um inadimplente “habitual”? Da mesma forma, quantas infrações deve um sujeito passivo praticar para que seja caracterizada a contumácia? A solução depende de razoabilidade e proporcionalidade, que serão aferidas no despacho fundamentado da autoridade administrativa, que deverá indicar todas as infrações cometidas e débitos inadimplidos.

Além de especificar, ainda que utilizando-se de conceitos indeterminados, o pressuposto para a determinação de regime especial de ofício, com a finalidade de penalizar o sujeito passivo e evitar que continue descumprindo a legislação tributária, o

legislador deixe de cumprir o motivo definiu quais medidas especiais serão impostas. São elas: (i) recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto; e (ii) prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício.

Registre-se que a norma veiculada na Lei nº 6.374/89 vale-se da expressão “ainda”, o que, a nosso ver, indica que, além das mencionadas formas diferenciadas de cumprimento de obrigações tributárias, o Poder Executivo pode eleger outras que estarão contidas no regime especial, como por exemplo, manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo; controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira, dentre outras, igualmente previstas na Instrução Normativa RFB 979/09, aplicável aos tributos de competência da União.

3.3 O regime especial consensual

Tecemos breves considerações acerca do regime especial de ofício, deixando de nos deter mais profundamente ao rico tema porque elegemos como objeto deste trabalho os regimes especiais consensuais, determinados pela Administração a pedido do contribuinte, ou seja, não decorrente de imposição de ofício, com a finalidade de *facilitar* o cumprimento de obrigações tributárias.

De acordo com o art. 71 da Lei nº 6.374/89, em casos especiais e com o objetivo de facilitar a observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado, à adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

Ao tratar dos casos especiais, sem especificá-los de forma objetiva e completa, o legislador deixou à Administração um vasto campo de apreciação das infinitas combinações de fato que contextualizam a atuação dos contribuintes do ICMS. Caberá ao Poder Executivo, portanto, definir qual caso é ou não especial.

Além disso, referido dispositivo legal confere à Administração a faculdade, e não o dever, de determinar a adoção de regime especial. Isto porque, ainda que o Poder Executivo reconheça estar diante de um “caso especial”, *poderá* conceder o regime especial requerido pelo contribuinte.

É possível, neste aspecto, considerarmos que seria um dever da Administração facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, mantendo, assim, a neutralidade concorrencial do Estado. Porém, como veremos adiante, esta atuação do Poder Executivo dependeria de lei complementar, nos termos do art. 146-A, da Constituição Federal, bem como de lei estadual definindo os limites para seu exercício.

Tanto a utilização de conceito indeterminado (“casos especiais”) quanto a faculdade de conceder o regime especial pleiteado indicam tratar-se de norma jurídica que deixou à Administração certa margem de liberdade de decisão diante dos inúmeros casos concretos com os quais se defrontará, podendo optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Depreende-se desta norma que o Legislador conferiu à Administração um poder discricionário para conceder ou não o regime especial.

Porém, conforme ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro²³³, “o poder da Administração, embora discricionário, não é totalmente livre, porque, sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações”. Conclui a Ilustre Professora que “a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei”. Ultrapassar tais limites configura arbitrariedade.

Assumimos que a norma contida no art. 71 da Lei nº 6.374/89 é válida e reconhecemos que seu conteúdo confere discricionariedade à Administração para conceder regimes especiais consensuais aos contribuintes que os pleitear. Cabe, contudo, identificar os limites desta discricionariedade, contidos no próprio dispositivo legal e em todo o ordenamento jurídico.

Importa consignar que o reconhecimento da validade deste dispositivo legal, que, em matéria tributária, confere discricionariedade à Administração, foi bastante tormentoso, em especial porque, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade

²³³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 62.

administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Esta aparente contradição foi decisiva para a escolha do tema ora abordado. Buscamos identificar uma forma de interpretação sistemática do art. 71 da Lei nº 6.374/89, que lhe confira validade e eficácia, demonstrando que, se aplicado em conformidade com as normas constitucionais e com as normas gerais de direito tributário, pode ser bastante útil para a proteção dos direitos dos contribuintes e para a eficiência da administração tributária.

3.3.1 Breves considerações sobre a discricionariedade

Quando abordamos superficialmente a questão da tripartição dos Poderes, concluímos que a atuação da Administração está subordinada à lei. Como bem afirma Celso Antonio Bandeira de Mello, todos os atos administrativos, sejam vinculados, sejam praticados no exercício de competência discricionária, assujeitam-se ao dever de total adequação à finalidade normativa que lhe serve de calço²³⁴. A vinculação da Administração à lei é referida por outros diversos doutrinadores, que são unânimes ao afirmar que na lei se encontra a atribuição dos poderes ao Executivo, inclusive o fundamento da discricionariedade como também os seus limites²³⁵.

Porém, cada vez mais a lei confere competência discricionária ao Administrador, assim entendida como a atribuição de um campo de liberdade em cujo interior cabe interferência de uma apreciação subjetiva do Executivo quanto à maneira de proceder nos casos concretos²³⁶. Acerca do tema, Marçal Justen Filho sustenta que a discricionariedade consiste em um instrumento jurídico da realização da função imposta à Administração. Trata-se do “modo de disciplina normativa da atividade administrativa que se caracteriza pela atribuição do dever-poder de decidir segundo a avaliação da melhor solução para o caso concreto”²³⁷.

²³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. “Legalidade – discricionariedade – seus limites e controle”. *Grandes temas de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 58.

²³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. *Op. cit.*, p. 70.

²³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. *Op. cit.*, p. 9.

²³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Atividade administrativa e procedimentalização, in *Curso de Direito Administrativo*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 143-180.

Importante destacar observação apresentada por este Ilustre Professor acerca da distinção entre a interpretação da lei e a outorga de competência discricionária pelo legislador. Segundo didaticamente explicitado por Justen Filho, a aplicação do direito pressupõe interpretação criativa, mas isso não se confunde com a discricionariedade administrativa. Em ambas há influência da vontade do intérprete, mas há diferença na opção do legislador. A discricionariedade é um modo de construção da norma, em que o aplicador tem o encargo de produzir a solução mais ponderada quanto às circunstâncias (realização da escolha). A interpretação é a reconstrução da vontade normativa estranha e alheia ao aplicador²³⁸.

Concordamos com o eminente Professor, em especial porque assumimos como premissa que a norma jurídica é manifestação subjetiva da significação extraída pelo intérprete do texto legislado. Assim, caso admitíssemos que a interpretação correspondesse à discricionariedade, conferiríamos um poder ilimitado à Administração Pública, na medida em que todas as normas atribuiriam poder discricionário. Este não nos parece ser o raciocínio mais aceito.

Em uma sociedade em que a velocidade e intensidade das transformações culturais, econômicas, sociológicas e políticas não são refletidas na ineficiente produção legislativa, a outorga de discricção ao Poder Executivo faz-se ainda mais relevante. Na era da informação em que vivemos, em que o desenvolvimento tecnológico tem propiciado um aperfeiçoamento tanto no cotidiano de cada cidadão como também no setor econômico, em constante busca por novas operações, mais lucrativas e eficientes, é improvável que o legislador identifique as infinitas possibilidades de comportamentos intersubjetivos para poder regulá-los. Da mesma forma, os administradores das pessoas jurídicas, obstinados em tornar possível, em termos de custos, a continuidade de determinados produtos e serviços, num preço compatível com o que o mercado consumidor deseja pagar, busca alternativas operacionais consideradas mais eficientes sob o aspecto financeiro e logístico, alternativas estas não consideradas pelo legislador para fins de regulamentação.

Com a dinamicidade das relações intersubjetivas, os fatos e valores alteram-se numa velocidade cada vez maior e frequente, demandando produção normativa que, como

²³⁸ *Ibid.*

podemos verificar empiricamente, não é suficiente e eficaz. As questões políticas que prevalecem no Poder Legislativo e a diversificação de interesses que representam, além dos entraves atinentes ao processo legislativo dificultam a edição de normas gerais e abstratas, indicando hipoteticamente fatos sociais e prescrevendo condutas. As modificações no contexto histórico e as demandas sociais tem se apresentado mais velozes que a adoção das medidas para sua regulamentação pelo Estado.

Porém, o Estado Social e Democrático de Direito demanda a edição de regras ordenadoras da conduta, preservando a ordem, a segurança jurídica e os direitos e garantias individuais dos cidadãos.

Neste contexto dinâmico, ante a realidade polifacética dos fatos e circunstâncias da vida, o Direito oferece a outorga de competência discricionária à Administração, para que, mediante análise valorativa de situações concretas, adote conduta que atenda à finalidade almejada pelo legislador, sobretudo, representada pelo atendimento do interesse público²³⁹. Significa dizer que o legislador, buscando solucionar este crescente problema, tende a editar leis que conferem ao Poder Executivo, a quem cabe aplicar a lei editada pelo Poder Legislativo, maior grau de discricionariedade, de forma que o Administrador, ao se deparar com as mais variadas situações fáticas, impossíveis de serem previstas exaustivamente pelo Legislador, possa decidir, editando uma norma que atenda ao interesse público.

Da mesma forma que se confere maior liberdade ao Administrador para atendimento das demandas sociais, impõe-se maior controle de seus atos, pois é da natureza humana a tendência ao abuso do poder. O controle dos atos discricionários é imprescindível para que seja evitado o arbítrio e o desvio da finalidade principal do Poder, que consiste na garantia dos direitos dos cidadãos.

O princípio da legalidade que prescreve a obediência da lei pelo Poder Executivo nos induz à conclusão de que a existência de liberdade de escolha para agir, conferida à Administração, necessariamente decorre da lei, pois somente mediante autorização do

²³⁹ Acerca do princípio da supremacia do interesse público, adotado como dogma do direito administrativo, Floriano Peixoto de Azevedo Marques sustenta a falência desta noção fundante do paradigma que conhecemos. Segundo o Professor, “é necessário o estudo, com algum distanciamento, das formas de se compor os diversos interesses (transindividuais) que convivem na sociedade a partir de critérios de relevância sempre dependentes de uma avaliação conjuntural” (MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 165).

Poder Legislativo poderá o Administrador agir de forma discricionária. Nesse sentido afirma Regina Helena Costa ao tratar das notas básicas da discricionariedade:

- “- trata-se de uma porção de liberdade de escolha, de eleição entre mais de uma solução possível em tese, ainda que, diante do caso concreto, só uma possa ser aplicada;
- tal liberdade é sempre conferida pela lei, mesmo que de forma implícita;
- ao administrador cabe exercer a sua apreciação subjetiva com o fito de buscar a vontade legal, sempre tendo em vista o melhor atendimento ao interesse privilegiado pela norma.²⁴⁰,”

Segundo ensina a Ilustre Professora, “a discricionariedade – antes vista como resquício da arbitrariedade do monarca, que deveria, por qualquer meio, ser eliminada – passou a ser considerada, modernamente, como uma verdadeira necessidade, apta a habilitar a Administração Pública a melhor cumprir a sua finalidade”²⁴¹.

Para Afonso Rodrigues Queiró, “os limites da discricionariedade administrativa são os da própria lei, isto é, o limite é a legalidade e só a legalidade”²⁴².

Cumprir registrar que a discricionariedade não se confunde com a transferência, por meio de lei, de competência normativa primária para a Administração Pública. Trata-se de uma forma de possibilitar a melhor aplicação da lei.

De acordo com José Cretella Júnior, “segundo a concepção tridimensional concreta e dinâmica de Miguel Reale, no campo da experiência jurídica, é em função da íntima tensão *fato-valor* que o agente público edita o ato discricionário”²⁴³. Ao estar mais próximo dos fatos cotidianos e das tensões entre os diversos interesses sociais (muitas vezes se que opõe) o Administrador, atuando com discricionariedade, em princípio, teria maiores condições de decidir em favor dos valores constitucionais, sacrificando menos os direitos individuais dos cidadãos.

Para Miguel Reale, o Direito está fundado em três elementos:

²⁴⁰ COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”, in *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, vol. 29, junho de 1988, p. 85.

²⁴¹ *Ibid.*

²⁴² QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, “A teoria do ‘desvio do poder’ em direito administrativo, in *Revista de direito administrativo*, vol. VII, janeiro a março de 1947, Rio de Janeiro: FGV.

²⁴³ “Ato administrativo – a tridimensão da discricionariedade”, in *Revista de direito administrativo*, vol. 119, janeiro a março de 1975, Rio de Janeiro: FGV, p.37.

“o elemento valor, como intuição primordial; o elemento norma, como medida de concreção do valioso no plano da conduta social; e, finalmente, o elemento fato, como condição da conduta, base empírica da ligação intersubjetiva, coincidindo a análise histórica com a da realidade jurídica fenomenologicamente observada.”²⁴⁴

A discricionariedade permite que o Administrador aprecie os fatos reais, a partir dos valores jurídicos que predominam na sociedade, podendo selecionar a melhor decisão, editando norma que atenda da melhor forma o interesse público, que corresponde à finalidade primeira a ser atingida pelo Poder Executivo, fazendo prevalecer vontade geral.

3.3.1.1 Discricionariedade como uma solução para os obstáculos da burocracia

Afirmamos que a lei é imprescindível para disciplinar a atividade administrativa, sendo o principal elemento para evitar o arbítrio do Poder Executivo. A ideia de que a lei contém todos os fatos que podem acontecer em uma determinada sociedade, prescrevendo o comportamento exato ao qual estaria o Administrador vinculado, porém, é uma falácia.

Tal pretensão remete-nos à noção de burocracia; fruto de inúmeras alterações sociais, derivando da noção de Estado, centralização da administração pública, democracia, positivismo, além das condições econômicas, como o sistema capitalista e a revolução industrial²⁴⁵. Max Weber foi quem melhor descreveu as principais características ideais da burocracia, que, em síntese, pressupõe:

- a) existência de normas previamente estabelecidas, segundo as quais os funcionários devem atuar, sob pena de aplicação de sanções, o que torna absolutamente previsível seu comportamento;
- b) formalidade das ações e procedimentos, que devem necessariamente ser registrados por escrito;
- c) divisão sistemática e racional de funções, competências e responsabilidades;
- d) impessoalidade nas relações;

²⁴⁴ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. Op. cit., p. 443.

²⁴⁵ SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. “The increasing dominance of the state bureaucracy in developing countries”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. ago. 2002, p. 162.

e) as pessoas são ocupantes de cargos e funções dispostos de maneira hierarquizada;

f) rotinas e procedimentos a serem observados pelos funcionários, como forma de limitar a discricionariedade das decisões;

g) competência técnica e meritocracia como critérios de escolha dos funcionários que integram o governo; e

h) profissionalização dos funcionários, que se especializam em atividades específicas dos cargos que ocupam.

Porém, diferentemente do ideal modelo de organização Estatal, a burocracia vem ganhando contornos negativos, sendo criticada por tornar ineficiente o exercício da administração pública e a concretização da vontade geral manifesta nas normas gerais e abstratas editadas pelo Poder Soberano.

O conceito de burocracia (“*bureau*”, palavra francesa que corresponde à repartição, órgão, escrivania e “*kratos*”, vocábulo grego que significa força, poder) consiste no poder das repartições, e tem sido pejorativamente vinculado ao imobilismo, sintetizado na crítica do político e jornalista francês do século XIX, Emile Girardin, para quem a burocracia é o despotismo da inércia²⁴⁶.

O sentido negativo do termo burocracia é também mencionado por Roberto Lucifredi²⁴⁷, que, embora reconheça a organização burocrática como uma necessidade absoluta nos Estados modernos, observa ser frequente o emprego desta expressão com significado depreciativo, sendo a ela debitados todos os inconvenientes revelados pelo lado prático da organização administrativa dos Estados. Segundo afirma o autor em “*burocrazia*” no *Novissimo Digesto Italiano*, “Il problema politico della burocrazia è uno dei più gravi tra quelli che si presentano agli Stati moderni”²⁴⁸.

²⁴⁶ ARAGÃO, E. D. Moniz. “Procedimento: formalismo e burocracia”, *Revista Forense*, v. 1 - 1904, vol. 358, nov/dez 2001, p. 53.

²⁴⁷ LUCIFREDI, Roberto “*Burocrazia*” *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: UTET, 1986.

²⁴⁸ A burocracia foi também criticada por J.O. de Meira Penna, para quem “a burocracia pode ser explicada ou definida, em certo sentido, como o produto de uma estrutura paternalista colonial ou patrimonialista capitalista – um organismo arcaico que, por inércia, se mantém em pleno século vinte, atrasando o nosso necessário progresso” (“A burocracia social-estatizante”, *Carta mensal*, vol. 32, nº 381, dez/86. Confederação Nacional do Comércio).

Também Michel Crozier expõe suas críticas ao modelo de burocracia idealizado por Max Weber, afirmando ser este um modelo ineficiente de organização, na medida em que pressupõe (i) regras impessoais que eliminam arbitrariamente as dificuldades e (ii) a centralização da decisão que impossibilita o conhecimento suficiente dos fatos e implica a redução dos funcionários a uma situação de "standardização". Segundo Crozier, estes problemas impedem as necessárias adaptações no Poder e as mudanças que de outra forma pareceriam inevitáveis²⁴⁹.

A partir das diferentes perspectivas acerca da burocracia, uma em seu favor, como uma organização racional, outra como um modelo de governo ineficiente, deparamo-nos perante um paradoxo. Ao mesmo tempo em que se faz necessário o controle do governo, enquanto gestor da coisa pública, o excesso de regras e a centralização das decisões tornam estáticos o Poder e o Direito.

Trata-se de um paradoxo destacado por Tércio Sampaio Ferraz Jr.²⁵⁰, de uma sociedade obsessivamente preocupada em regular e controlar o poder, mas impotente para utilizar esta regulamentação ao atendimento da vontade geral, abrindo espaço para a desigualdade social, violência e corrupção.

Para solucionar este impasse, entendemos necessária a atribuição, pelo legislador, da discricionariedade ao Poder Executivo, de forma que este tenha liberdade para decidir diante das infindáveis demandas sociais, constantemente mutáveis segundo se alteram fatos e valores dentro de uma determinada ordem jurídica.

A legalidade, refletida na ineficiente burocracia, não pode ser interpretada como um fim em si mesma, mas como um meio para gerenciamento da coisa pública. Nesse sentido, afirma Francesco Gentile:

“Tra governo e amministrazione, infatti, passa la differenza che c’è tra fine e mezzo. Proprio della funzione governativa è l’individuare gli obiettivi che sono in grado di aggregare la comunità, in quanto modalità contingenti e congiunturali del bene comune. Proprio della funzione amministrativa è l’organizzare gli strumenti mediante i quali attingere quegli obiettivi, sulla base delle direttive e con le risorse date. Nel plesso politico le due funzioni si trovano connesse, per la naturale relazione che c’è tra fine e mezzo, ma non possono

²⁴⁹ CROZIER, Michel. *O fenômeno burocrático*, Brasília: Ed. UnB, 1988, *passim*.

²⁵⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 85 e 86.

*confondersi senza ridurla a puro esercizio del potere per il potere. Com'è accaduto, e non poteva non accadere, con l'affermarsi della*²⁵¹.

Acerca do caráter instrumental da burocracia, que vem sendo esquecido pelos governantes e funcionários, Cezar Saldanha²⁵² também o destaca: “*There is a common agreement – transcending political ideologies, culture and style – that bureaucracy should be basically instrumental, which is based on the Western experience and implies the affirmation of political control over the administrative system, whatever the character of the political leadership*”.

A burocracia não pode prevalecer sobre o interesse público, ao contrário, deve concretizá-lo, mediante uma administração rápida, eficiente, com boa qualidade e custo reduzido, o que é possível a partir da atribuição da discricionariedade ao Administrador, principalmente tendo em vista que o Legislador não está apto a prever e regular todos os possíveis fatos sócio-econômicos, em constante evolução

3.3.1.2 A discricionariedade como forma de concretização do interesse público

Para que o legislador torne eficiente o exercício da função do Poder Executivo, faz-se necessária a edição de leis discricionárias²⁵³, de forma que o Administrador possa concretizar o interesse público com maior eficiência.

Esta conclusão fundamenta-se na noção de interesse público, que, segundo Odete Medauar²⁵⁴, corresponde a uma das matrizes básicas do direito administrativo que têm sofrido significativas transformações, refletidas na doutrina, jurisprudência para adequação à realidade presente.

²⁵¹ GENTILE, Francesco. “Il problema della burocrazia alla luce Del principio di sussidiarietà”. Disponível em: < http://www.fga.it/fileadmin/storico/pdf/scuole_sussidiarieta/Gentile.pdf> Acesso em 28 de outubro de 2012.

²⁵² SALDANHA, Cezar. The increasing dominance of the State bureaucracy in developing countries. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre. p.157-71. ago. 2002, p. 165.

²⁵³ Conforme mencionamos, somente a lei pode outorgar ao Administrador o poder discricionário.

²⁵⁴ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, *passim*.

Segundo ensina a Professora, a Constituição Federal não se vale da expressão interesse público, mas utiliza as expressões interesse geral (art. 5º, XXXIII), e interesse coletivo (art. 173). A expressão interesse social seria mais abrangente, pois não se limita à relação envolvendo a Administração Pública ou Estado, mas a sociedade (ex.: a desapropriação para atendimento de interesse social art. 127). O texto constitucional utiliza outras expressões para significar finalidade ou motivo para justificar medidas excepcionais vinculadas à noção de benefício para todos (coletividade).

Interesse público não se limita à tradicional ideia de fundamento e fim do exercício de funções e tomada de decisões. Não é a soma de interesses individuais. Não há uma noção única e consensual. No entanto, todas o associam ao que deveria ser bem de toda a coletividade.

O primeiro momento em que o Estado se valeu da expressão interesse público foi durante a Revolução francesa. Neste contexto, a ideia de interesse público foi lançada para justificar atos do Poder, pois à Administração cabia a execução da vontade geral. Havia, então, uma homogeneização de interesses (sociedade homogênea) com redução de todos os interesses a um denominador comum. Porém, esta teoria de dualidade não correspondia à realidade, ensejando um segundo momento de análise do conceito de interesse público.

Neste segundo momento, o Estado passou a interferir em esferas antes reservadas exclusivamente ao particular, atuando direta ou indiretamente mediante o pagamento de subsídios, desenvolvimento de atividade industrial, concessão ou permissão de serviços fundamentais, entre outras formas, todas indicativas de que qualquer assunto, desde que com a participação do Estado, passaria a ser de interesse público (concepção nominalista).

Formaram-se, então, grupos, associações, sindicatos, ordens profissionais, sempre atuando em nome do interesse da coletividade, e não restrito a seus integrantes. O interesse público, por sua amplitude significativa e nítida, passou a ser extremamente heterogêneo.

Atualmente, os interesses público e individual são fluidos e se interconectam intensamente. A administração perde o monopólio do controle e perfil do que se deve entender por interesse público, passando a compartilhar este poder com a coletividade, ensejando uma composição dos diversos interesses.

Celso Antônio Bandeira de Mello explica de forma bastante clara a noção de interesse público, donde podemos concluir facilmente haver cada vez mais dificuldade de sua identificação, tendo em vista o caráter heterogêneo da atual sociedade. Para o Professor:

(...) não pode haver um interesse público que se choque com os interesses de cada um dos membros da sociedade. Esta simples e intuitiva percepção basta para exigir a existência de uma relação íntima, indissolúvel entre o chamado interesse público e os interesses ditos individuais.

É que, na verdade, o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é do que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrigando também o depósito intertemporal destes mesmos interesses, vale dizer, já agora, encarados eles em sua continuidade histórica, tendo em vista a sucessividade das gerações de seus nacionais.

(...)

Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem.²⁵⁵

Esta pluralidade de interesses é refletida na atuação do Poder Legislativo, de forma que a representatividade concretizadora da democracia obsta o consenso para a elaboração de leis gerais e abstratas, demandando uma solução para o atendimento das variadas demandas sociais do cotidiano. Essa heterogeneidade é refletida na diversidade de exceções tributárias, que acabam dificultando ainda mais o conhecimento da legislação aplicável a cada setor econômico e, muitas vezes, geram interferência prejudicial à livre concorrência.

De acordo com Floriano de Azevedo Marques, “diante do colapso da noção singular e monolítica de interesse público, a função de composição e conciliação entre os diversos interesses caberá sempre à esfera pública”²⁵⁶. Entendemos que o Estado, para que componha e concilie estes interesses na busca da concretização do interesse público, deve dispor da discricionariedade.

²⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio “A noção jurídica de interesse público”, in *Grandes temas de direito administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 182-183.

²⁵⁶ MARQUES, Floriano de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 165.

Para que sejam atendidas as necessidades de regulação das condutas sociais, é necessário que o Legislador outorgue margem de liberdade ao Administrador para que, diante dos fatos concretos, decida da melhor forma para atendimento deste mutante e heterogêneo interesse público, reduzindo prejuízos aos interesses individuais.

Em outras palavras, por meio da discricionariedade, o Poder Legislativo confere à administração a competência para ponderar os interesses em confronto, buscando compatibilizá-los e conciliá-los, com o mínimo sacrifício de qualquer um deles. O poder discricionário vincula-se à realização do interesse público, sob pena de restar configurado o desvio de poder.

Trazendo estas ponderações doutrinárias acerca do interesse público e sua moderna interpretação, que pressupõe o mínimo sacrifício de outros interesses, para as relações de direito tributário, podemos concluir que a Administração Pública deve fiscalizar e arrecadar tributos de modo a propiciar receitas necessárias ao atendimento dos nobres objetivos preconizados no preâmbulo da Constituição Federal. Porém, esta atividade administrativa deve sacrificar o mínimo os direitos e garantias assegurados aos contribuintes.

Não pode a Administração Tributária adotar supostas soluções para ampliar a arrecadação, sob o argumento de atender a eficiência em prol do interesse público. O dinheiro necessário às despesas públicas suportadas pelo Estado não pode ser obtido mediante extorsões e confisco. A exigência coativa de tributos deve necessariamente se pautar em lei e, sobretudo, respeitar os direitos e garantias dos contribuintes assegurados pelo texto constitucional. É preciso destacar que os direitos e garantias fundamentais assegurados aos contribuintes limitam a atuação do Estado, que devem observá-los no desempenho de suas competências, inclusive tributária. Nesse sentido sustenta Clélio Chiesa²⁵⁷:

É cediço que não são poucas as vezes que o Fisco, no afã de arrecadar, atropela direitos e garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes, sob o fundamento de que cabe à Administração tomar as medidas necessárias à arrecadação dos tributos. Contudo, tais prerrogativas não

²⁵⁷ CHIESA, Clélio. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10 vol. “Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não-cumprimento de deveres instrumentais”. São Paulo: Dialética, 2006, p. 39.

são ilimitadas, devem respeitar os parâmetros gizados pela ordem jurídica em vigor.

(...)

Nessa senda, não pode o legislador ordinário desprezar princípios e garantias constitucionais com o subterfúgio de estar criando mecanismos destinados a tornar a Administração mais eficaz na arrecadação de tributos. Há limites que precisam ser respeitados. O legislador não pode ignorar os parâmetros estabelecidos constitucionalmente e os contemplados nas normas gerais.

De igual sorte, os agentes da Administração Tributária não podem valer-se de expedientes repudiados pelo sistema com propósitos meramente arrecadatórios, violando direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. A ação dos agentes da Administração deve pautar-se, entre outros, pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência administrativa.

Há de existir, portanto, um equilíbrio entre as prerrogativas outorgadas à Administração para a imposição de medidas destinadas a controlar a atuação dos contribuintes e os direitos a eles assegurados.

Sendo assim, embora a Administração Tributária deva buscar arrecadar tributos de forma mais eficiente, concretizando, assim o interesse público, seus agentes não podem desviar sua conduta dos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, tampouco podem ignorar os direitos e garantias dos contribuintes, previstos fundamentalmente na Constituição Federal.

Portanto, o poder discricionário concedido ao Administrador pelo legislador paulista, nos termos do art. 71 da Lei nº 6.374/89, deve ser utilizado em observância dos limites do poder de tributar previstos no texto constitucional e nas leis complementares, não podendo estes limites serem extrapolados nem mesmo sob o pretexto de concretização do interesse público. Este interesse público é violado quando tais limites são desrespeitados.

3.3.1.3 A discricionariedade e as suas formas de manifestação

A discricionariedade caracteriza-se como a atribuição de margem de liberdade ao Administrador para apreciar a oportunidade e conveniência dos seus atos e escolher uma solução entre muitas para identificar o interesse público e selecionar os meios para efetivá-lo. Aplicando esta definição ao art. 71 da Lei nº 6.374/89, considerando que a função

atribuída ao Poder Executivo é fiscalizar e arrecadar tributos nos limites estatuídos em lei, em especial, na regra-matriz de incidência, o legislador conferiu à Administração discricionariedade para escolher a melhor forma de receber os tributos causando aos contribuintes o mínimo possível de sacrifícios. Isto é, a nosso ver, a finalidade última do dispositivo legal em exame, caracterizada como concretização do interesse público.

A discricionariedade necessariamente decorre de lei, podendo se manifestar de diferentes formas. Em geral, a norma geral e abstrata editada pelo Poder Legislativo se apresenta mais aberta, com comando mais impreciso, de forma que a indeterminação possa compreender maior leque de eventos concretos que a ele se subsumirão.

Os mecanismos que podem originar a discricionariedade, em síntese, são a lei e a omissão do legislador.

Com relação à lei, a discricionariedade pode residir na hipótese ou no consequente do comando normativo²⁵⁸. Sendo identificada na hipótese da norma, a discricionariedade poderá se manifestar através do modo impreciso da descrição legal da situação fática hipotética, especialmente mediante o emprego de conceitos indeterminados.

Estando no consequente normativo, a discricionariedade será manifestada quando a lei contiver um comando facultativo (uso da expressão “poderá”), quando conferir consequências alternativas ou gradação de consequência, ou quando estas forem indeterminadas.

Em síntese, a construção semântica apresentada pelo Poder Legislativo poderá trazer conceitos técnicos científicos, conceitos indeterminados ou valorativos, configurando a discricionariedade do Administrador para aplicá-la, com a finalidade última de melhor atender ao interesse público.

A discricionariedade poderá ser verificada em diferentes elementos do ato administrativo. De acordo com Maria Sylvia Zanella di Pietro, decompondo o ato administrativo em cinco elementos – sujeito, objeto, motivo, forma e finalidade, em geral, a discricionariedade será indicada em seu motivo ou conteúdo²⁵⁹. É consenso na doutrina

²⁵⁸ LEAL, Victor Nunes. “Atos administrativos perante o Poder Judiciário”, in *Problemas de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

²⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 215.

não haver discricionariedade com relação ao sujeito, pois a competência somente pode ser exercida quando fixada em lei, sendo possível, quando autorizado pela lei, a delegação ou avocação.

Quanto ao motivo, este será discricionário quando a lei não o definir como condição para a prática do ato ou quando a lei contiver conceitos jurídicos indeterminados, que confirmem ao Administrador liberdade para apreciá-los, segundo critérios de conveniência e oportunidade.

Ao aplicarmos estas definições ao art. 71 da Lei nº 6.374/89, verificamos que o motivo do ato administrativo concessório de regime especial consensual será discricionário, uma vez que o legislador definiu como condição para essa concessão a constatação de “casos especiais”. Há clara utilização de conceito jurídico indeterminado, pois não há consenso, tampouco uma definição objetiva, ou um padrão, do que venha a ser um *caso especial*, de forma que cada descrição fática apresentada pelo contribuinte requerente demandará apreciação do Administrador segundo critérios de conveniência e oportunidade.

Especificamente com relação aos conceitos jurídicos indeterminados, bem afirma António Francisco de Sousa que sua utilização deve-se à natureza das funções da Administração. Segundo o Professor português, “os conceitos indeterminados se apresentam ao Legislador como um instrumento privilegiado para a atribuição de certo tipo de competência às autoridades administrativas para que estas possam reagir a tempo e de modo adequado aos imponderáveis da vida administrativa”²⁶⁰. A questão reside em saber se, quando o legislador se utiliza de conceito jurídico indeterminado, há margem para apreciação discricionária ou cabe apenas ao Administrador interpretar a lei.

Preocupada com esta questão, Regina Helena Costa adota a distinção entre “conceitos de experiência” e “conceitos de valor”. O primeiro (“conceitos de experiência”) demanda mero esforço interpretativo do Administrador, após o que se torna preciso o conceito, “não lhe restando qualquer margem de liberdade de escolha de seu significado”. Por outro lado, no caso do emprego de “conceitos de valor”, terminada a interpretação, resta um campo nebuloso do conceito que esta não foi suficiente para eliminar, cabendo ao

²⁶⁰ SOUSA, António Francisco de. *A discricionariedade administrativa*. Lisboa: Danúbio, 1987, p. 73.

Administrador “definir o conceito por intermédio de sua apreciação subjetiva, que outra coisa não é que a própria discricionariedade”²⁶¹.

Reiteramos que a expressão “casos especiais”, após interpretação da norma contida no art. 71 da Lei nº 6.374/89, não conduz o aplicador à uma zona de certeza, restando, sim uma zona cinzenta, indicativa da margem de apreciação conferida à Administração Pública para que decida sobre a existência ou não de fato que sirva como motivo suficiente para a concessão do regime especial pleiteado.

Com relação ao objeto ou conteúdo do ato, este indicará a discricionariedade quando a lei relacionar vários objetos possíveis para atingir o mesmo fim, sendo todos eles juridicamente válidos.

Pensamos que o legislador não explicitou o conteúdo possível do ato administrativo concessório de regime especial no art. 71 da Lei nº 6.374/89. Porém, conforme veremos mais adiante, entendemos que o objeto deste ato, representado pelo regime especial, encontra limites auferíveis a partir da interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro. Não poderá o regime especial representar modificação dos critérios formadores da regra-matriz de incidência do ICMS.

Quanto ao elemento classificado como forma do ato, concordamos com o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, quando afirma que “o ato administrativo tem que se ater a um ritual formalístico. Necessita expressar-se dentro de certos modelos e atender a um plexo de exigências em sua exteriorização”²⁶². Nessa medida, entendemos não haver discricionariedade refletida no elemento *forma* do ato administrativo. Especificamente com relação ao regime especial de ICMS, deve a Administração Pública atentar-se para o trâmite previamente concebido na legislação, não podendo dele se desviar²⁶³.

Por fim, com relação à finalidade, entendemos que o ato administrativo concessivo de regime especial deve, mediatamente, buscar a realização do interesse público e,

²⁶¹ COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado. Op. cit.*, p. 108.

²⁶² BANDEIRA MELLO, Celso Antônio de. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 20.

²⁶³ Para a Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro, é possível haver discricionariedade na forma do ato administrativo (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988. Op. cit.*, pp. 75 e 76).

imediatamente, prover ao contribuinte condições facilitadoras do cumprimento de suas obrigações fiscais. Note-se que o legislador não autorizou que seja afastada do requerente a imposição da obrigação tributária, ainda menos se esta corresponder à obrigação principal, caracterizada pelo pagamento do ICMS. O que a lei autoriza é que seja oferecida alternativa ao interessado para facilitar-lhe a observância da legislação tributária. Vale dizer: o legislador não autorizou o Poder Executivo a dispensar o interessado de observar a legislação tributária.

Especificamente com relação ao atendimento do interesse público, em um pensamento raso, poderíamos concluir que a Administração atingiria este objetivo aumentando a arrecadação dos tributos a qualquer custo. Porém, embora não exista uma noção única e consensual acerca da noção do interesse público²⁶⁴, entendemos trata-se do que deveria ser bem de toda a coletividade.

Ao examinar um pedido de regime especial, entendemos que a Administração atenderá o interesse público quando, atuando segundo os parâmetros da lei que instituiu o ICMS, adequar a exigência do imposto à forma como o contribuinte desenvolve sua atividade econômica, observando, acima de tudo, a atuação do requerente perante seus concorrentes, pois, conforme indicado como motivo fático autorizador da concessão deste regime diferenciado, deve se tratar de um “caso especial”.

Ao conceder aleatória e indiscriminadamente regimes especiais, entendemos que o Poder Executivo, ao invés de concretizar o interesse público, atua em desconformidade com a Constituição Federal e com a legislação complementar, promovendo a desigualdade entre sujeitos que enfrentam as mesmas dificuldades decorrentes da tributação, estimulando um desnivelamento concorrencial.

Quanto à finalidade imediata, esta é definida no art. 71 da Lei nº 6.374/89 como facilitar a observância da legislação tributária, permitindo o cumprimento das obrigações tributárias. Não entendemos haver discricionariedade na finalidade imediata definida no texto da lei estadual, mas vinculação. As obrigações tributárias estão definidas na lei e não podem ser modificadas por ato administrativo; cabe a este viabilizar seu cumprimento. Esta é a finalidade do regime especial.

²⁶⁴ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução. Op. cit., passim.*

Por esta razão, entendemos que a obrigação tributária decorrente da aplicação da regra-matriz de incidência do ICMS deve ser cumprida, cabendo à Administração proceder ao lançamento tributário e cobrança deste imposto, pois se trata de um ato vinculado, conforme prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional. Não pode o Poder Executivo alterar a forma de nascimento desta obrigação tributária principal, modificando critérios que formam a regra-matriz de incidência do ICMS. Por conseguinte, o art. 71 da Lei nº 6.374/89, ao estabelecer como fim do ato administrativo concessivo de regime especial, a facilitação para o cumprimento das obrigações fiscais, não faculta a interferência na formação da obrigação tributária de pagar o imposto, pois esta decorre automática e infalivelmente da incidência da regra-matriz do ICMS.

Pode, porém, conferir ao contribuinte condições para que cumpra com as obrigações instrumentais, pois estas são impostas para permitir à Administração fiscalizar a ocorrência de fatos geradores e promover a arrecadação eficiente, atos estes de competência substancialmente relativa ao Poder Executivo. Somente a ele cabe identificar quais as formas mais eficientes de exercer as atividades de fiscalização e arrecadação, sem prejudicar as atividades desenvolvidas pelos contribuintes, ajustando-as caso a caso. Assim, não identificamos discricionariedade na finalidade do ato administrativo, definida no art. 71 da Lei nº 6.374/89.

3.3.2 O controle da discricionariedade

Com a maior intervenção e função da Administração, aliada à progressiva tecnização no tratamento de assuntos a cargo da administração, tornou-se necessário maior controle da crescente discricionariedade, para que a atuação administrativa seja objetiva e imparcial.

O interesse público constitui fundamento, limite e instrumento do poder, sendo a principal finalidade da função administrativa. Deve-se verificar, inicialmente, se o ato discricionário atendeu ou não ao interesse público.

Para tanto, faz-se necessária a ponderação de todos os fatos e os interesses envolvidos em um processo formativo da decisão administrativa. Este contexto deve ser de conhecimento da população, a quem devem ser informados os motivos do ato administrativo.

Inicialmente, mediante controle interno, pela própria Administração, ou externo, pelo Poder Judiciário, faz-se necessário identificar se há evidências da existência do fato que motivou a atuação discricionária do Poder Executivo e se a lei autorizava tal medida.

Uma vez identificada a autorização legal para agir, em razão da existência dos fatos alegados como motivadores do ato, impõe-se a análise do instrumento utilizado e sua intensidade (“calibração”). Em seguida, constatada a necessidade de atuação, a adequação do conteúdo do ato e sua intensidade, busca-se paradigmas de ação com relação ao motivo alegado como fundamento da ação, para que se verifique se houve observância do princípio da igualdade.

Na Alemanha, o controle da discricionariedade pelo Poder Judiciário dá-se em três etapas. A primeira pretende identificar se o ato discricionário é suscetível de alcançar o objetivo pretendido (adequação). A etapa seguinte avalia se o ato é necessário, ou seja, se outro menos grave não poderia ser adotado (necessidade). Por fim, pondera-se se houve eventual exagero em relação ao fim pretendido (proporcionalidade).

A nosso ver, o controle da discricionariedade é possível mediante a verificação da razoabilidade e proporcionalidade do ato administrativo, princípios estes abordados no tópico 1.7.3.2.

3.4 O princípio da legalidade e o direito tributário

A discricionariedade decorre da lei e nela encontra seus limites. Nas relações de natureza tributária, a lei desempenha função de suprema relevância, o que acarreta a imposição de limites ainda mais rígidos à liberdade de atuação do Poder Executivo, mesmo que o legislador lhe tenha assegurado a discricionariedade para agir.

De acordo com Misabel Derzi, “a legalidade e o controle constitucional das leis são a cristalização importante do sistema de ‘pesos e contrapesos’, delimitativo e conformador do poder”²⁶⁵.

Embora haja inúmeros princípios de extrema relevância previstos no texto constitucional para limitar o exercício da competência tributária, nos ateremos neste estudo ao princípio da legalidade, prescrito no art. 5º, II, da Carta Magna de forma genérica e no art. 150, I, do mesmo diploma, especificamente direcionado ao exercício da competência tributária.

3.4.1 O princípio da autotributação

Ao instituir nova ordem jurídica, a Constituição Federal de 1988 trouxe normas destinadas à regulação da vida social vigente em uma determinada comunidade política, caracterizadas como o direito positivo vigente, reconhecidamente vinculante e eficaz. Segundo a teoria kelseniana²⁶⁶, o direito positivo vigente no País, cujo fundamento de validade é a Constituição Federal, implica a adoção de termos certos e seguros destinados a reger o comportamento dos integrantes da sociedade, como forma de garantir-lhes a segurança jurídica e a ordem social.

De acordo com o art. 60 da Carta Magna, a estrutura do ordenamento jurídico está refletida em alguns princípios, prescritos nos arts. 1º a 4º, não passíveis de alteração. São as chamadas cláusulas pétreas, que preservam a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

A partir daí, depreende-se que, no Estado Social e Democrático de Direito, os agentes públicos, que exercem diretamente o poder político, são representantes do povo, por ele escolhidos e renovados periodicamente, e que, neste Estado, o povo, destinatário do poder político, participa de modo regular e baseado em sua livre convicção, do exercício desse poder, sempre buscando o desenvolvimento e a justiça social.

²⁶⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., p. 88.

²⁶⁶ KELSEN, Hans. Op. cit., *passim*.

Em razão de representar o povo, os agentes públicos estão adstritos à vontade deste, expressa necessariamente em lei. Em outras palavras, à Administração só é possível atuar conforme a lei, sendo que, o que não estiver prescrito em normas jurídicas é defeso à Administração realizar. Isto porque a Constituição Federal consagrou o Estado submisso às normas jurídicas e à jurisdição como forma de evitar a ocorrência de arbitrariedades²⁶⁷.

Acerca desta questão, ensina Geraldo Ataliba²⁶⁸:

Se o povo é titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Quando o povo ou o governo obedece à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei.

O cidadão consente nos tributos por intermédio de seus representantes que integram o Poder Legislativo, o que é verificado desde o corporativismo medieval²⁶⁹. A Magna Carta, em seu art. XII, consagrou formalmente a regra segundo a qual “*no scutage or AID shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom*”. Os encargos tributários devem ser previamente consentidos pelos que o suportam, sendo este consentimento manifestado na lei editada por seus representantes.

Estes fatos históricos demarcam as origens do princípio da legalidade tributária que, conforme ensina Alberto Xavier, surgiu ligado à ideia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação, desdobrando-se em dois grandes corolários: o princípio de que os impostos só podem ser criados por lei formal editada pelas assembleias legislativas; e o princípio de que as intervenções do poder na esfera da liberdade e de propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize.

Segundo o Professor Xavier, o conteúdo material do Estado de Direito concretizado pelo princípio da legalidade indica que a finalidade essencial do Estado consiste na realização da justiça, e seu conteúdo formal envolve a imprescindibilidade da lei como

²⁶⁷ Nesse sentido ensina Celso Antônio Bandeira de Mello: “Instaura-se o princípio de que todo o poder emana do povo, de tal sorte que os cidadãos é que são proclamados como os detentores do poder. (...) Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática”. (*Curso de direito administrativo*, p 56).

²⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, Op. cit., p. 122.

²⁶⁹ BÜHLER, Ottmar. *Princípios de Derecho Internacional Tributário*, trad. Fernando Cervera Torrejon, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1968, p. 200 *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., p. 89.

instrumento para realização deste fim. O conteúdo material é fundamento para o princípio da igualdade tributária, enquanto que o conteúdo formal corresponde à ideia de que apenas à lei cabe a escolha das manifestações de capacidade econômica possíveis para ensejar a tributação²⁷⁰.

A relação entre o Estado de Direito e o princípio da legalidade é tratado também por Misabel Derzi. Segundo a Ilustre Professora, a lei constitui o caminho mais idôneo para alcançar a segurança jurídica, concretizando a democracia e contendo o arbítrio²⁷¹. A segurança jurídica é direito natural e imprescritível do homem, sendo concretizada pela lei, que gera a certeza do direito, proíbe o arbítrio e garante um tratamento igual aos indivíduos na realização da justiça. Diante destes fins, é consenso, positivado na Constituição Federal, que a instituição de tributos depende de lei editada pelo Poder Legislativo.

3.4.2 A tipicidade tributária e o conceito jurídico indeterminado

A doutrina sempre se debruçou nos conceitos de (estrita) legalidade, tipicidade (fechada), reserva absoluta de lei, havendo inúmeras divergências.

A doutrina majoritária, a qual nos filiamos, afirma não ser possível a Administração estipular qualquer dos critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária, sendo apenas a lei o veículo legítimo para instituir ou majorar tributos, conceituando de forma objetiva a hipótese e o consequente da norma tributária²⁷².

Mais recentemente, alguns tributaristas modernos passaram a defender a relativização deste princípio, buscando fundamentar a atribuição de maiores funções ao Poder Executivo, a fim de conferir eficiência e praticabilidade à tributação. Assim, a visão tradicional encontra resistência de doutrinadores presos à ideia de que o texto jurídico

²⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pp. 7-11.

²⁷¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo. Op. cit.*, pp. 90-92.

²⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. "O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no Direito Tributário". In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 523. COELHO, Sacha Calmon Navarro. "O princípio da legalidade. O objeto da tutela". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 626-628.

permite diferentes interpretações criativas²⁷³. Acerca da interpretação no Direito, Eros Roberto Grau ensina que “o produto da interpretação é a norma expressada como tal”, sendo potencialmente preexistente no enunciado²⁷⁴.

Concordamos com os ensinamentos do Ministro Eros Grau, pois admitimos como premissa que a norma é o produto da interpretação do texto. Porém, a última interpretação do texto extraído do ordenamento jurídico, assim considerada a interpretação válida, cabe exclusivamente ao Poder Judiciário. Não se trata, quando nos referimos à interpretação, de reconhecer certo grau de liberdade ao Poder Executivo, especificamente com relação à instituição e majoração de tributo, o que representaria admitirmos a existência de poder discricionário conferido à Administração Pública para criar e aumentar tributos, o que nos parece absolutamente incompatível com o art. 150, I, da Constituição Federal.

Além do fundamento na suposta evolução da teoria hermenêutica, que, a nosso ver, representa prejuízo perigoso à segurança jurídica dos contribuintes e de todo e qualquer cidadão, doutrinadores com visão mais flexível acerca do princípio da legalidade tributária sustentam que o legislador tem se valido de conceitos jurídicos indeterminados como forma de alcançar uma variedade maior de fatos sociais, os quais estão em constante mutação e cada vez mais complexos, para fins de tributação. Este entendimento justifica-se basicamente na busca da concretização do princípio da igualdade. Nesse sentido sustenta João Francisco Bianco²⁷⁵:

O direito tributário, na sua busca pela indefinição de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação.

O mesmo entendimento é manifestado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, para quem o positivismo jurídico deve se compatibilizar com a justiça. Segundo o Professor, a crença ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários é

²⁷³ ROCHA, Sergio André. “A deslegalização no Direito Tributário brasileiro”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 240-241.

²⁷⁴ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 73.

²⁷⁵ BIANCO, João Francisco. “Segurança jurídica e o princípio da legalidade no Direito Tributário”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 19, 2005, p. 21.

superada, pois, assim como em qualquer ramo do Direito, não há perfeita adequação entre pensamento e linguagem, não sendo viável a plenitude semântica dos conceitos.

O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida²⁷⁶.

Admitimos que o legislador pode se valer de conceitos jurídicos indeterminados, porém, ao fazê-lo na edição da regra-matriz de incidência tributária, não confere liberdade de escolha à Administração. Trazendo os ensinamentos de Regina Helena Costa²⁷⁷, entendemos que, nesta norma tributária, o conceito jurídico indeterminado corresponde a um “conceito de experiência”, não havendo qualquer discricionariedade atribuída à Administração. Nesse sentido ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro²⁷⁸:

No caso dos conceitos de experiência ou empíricos, a discricionariedade fica afastada, porque existem critérios objetivos, práticos, extraídos da experiência comum, que permitem concluir qual a única solução possível. Quando a lei usa esse tipo de expressão é porque quer que ela seja empregada em seu sentido usual. É o caso de expressões como *caso fortuito ou força maior, jogos de azar, premeditação, bons antecedentes*. Suponha-se que a autoridade administrativa se recuse a aceitar a alegação de força maior para liberar um particular da obrigatoriedade de dar cumprimento ao contrato; não há dúvida de que a matéria é de pura interpretação e pode o Poder Judiciário rever a decisão administrativa, porque ela está fora do âmbito da discricionariedade.

Importa salientar que o próprio Código Tributário Nacional definiu limites ao exercício da competência legislativa tributária, quando estabeleceu, no art. 110, que a “lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Neste aspecto, entendemos que o legislador, caso utilize-se de conceito jurídico indeterminado, sua determinação deverá ser buscada em outras normas jurídicas determinantes de seu sentido. Registre-se, ainda que caberá ao Poder Judiciário analisar a medida adotada pela

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade tributária e riscos sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 59, ago. 2000, p. 96.

²⁷⁷ COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Op. cit.*, p. 108.

²⁷⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3. *Op. cit.*, p. 118-119.

Administração Pública, apresentando a definição válida do conceito supostamente indeterminado, pois a instituição e majoração de tributos não é compatível com discricionariedade.

Por conseguinte, considerando não haver discricionariedade para a Administração aplicar a regra-matriz de incidência, sendo uma questão exclusivamente de interpretação, sujeita à apreciação do Poder Judiciário, menos ainda pode-se admitir que o Poder Executivo detenha poder discricionário para modificar os critérios formadores da regra-matriz de incidência, razão pela qual não podemos conceber esta interpretação extraída do art. 71 da Lei nº 6.374/89.

3.4.3 O princípio da estrita legalidade tributária como garantia à segurança jurídica

O princípio da legalidade foi especificamente previsto para ser aplicado às relações jurídicas de natureza tributária no art. 150, I, da Constituição Federal, que assim dispõe:

“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”.

Depreende-se imediatamente da leitura deste dispositivo constitucional que as pessoas políticas somente podem exercer sua competência tributária através de lei. Significa dizer que compete à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inicialmente, com fundamento na Constituição Federal, instituir os tributos que lhes cabe apenas por intermédio do Poder Legislativo. Trata-se de um limite objetivo ao exercício da competência tributária, decorrente do fato de que somente a lei é manifestação legítima da vontade popular.

Dessa forma, é necessário que uma lei, contendo a regra-matriz de incidência de um determinado tributo, indicativa de seus critérios material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo, conforme os esboços traçados no próprio texto constitucional, seja editada pela pessoa política competente, de forma a autorizar o Poder Administrativo a fiscalizar e

arrecadar este tributo instituído ou majorado, bem como a fim de obrigar o sujeito passivo a adimplir com sua obrigação, pois este somente está obrigado a fazer ou deixar de fazer o que prescreve a lei, assim entendida como instrumento primário de introdução de normas inovadoras da ordem jurídica.

Nesse sentido ensina Roque Antonio Carrazza, para quem é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição. Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível²⁷⁹.

Da mesma forma, afirma Misabel Derzi, em trabalho de atualização da obra de Aliomar Baleeiro: “Somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias”²⁸⁰.

Segundo Alberto Xavier, os impostos só podem ser criados por lei formal, sendo, portanto, de competência exclusiva da assembleia legislativa, e a intervenção na esfera de liberdade e propriedade dos cidadãos depende de lei que a autorize. Compete ao legislador, observando os limites constitucionais ao seu poder de tributar, escolher, dentre as várias manifestações de capacidade contributiva das pessoas que se reputam adequadas à tributação²⁸¹. Somente estas hipóteses podem ensejar o nascimento de obrigações tributárias.

Quando afirmamos que a instituição ou majoração do tributo deve ser feita por intermédio de lei, referimo-nos à lei ordinária²⁸², editada pela pessoa política competente. De acordo com Paulo de Barros Carvalho,

²⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. cit., p. 244.

²⁸⁰ DERZI, Misabel. Limitações constitucionais ao poder de tributar, Op. cit., p. 73.

²⁸¹ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 11

²⁸² A Constituição Federal, em seu art. 62, § 2º, cuja redação foi alterada pela Emenda nº 32/2001, permite a instituição e majoração de *impostos* por intermédio de Medida Provisória, ressalvando que seus efeitos somente serão produzidos a partir do exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Esta possibilidade decorre do *caput* do art. 62 da Constituição Federal, que confere à Medida Provisória a força desempenhada pela lei ordinária, ou seja, os efeitos daquela equiparam-se aos produzidos por esta. Por esta razão, permite-se a instituição e majoração de *impostos* através de Medida Provisória. Embora se trate de previsão constitucional, não nos parece coerente com os

a lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e no municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica²⁸³.

A necessidade de veiculação detalhada dos critérios formadores da regra-matriz de incidência corresponde à impropriamente denominada – assim mencionado por Misabel Derzi - tipicidade tributária. Segundo sustenta a Professora, a legalidade é classificada em dois sentidos. O sentido formal indica que somente a lei, formalmente compreendida, assim considerada como ato oriundo do Poder Legislativo, constitui veículo próprio para a criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. Em sentido material, tem-se a legalidade como erroneamente chamada tipicidade; refere-se ao conteúdo da lei, portanto, às normas gerais e abstratas e seu grau de concreção, sendo este o sentido reforçador da segurança jurídica²⁸⁴.

Reitere-se que a Professora se utiliza do termo “tipo” em acepção diversa e contraditória àquela anotada na Lógica. Isto porque, segundo afirma, “tipo” corresponde a uma ordem fluida que admite as transições contínuas e graduais, o que não se verifica no direito tributário, onde há conceitos determinados, utilizados para a concretização da segurança jurídica. “A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade determinam a tendência conceitual prevalente no Direito Tributário”²⁸⁵.

A lei tributária modela os tributos, classificando-os esgotantemente, especificando-os em espécies, que não podem ser compreendidas pela ciência como tipos, vale dizer, ordens flexíveis e graduáveis, as quais, por comparação, levariam à aceitação de novas formas mistas deduzidas e

requisitos de edição de Medida Provisória a instituição ou majoração de impostos. Isto porque a Medida Provisória somente pode ser adotada pelo Presidente da República em caso de relevância e urgência, o que implica a produção de efeitos imediatos da norma introduzida no sistema jurídico. Por outro lado, a cobrança de tributos somente é permitida no exercício financeiro posterior àquele em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, sem prejuízo do decurso do prazo de noventa dias após esta publicação. Além disso, não se pode exigir impostos sem que o Poder Legislativo, na qualidade de representante do povo, autorize a cobrança, conforme afirmamos anteriormente. Visto isso e, considerando que a Medida Provisória pode não ser aprovada pelo Congresso Nacional, ou seja, pode não ser convertida em lei, não é possível a arrecadação de impostos com fundamento neste veículo introdutor de normas, sob pena de inobservância ao princípio republicano e, por conseguinte, da legalidade.

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. cit., p. 94.

²⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., *passim*.

²⁸⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., p. 248.

descobertas, implicitamente no ordenamento ou criadas no tráfego jurídico pela prática administrativa;

A flexibilidade, a gradação e a renunciabilidade das notas inerentes ao tipo chocam-se com os princípios em vigor, no Direito Tributário, quer aqueles que norteiam a rígida discriminação constitucional de competência tributária no federalismo brasileiro, quer aqueles inerentes à república e às garantias e direitos individuais; (...).”²⁸⁶

Os conceitos fechados, que segundo Misabel Derzi são impropriamente denominados “tipos”, correspondem ao que Alberto Xavier chama de reserva absoluta de lei formal. Segundo ensina, a lei constitui o único instrumento de instituição de tributo, sendo excluídos o regulamento e os costumes como fontes de criação de tributos. A lei tributária deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto, de modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecido. É vedado ao legislador, em matéria tributária, permitir o subjetivismo na aplicação da lei e a criação judicial ou administrativa. São proibidas a analogia e a discricionariedade²⁸⁷.

Conforme mencionado, a lei que institui o tributo deve conter todos os critérios formadores da regra-matriz, tanto aqueles apresentados na hipótese de incidência quanto aqueles definidos no seu consequente. O Poder Executivo encontra-se submetido aos tipos legais de fatos tributários e aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo²⁸⁸.

Vê-se, portanto, não ser possível à Administração editar qualquer ato que interfira na definição geral e abstrata contida na lei, indicativa dos critérios formadores da regra-matriz de incidência de qualquer tributo, inclusive do ICMS, sob pena de violação do princípio constitucional da reserva absoluta de lei ou tipicidade.

Por conseguinte, o art. 71 da Lei nº 6.374/89, ao permitir à Administração conceder regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais, não se refere às obrigações principais de ICMS, pois estas não podem ser manipuladas ou modificadas pela Administração, decorrendo, necessariamente, da aplicação da regra-matriz de incidência, necessariamente geral e abstrata.

²⁸⁶ *Ibid.*, p. 287.

²⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pp. 36-39.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 73.

É vedado ao Poder Executivo, por determinação expressa da Constituição Federal, interferir na regra-matriz de incidência dos tributos, pois esta deve ser veiculada em lei editada pelo Poder Legislativo. Violar esta regra implica interferir na tripartição dos Poderes e, sobretudo, expor os administrados a arbítrios da Administração. Esta conclusão encontra respaldo, inclusive, no art. 479 do próprio Regulamento paulista do ICMS que, a pretexto de regulamentar o art. 71 da Lei nº 6.374/89, determina que, “com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, poderá ser permitida, a critério do fisco, a adoção de regime especial para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais”. Note-se que o enunciado prescritivo faz referência ao objeto legítimo dos regimes especiais, referindo-se apenas à emissão de documentos e escrituração de livros.

A Administração Pública está expressamente proibida de modificar o contribuinte, base de cálculo e fato gerador, critérios estes definidos em lei complementar, segundo determinação dos arts. 146, III, *a* e 155, §2º, XII, da Constituição Federal. Além disso, é defeso ao Poder Executivo alterar qualquer outro critério formador da regra-matriz de incidência do ICMS, veiculada, no Estado de São Paulo, pela Lei nº 6.374/89. Infringir este limite constitucional ao poder de tributar significa violar o princípio da tripartição dos Poderes e, sobretudo, expor os cidadãos aos possíveis arbítrios da Administração.

Importa salientar que a legalidade estrita aqui tratada afasta a possibilidade de delegação do legislador à Administração Pública para disciplinar referidos critérios formadores da regra-matriz do ICMS, pois, reitere-se, estes devem ser exaustivamente definidos em norma veiculada em lei, tal como afirma Geraldo Ataliba, para quem a Constituição exige que o legislador exaura a função instituidora de tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de nenhuma lacuna. A lei tributária deve descrever exaustiva e completamente a hipótese de incidência, em todos seus aspectos, bem como estabelecer base e alíquota explicitamente²⁸⁹. Não há qualquer discricionariedade neste aspecto, o que confirma a impossibilidade de aplicação do art. 71 da Lei nº 6.374/89 para fins de concessão de regime especial que altere critérios da regra-matriz de incidência do ICMS.

²⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. cit., p. 200.

Diante desta inexistência possível de lacuna a ser preenchida pela Administração, não há que se falar em modificação dos critérios da regra-matriz de incidência por ato administrativo, sob pena de violação do princípio da tipicidade tributária. Nesse sentido conclui Ricardo Ferreira Bolan quando se refere aos regimes especiais “materiais”, assim entendidos aqueles “cujas normas atingem a regra-matriz de incidência do ICMS, estabelecendo exceções a um ou mais dos critérios de seu antecedente ou de seu consequente”:

Com efeito, nos regimes especiais materiais, a Administração Estadual acaba por se arvorar no papel de legislador, na medida em que promove, em relação a um determinado contribuinte, alterações na regra-matriz do ICMS. Em outras palavras, ao conceder um regime especial material, a Administração Pública age como se legislador fosse ao inovar o ordenamento jurídico com uma ‘regra-matriz de incidência do ICMS de caráter individual’.

Apresenta-se, assim, uma incompatibilidade dos regimes especiais consensuais materiais com o princípio da estrita legalidade tributária, motivo pelo qual a sua concessão pela Administração Estadual parece merecer severa censura.

3.4.4 O princípio da legalidade e a aplicação da regra-matriz de incidência: ato vinculado da Administração Pública

O princípio da legalidade não se resume unicamente à necessidade de instituição ou majoração de tributo por meio de lei. De fato, é fundamental que o Legislador, representando o povo, edite norma geral e abstrata, isonômica e irretroativa, definindo a regra-matriz de incidência do tributo. Contudo, o princípio da legalidade deve ser interpretado de forma mais ampla, compreendendo, inclusive, a ideia de que os tributos somente poderão ser exigidos no caso de restar identificada e comprovada a ocorrência de fato cujos critérios se identificam com aqueles prescritos na norma que os instituiu ou majorou.

A necessidade de lei que autorize a exigência do pagamento do crédito tributário decorre do regime jurídico aplicável à Administração Pública, a quem cabe unicamente agir segundo determinação prescrita em norma veiculada em lei, ou seja, editada pelo Poder Legislativo. Esta afirmação encontra respaldo no Código Tributário Nacional, que,

em seu art. 142, parágrafo único, define a atividade administrativa de lançamento como vinculada e obrigatória. De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, sendo um ato vinculado, “a previsão do acontecimento em função do qual o sujeito agirá é de uma objetividade absoluta (...) e o comportamento, além de ser exigido, é exatamente especificado”²⁹⁰.

O art. 142 do Código Tributário Nacional determina competir à autoridade administrativa, através do lançamento, formalizar o crédito tributário por meio de procedimento em que seja verificada a ocorrência do fato gerador, determinada a matéria tributável, apurado o montante devido e identificado o sujeito passivo da obrigação. Sendo o caso, é também no lançamento que a autoridade propõe a aplicação de penalidade.

Sendo assim, instituído ou majorado um tributo por lei, conforme prescreve o art. 150, II, da Constituição Federal, deve a Administração Pública, identificando um fato que se subsuma à norma introduzida no sistema por esta lei, lançá-lo e exigir o cumprimento da obrigação jurídica então verificada.

Especificamente no caso do ICMS, em que se verifica o chamado “autolancamento”, o particular tem o dever de colaborar com a Administração no exercício de sua função lançadora. Ainda assim, à Administração cabe homologar, expressa ou tacitamente, o pagamento ou a declaração levada a cabo pelo sujeito passivo e, sendo o caso, proceder ao lançamento de ofício de eventual diferença constatada. Para que realize o controle da atividade do particular, igualmente a Administração deve se pautar no art. 142 do Código, não podendo exigir qualquer valor que não esteja fundamentado na regra-matriz de incidência aplicada no lançamento por homologação.

Acerca da distinção entre “autolancamento” e lançamento por homologação, ensina o Professor Estevão Horvath tratar-se de duas realidades distintas, ressaltando o entendimento da doutrina no sentido de que o procedimento que conduz ao ato de lançamento tributário integra a função administrativa. Confira-se:

Podemos estabelecer uma distinção, ainda que somente para fins didáticos, entre ‘autolancamento’ e o ‘lançamento por homologação’. O primeiro é aquele conjunto de operações mentais ou intelectuais a que já nos referimos, operações estas levadas a cabo pelo sujeito passivo; já o

²⁹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, Op. cit. p. 309.

segundo é o ato (expresso ou tácito) praticado pela Administração, que consubstancia o controle da regularidade da atividade do particular, exercida para dar cumprimento a um dever legal.²⁹¹

Ao exercer o controle da correção da conduta do sujeito passivo, cabe à Administração ater-se aos limites contidos na regra-matriz de incidência do imposto, sendo-lhe vedado exigir qualquer valor não compatível com o fato gerador praticado. Vale dizer, a norma individual e concreta advinda da aplicação da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência) devem ser absolutamente compatíveis.

E por ser um ato vinculado, também não pode a Administração, desviando-se dos limites traçados pelo legislador na regra-matriz de incidência, conceder regimes especiais que impliquem a alteração da regra-matriz de incidência, sob pena de inobservância não só do art. 142 do Código Tributário Nacional, mas, sobretudo, do princípio constitucional da legalidade.

Especificamente com relação ao procedimento preparatório do ato de lançamento tributário (fiscalização), está inserido no contexto de autotutela vinculada do Estado e é instrumento do princípio do dever de investigação ao qual corresponde o princípio do dever de colaboração. O Estado, empregando seu poder de polícia, deve fiscalizar as condutas dos contribuintes, respeitando seus direitos e garantias individuais, para atingir a finalidade última do atendimento ao interesse público.

Essa atividade Estatal tem por escopo angariar elementos hábeis a fundamentar o lançamento tributário e, em alguns casos, a imposição de penalidade, tendo em vista que, em virtude do princípio da legalidade já tratado, a norma que institui o tributo, necessariamente veiculada em lei, somente deve incidir sobre um determinado evento se este revestir-se dos critérios exatos descritos na regra-matriz deste tributo.

Sendo assim, instituído ou majorado um tributo por lei, conforme prescreve o art. 150, II, da Constituição Federal, deve a Administração Pública, identificando um fato que se subsuma à norma introduzida no sistema por esta lei, lançá-lo e exigir o cumprimento da obrigação jurídica então constituída.

²⁹¹ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*, 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 245-246.

É possível afirmar que as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente, o fato tributável²⁹², e quando a Administração Pública exige o tributo nos exatos limites prescritos nesta lei, sendo-lhe vedado modificar qualquer critério componente da regra-matriz de incidência tributária, nem mesmo mediante a concessão de regime especial fundamentado no art. 71 da Lei nº 6.374/89.

Em razão destas duas interpretações extraídas do princípio da legalidade tributária, conclui-se pela impossibilidade de modificação da regra-matriz do ICMS mediante a concessão de regime especial consensual. A Administração Pública não está autorizada pela Constituição Federal a alterar os critérios que compõem a regra-matriz de incidência deste imposto, os quais são obrigatoriamente definidos por lei editada pelo Poder Legislativo.

3.4.5 A reserva de lei formal e a delegação de função

De acordo com o art. 5º, II, da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, concretizando a instituição do Estado de Direito. Este dispositivo constitucional estabelece o princípio amplo e geral da legalidade, denominado por Alberto Xavier de “preeminência da lei”. Trata-se, segundo ele, de uma reserva relativa de lei formal, segundo a qual a lei é pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa. Oportuno transcrevermos trecho de suas lições:

Em virtude de lei’ é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são ‘obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa’, mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela ideia de ‘execução’. Nestes casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criados ‘em virtude’ desta.²⁹³

²⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, Op. cit. p. 175.

²⁹³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pp. 31.

Referido dispositivo constitucional, aplicável ao direito tributário, exige que exista uma reserva de lei no que concerne às obrigações tributárias instrumentais, as quais são impostas para que a própria Administração desempenhe sua função de fiscalizar e arrecadar tributos. Esta interpretação é respaldada por ensinamento de Alberto Xavier, para quem “a atividade administrativa que não se traduza na criação de limites à liberdade pessoal ou patrimonial dos súbditos apenas se encontra submetida à regra da preeminência da lei”²⁹⁴, o que se traduz numa *reserva relativa de lei formal*.

Porém, devemos mencionar a existência de hipóteses em que o legislador delega ao Poder Executivo a função de veicular, por norma administrativa, critérios formadores da regra-matriz de incidência do ICMS, atentando-se, contudo, para os limites definidos em lei.

O primeiro caso é representado pela base de cálculo do ICMS nas operações e prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, enquanto que o segundo corresponde à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ambas as hipóteses encontram respaldo no texto constitucional, caracterizando-se como exceções legítimas ao princípio da tipicidade tributária. Entendemos que a delegação da função legislativa em matéria de instituição e majoração de tributos deve estar prevista na própria Constituição Federal, de forma que se interprete sistematicamente o art. 150, I, com os dispositivos que representem exceção a essa regra, como ocorre nos casos a seguir detalhados.

Reiteramos nosso entendimento no sentido da possibilidade de delegação da função legislativa ao Poder Executivo para fins de regulamentação das obrigações instrumentais. Neste caso, é possível que a própria Administração modifique, por ato administrativo concessivo de regime especial consensual, as obrigações instrumentais impostas em regra geral e abstrata, sob o argumento de se tratar de “caso especial”. Considerando caber à Administração editar “legislação tributária”, o que corresponde a instrumentos primários e secundários de normas inovadoras do ordenamento jurídico, para disciplinar as obrigações instrumentais a serem cumpridas pelos administrados, não pode prever todas as possíveis

²⁹⁴ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 16.

formas do exercício das atividades econômicas desenvolvidas pelos sujeitos obrigados ao seu cumprimento.

Aqui sim se aplica o argumento defendido por doutrinadores como Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro acerca das formas de se enfrentar a imprevisibilidade e ambivalência da sociedade de riscos²⁹⁵. Porém, a atividade normativa exercida pela Administração é exclusivamente relacionada às obrigações instrumentais, pois disciplinar o seu cumprimento, viabilizando a fiscalização e arrecadação, é função do Poder Executivo. O mesmo, reiteramos, não se aplica para a lei instituidora dos tributos, que deve estabelecer sua regra-matriz de incidência, valendo-se de conceitos determinados fechados, que não podem ser compreendidos como tipos, ou seja, ordens flexíveis e graduáveis.

3.4.6 A descentralização da função legislativa: adoção de padrões e tipos

Segundo afirma Misabel Derzi, a criação de presunções, ficções e somatórios pelo Poder Executivo sem lei, em nome de uma execução simples e viável, configura usurpação das funções do Poder Legislativo e ofensa ao princípio da legalidade²⁹⁶.

Porém, como dissemos, em relação à instituição e arrecadação do ICMS, a própria Constituição Federal autoriza a Administração a interferir na regra-matriz do imposto, valendo-se de padrões e tipos utilizados para a praticabilidade da lei em massa. É o que ocorre com relação à definição da base de cálculo do imposto devido segundo regime de substituição tributária e à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Registre-se, porém, que a atuação do Poder Executivo nestas hipóteses é fundamentalmente controlada por limites impostos pela lei complementar e pela própria lei estadual.

²⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A tipicidade tributária”. TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da tipicidade no Direito Tributário”. In *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, *passim*.

²⁹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. *Op. cit.*, pp. 286.

3.4.6.1 A base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária

De acordo com o art. 150, §7º, da Constituição Federal, a lei pode atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Trata-se do regime de substituição tributária, onde a obrigação de recolher o ICMS é transferida dos agentes comerciais atacadistas e varejistas (contribuintes substituídos) para aquele situado no início da cadeia (contribuinte substituto), que geralmente se caracteriza como o fabricante ou importador. Este se torna responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre operações subsequentes, ou seja, sobre fatos geradores presumidos.

A partir do regime de substituição tributária, o Poder Executivo limita a fiscalização e cobrança do imposto a um único contribuinte, tornando mais eficiente sua atividade e garantindo a arrecadação até a aquisição das mercadorias pelo consumidor final.

Diante desta facilidade assegurada à Fiscalização, o Estado de São Paulo, assim como muitos outros, tem editado de forma reiterada normas jurídicas instituindo este regime de substituição tributária para a quase totalidade dos produtos comercializados em seu território. Este entendimento decorre das alterações verificadas no art. 8º da Lei paulista 6.374/89, que relaciona os sujeitos passivos por substituição tributária, e das inclusões feitas ao art. 313 do Regulamento do ICMS, que especifica a formação da base de cálculo do imposto devido por substituição.

Inicialmente o referido art. 8º da lei paulista prescrevia a aplicação do regime de substituição tributária segundo os termos estabelecidos em Convênios e Protocolos firmados com outras Unidades da Federação, sendo minoria as mercadorias sujeitas a esta forma de tributação (*e.g.* cimento, bebidas, sorvete, veículos, cigarros e tintas). Note-se que a forma de comercialização destes produtos dificultava sobremaneira o exercício da fiscalização, sendo facilmente ocultada a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

Com a edição da Lei paulista 12.681/07, diversos outros produtos passaram a ser tributados pelo regime de substituição tributária, como produtos da indústria alimentícia, ração animal, produtos de perfumaria, limpeza, materiais de construção, papel, entre outros.

A partir desta medida, o Estado de São Paulo passou a fiscalizar apenas as indústrias e importadores paulistas, além dos adquirentes paulistas de mercadorias provenientes de outros Estados sem a retenção do imposto devido por substituição tributária. Não obstante reduzir o trabalho de fiscalização, o Estado passou a receber o ICMS antes da ocorrência dos fatos geradores sujeitos à incidência deste imposto.

Além de antecipar a arrecadação e reduzir a sonegação, o Estado de São Paulo registrou um aumento nas receitas públicas decorrente da adoção, como base de cálculo do ICMS-ST, de valor muitas vezes superior ao preço efetivamente praticado pelos contribuintes substituídos ao longo da cadeia comercial. De acordo com a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, houve um aumento médio de 23% na arrecadação nominal dos 13 setores que adotaram a substituição tributária em 2008²⁹⁷.

Este aumento decorre fundamentalmente da utilização de padrões para a composição da base de cálculo considerada para fins de determinação do ICMS incidente sobre operação ou prestação presumida. Para aplicar a norma constitucional que autoriza o regime de substituição tributária, o legislador e a Administração Pública valem-se destes padrões especialmente para determinação da base de cálculo. Isto porque, se o fato gerador ainda não existe, deve-se adotar alternativas para fins de medi-lo e calcular o ICMS a ser recolhido antecipadamente por substituição tributária.

Segundo Humberto Ávila, as normas que utilizam padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas) são normas com “finalidade simplificadora”, sendo justificável sua adoção pela suposta impossibilidade ou extrema onerosidade para fiscalizar cada situação individual²⁹⁸. Tais padrões e presunções conferem “praticabilidade” à norma constitucional que autoriza o regime de substituição tributária.

²⁹⁷ Federação Brasileira das Redes Associativas de Farmácia – FEBRAFAR. *Aumento na arrecadação pode contribuir para a redução da carga tributária no setor*. 19/05/2010. Disponível em: <http://www.febrafar.com.br/index.php?cat_id=5&pag_id=6717> . Acesso em 28 de outubro de 2012.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

A praticabilidade é definida por Misabel Derzi como “os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. Trata-se de princípio relacionado à tipificação e conceitualização abstrata que simplificam a execução das normas jurídicas, com os objetivos de evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos na aplicação da lei, e dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto²⁹⁹.

Muitos doutrinadores não admitem como sendo constitucional o regime de substituição tributária, ainda mais a base de cálculo presumida. Consoante as lições de José Eduardo Soares de Melo, “*na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto*”³⁰⁰. O valor incerto também foi mencionado por Marçal Justen Filho, cuja indignação é assim manifestada:

Tal como se prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também ‘estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado (...) isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible.’ *Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa.* Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há ‘riqueza’³⁰¹

No mesmo sentido afirma Roque Carrazza, para quem o preço estimado da operação mercantil não se “compadece com a segurança e a certeza que devem presidir o fenômeno da tributação”³⁰².

Compreendemos e respeitamos esta opinião, especialmente tendo em vista que, como afirmamos, a base de cálculo tem por função quantificar a grandeza financeira do fato tributário³⁰³, confirmando e medindo o fato gerador. Ao mensurar o fato sujeito à incidência tributária, a base de cálculo possibilita, sobretudo, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, permitindo que o contribuinte somente recolha aos cofres

²⁹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, pp. 104-105.

³⁰⁰ MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo : Dialética, 2000, p. 145

³⁰¹ JUSTEN FILHO, Marçal. “Princípios constitucionais tributários”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

³⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 343.

³⁰³ BARRETO, Aires F., *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 367.

públicos o montante proporcional à riqueza sinalizada em seu comportamento. A base de cálculo a ser considerada para efeito de ICMS deve ser tomada no momento em que restar concretizada a operação mercantil ou prestação de serviço sujeita à incidência do ICMS.

Ao presumir a base de cálculo, valendo-se de padrões estabelecidos pelo Poder Executivo, há distorção do fato gerador e sobretudo prejuízo da capacidade contributiva. Porém, ao admitirmos como constitucional o regime de substituição tributária, a adoção de padrões como base de cálculo do imposto faz-se necessária, cabendo ao legislador estabelecer os parâmetros a serem considerados para a fixação destes padrões de preços,

Embora o valor da operação futura seja incerto, pois este fato gerador é posterior ao momento de cobrança do imposto, sua determinação deve estar em consonância com as regras definidas em lei complementar. Em atendimento a estes dispositivos constitucionais, o art. 8º da Lei Complementar 87/96 define que a base de cálculo do ICMS-ST será:

a) a soma:

- do valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes;
- a margem de valor agregado (MVA), inclusive lucro, relativa às operações subsequentes;

b) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto é o referido preço; ou

c) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador

Nas três hipóteses, o legislador não especifica, mediante uso de conceito determinado e fechado, um dos critérios da regra-matriz de incidência, qual seja, a base de cálculo. No item *b*, o Poder Executivo define o preço das mercadorias, sendo este utilizado como base de cálculo. No item *c*, o próprio contribuinte informa o preço que será praticado junto ao consumidor final, sendo ele utilizado como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Finalmente com relação ao item *a*, a lei complementar faz referência a uma margem de valor agregado, conferindo à Administração a função de

identificar padrões médios, partindo de uma abstração generalizante, desprezando diferenças individuais e exceções.

Conforme demonstrado, a base de cálculo do ICMS-ST corresponde a uma estimativa do valor das operações comerciais futuras. Porém, é possível a restituição ou complementação do valor recolhido a título de ICMS-ST na hipótese da operação futura ocorrer em valor inferior ou superior àquele estimado para fins de determinação da base de cálculo?

O tema foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1851/AL, julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que o art. 150, § 7º, da Constituição Federal não permite a restituição ou complementação do ICMS antecipado, sendo definitivo o valor estimado para fins de base de cálculo do imposto³⁰⁴.

De acordo com esta decisão, o fato gerador presumido não é provisório,

mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação³⁰⁵.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao manifestar-se neste sentido, acolhe a praticabilidade, pois considera impossível a averiguação de cada caso concreto pela Administração, a avaliação individual de cada operação junto ao consumidor final. Seria anti-econômica a adoção do regime de substituição tributária, desvirtuando seu sentido de ser.

Diante desta jurisprudência, é fundamental que a base de cálculo a ser adotada para recolhimento do ICMS-ST corresponda ao valor próximo da realidade refletida no fato gerador presumido. Somente assim serão atendidos os princípios constitucionais da capacidade contributiva, igualdade e legalidade. Caso contrário, estar-se-á tributando fato

³⁰⁴ ADI nº 1851, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 19/03/2003, DJ 25/04/2003.

³⁰⁵ Salientamos que esta questão voltou a ser objeto de exame pelo STF, nas ADIs 2.675 e 2.777, em que os Governadores dos Estados de Pernambuco e São Paulo questionam a constitucionalidade das leis vigentes em seus respectivos territórios, que preveem a restituição dos valores pagos pelo substituto nos casos em que os valores praticados nas operações futuras sejam menores que os presumidos. Estas ações estão pendentes de julgamento.

que não a operação comercial praticada pelo contribuinte substituído, na medida em que a base de cálculo não se prestará a medir o fato gerador do imposto, caracterizando-se, assim, um ato confiscatório.

Segundo sustenta Humberto Ávila, mesmo no caso em que a tributação é feita antecipadamente, não há um abandono do fato gerador efetivamente praticado, já que ele continua servindo de parâmetro para a verificação da realização ou não do fato presumido. Mesmo na cobrança do tributo com base em elementos presumidos, os reais permanecem como contraponto para sua validade. A Constituição autoriza o legislador a adotar como base de cálculo do imposto devido por substituição tributária apenas a grandeza que corresponda a fato que deve ocorrer posteriormente. “Essa manutenção da vinculação do presumido com o real preserva a capacidade contributiva objetiva como princípio geral da atividade tributária”³⁰⁶.

Para que a base de cálculo do ICMS-ST seja próxima do valor das operações subsequentes (presumidas), o legislador determinou que, em sua formação, seja incluída uma margem de valor que supostamente será agregada na cadeia comercial pelos contribuintes substituídos, até que a mercadoria seja adquirida pelo consumidor final.

De acordo com o § 4º do art. 8º da Lei Complementar 87/96, esta MVA deve ser estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei de cada Estado.

Esta orientação do legislador para fins de definição dos padrões que servirão como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária busca a efetivação da igualdade geral, pois impõe que se considerem elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos.

O Estado de São Paulo, em observância a esta regra geral veiculada na Lei Complementar 87/96, determinou os critérios de fixação de MVA nos arts. 28-B e 28-C da Lei 6.374/89.

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 86.

De acordo com estes dispositivos legais, a média ponderada dos preços a consumidor final, usualmente praticados no mercado considerado, será apurada por levantamento do preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente, ignorando-se os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

Este levantamento poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações sujeitas à substituição tributária. Nesta segunda hipótese, o levantamento de preços deverá ser realizado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da referida entidade, acompanhado de: (i) relatório detalhado sobre a metodologia utilizada; e (ii) provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados pelo mercado.

Ademais, referido levantamento deverá apurar:

- a) o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluindo o valor do ICMS relativo à substituição tributária;
- b) o preço à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluindo o valor do ICMS relativo à substituição tributária.

Este procedimento administrativo deverá, finalmente, estabelecer a relação percentual entre os preços no varejo e no estabelecimento fabricante ou importador, e entre os preços no varejo e no estabelecimento atacadista. Somente então será definido o percentual de MVA que deverá compor a base de cálculo do ICMS pago antecipadamente por substituição tributária.

As bases legais para o estabelecimento de padrões pelo Poder Executivo, embora amparadas por norma constitucional e pela lei complementar para conferir praticabilidade à tributação, parecem afrontar o princípio da capacidade contributiva e da legalidade, por afastarem-se sobremaneira da realidade. Como bem conclui Misabel Derzi, presunções, ficções e somatórios veiculados pela Administração, em nome de uma execução simples e viável, configuram “usurpação das funções do Poder Legislativo e ofensa ao princípio da legalidade”³⁰⁷.

³⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. Op. cit., p. 288.

Muitas vezes, de maneira arbitrária e sem qualquer publicidade, a Administração fixa margens de valor agregado absolutamente irrealis e desvinculadas da prática de mercado. Nestas situações, os contribuintes, sentindo-se lesados, acabam arcando com elevados custos (aproximadamente R\$ 4.000,00 por classificação fiscal de produto³⁰⁸) despendidos com a contratação de Institutos de Pesquisa de Mercado para apresentar à Administração levantamentos feitos de forma transparente e compatíveis com a realidade.

Além de atribuir aos contribuintes os encargos relativos à fixação da MVA, a legislação peca ao excluir deste levantamento os descontos praticados pelos agentes econômicos. Tal exclusão implica o afastamento da referida margem da realidade de mercado, impondo o pagamento do imposto incompatível com o sinal de riqueza manifestado pelos contribuintes.

Segundo pesquisa feita pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, 70% dos contribuintes afirmam que a MVA está 10% acima da adequada, o que eleva o pagamento do ICMS³⁰⁹.

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho³¹⁰, “a regra para a fixação do preço é a da plena liberdade das partes, em perfeito ajuste com o regime econômico de perfil neoliberal estabelecido pela Constituição”. Esta liberdade para fixar o preço das mercadorias é guiada por um conjunto de fatores dentre os quais estão a competição, custo e demanda.

Especificamente este último fator relaciona-se à conhecida “lei da oferta e da procura”, baseada na economia moderna iniciada com a teoria de Adam Smith. Segundo esta teoria, a iniciativa privada deve ser deixada agir livremente, com pouca ou nenhuma intervenção governamental. Segundo o economista escocês, a competição livre entre os diversos fornecedores levaria forçosamente não só à queda do preço das mercadorias, mas também a constantes inovações tecnológicas, no afã de baratear o custo de produção e vencer os competidores.

³⁰⁸ Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Pesquisa FIESP sobre o impacto da substituição tributária. Disponível em: http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/decomtec-pesq_substituicao_tributaria-apresenta%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 15 de outubro de 2012.

³⁰⁹ Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Pesquisa FIESP sobre o impacto da substituição tributária. Disponível em: http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/decomtec-pesq_substituicao_tributaria-apresenta%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 15 de outubro de 2012.

³¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 410.

Neste cenário, prevalece a regra indicadora de que, quanto maior for a procura de determinado produto haverá um aumento significativo no valor do seu preço. Em síntese, nos períodos em que a oferta de um determinado produto excede muito à procura, seu preço tende a cair, já em períodos nos quais a demanda passa a superar a oferta, a tendência é o aumento do preço.

Contudo, a imposição de base de cálculo padrão para o ICMS devido por substituição tributária, especialmente mediante a fixação irreal de MVA prevista na legislação, que sequer permite a consideração de descontos concedidos no mercado considerado, implica interferência expressiva da Administração na economia, com notável prejuízo à livre concorrência e, indiretamente, ao consumidor, além de acarretar a tributação, pelo ICMS, de comportamentos divorciados da realidade.

Além destas deficiências relativas à base de cálculo do ICMS-ST, a aplicação da MVA pela Administração ocorre sem observância do princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b”, e “c”, da Constituição Federal.

De acordo com o referido princípio, é vedado às pessoas políticas cobrar tributo no mesmo exercício financeiro e antes de 90 dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

Porém, os Estados costumam alterar a MVA, impondo sua aplicação às operações ocorridas logo após a publicação dos novos percentuais. Esta atualização interfere imediatamente na base de cálculo do ICMS-ST, implicando inegável aumento do imposto. Por esta razão, somente poderia este ato administrativo produzir efeitos no exercício seguinte e após noventa dias ao de sua publicação. Neste sentido posicionou-se a jurisprudência³¹¹.

³¹¹ “(...) Fixação da base de cálculo do tributo que está mesmo sujeita aos rígidos princípios constitucionais que norteiam a tributação. Pertinência, daí, da indicação de que a citada Portaria CAT 260/2009 somente poderia vigorar após 14/03/2010, haja vista a aplicação do princípio constitucional da noventena. Alteração da Margem de Valor Agregado que, à evidência, redundou em majoração indireta do tributo para a impetrante, devendo, então, sujeitar-se ao aludido princípio da anterioridade nonagesimal. Contribuinte que não pode ser surpreendido pela fixação de novo critério impositivo, sem que lhe seja concedido prazo suficiente para a adaptação e revisão de suas relações contratuais, sob pena de violação dos princípios da anterioridade mitigada e da segurança jurídica. Apelo da autora provido.” (Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação: 00473934420098260053. 8ª Câmara de Direito Público. DOE 28/06/12)

O que se pretende demonstrar a partir deste tema é que a Constituição Federal estabeleceu como regra, em seu art. 150, I, o princípio da legalidade, entendido como reserva absoluta de lei formal que expressa em conceitos determinados e específicos os critérios da regra-matriz de incidência dos tributos, inclusive do ICMS. Excepcionalmente, com relação à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, poderá haver tipificação administrativa, com o intuito de conferir praticabilidade ao regime de substituição tributária, autorizado pelo art. 150, §7º, da própria Carta Magna.

Porém, ao definir os limites para esta tipificação, cabe ao legislador buscar critérios que permitam a proximidade com os fatos geradores reais, eleitos como padrões, sob pena de violação dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Não poderá haver discrepância entre um caso e a média adotada como padrão. O cotejo entre o valor presumido e o efetivo é pressuposto de constitucionalidade da própria padronização³¹².

Nessa medida, somente caberá a concessão de regime especial de ICMS em caso de inquestionável discrepância entre o padrão fixado pelo Poder Executivo e os preços praticados por determinado contribuinte, hipótese em que a base de cálculo do ICMS, integrante da regra-matriz de incidência geral e abstrata, poderá ser ajustada em caráter excepcional e individual por regime especial.

3.4.6.2 Os Convênios e a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais

Outra hipótese de delegação da função legislativa ao Poder Executivo autorizada pelo texto constitucional é representada pelas condições impostas às Unidades da Federação para concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais.

Vimos anteriormente que a competência tributária somente pode ser exercida por lei. A partir desta afirmação, seria lógico concluirmos que a desoneração igualmente dependeria de lei editada pela pessoa política competente. Nesse sentido ensina José Souto Maior Borges que “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o

³¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 86.

reverso de uma medalha”. “O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”³¹³. De acordo com o renomado tributarista pernambucano, assim como o exercício da competência tributária depende de lei, o mesmo se aplica com relação às isenções:

O poder de isentar, portanto, somente se manifesta através de lei. Assim como a relação jurídica tributária é relação obrigacional *ex lege*, a relação jurídica de isenção submete-se, por seu turno, ao princípio da reserva de lei.³¹⁴

Porém, em relação ao ICMS, este raciocínio não se aplica exatamente nestes termos. É o que conclui Roque Antonio Carrazza:

De fato, unilateralmente, nem os Estados, nem o Distrito Federal podem concedê-las (isenções). Nem mesmo por lei ordinária. Não há, portanto, *isenções autonômicas*, em matéria de ICMS. Notamos, a propósito, que a lei ordinária (estadual ou distrital) também não pode, no que concerne a este tributo, conceder incentivos e benefícios fiscais (reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistias, diferimentos, parcelamentos de débitos tributários, adiamentos de prazos de pagamento, e assim por diante).³¹⁵

Paralelo à competência conferida às Unidades da Federação para a instituição do ICMS, o texto constitucional, em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, atribuiu à Lei Complementar a função de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Neste sentido, o § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina que:

Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Em 1988, foi celebrado o Convênio ICMS nº 66, que não trouxe qualquer disciplina quanto ao procedimento a ser observado nas reuniões entre os Estados e o Distrito Federal tendentes a decidir a respeito da concessão de benefícios fiscais. Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que também não tratou da matéria. Assim, a Lei Complementar nº 24/75 permaneceu reguladora da questão pertinente aos Convênios e à forma de concessão de benefícios pelas Unidades da Federação, cumprindo sua função

³¹³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30-31.

³¹⁴ *Ibid.*, p. 39.

³¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS. Op. cit.*, p. 516.

constitucional. A recepção desta lei pela Constituição Federal de 1988 já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Dispõe a Lei Complementar nº 24/75, com fundamento no art. 155, § 2º, VII, “g”, da Constituição Federal, que os benefícios fiscais e financeiros³¹⁶ relativos ao ICMS, serão concedidos ou revogados “nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”. Significa dizer que as Unidades da Federação, pretendendo conceder benefícios fiscais de ICMS, devem firmar entre si acordos (Convênios, Protocolos, Ajustes, entre outros instrumentos com força normativa), os quais são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”). Neste Conselho têm assento representantes de cada Unidade da Federação, indicados pelos respectivos Chefes do Poder Executivo.

O CONFAZ não se apresenta como órgão legislativo e os que nele atuam não são representantes do povo, mas pessoas indicadas pelos Governadores dos Estados e Distrito Federal. Por esta razão, as deliberações da Administração Pública, resultantes das reuniões do CONFAZ, para produzir efeitos no território dos respectivos Estados e Distrito Federal, dependem de aprovação da Assembleia Legislativa, veiculada em Decreto Legislativo. Nesse sentido ensina Roque Carrazza:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada unidade federativa. Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do *convênio interestadual*.³¹⁷

³¹⁶ Entendemos que o objeto da Lei Complementar nº 24/75 é mais abrangente do que aquele estabelecido no art. 155, § 2º, VII, “g”, da Constituição Federal, que se restringe aos “benefícios fiscais”. Nessa medida, a recepção do art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 pela Constituição Federal de 1988 é passível de questionamento, dado o fato desta, em momento algum, outorgar competência à Lei Complementar para dispor sobre benefícios de natureza financeira. A violação do limite constitucional é refletida, por exemplo, no art. 1º, parágrafo único, II, da Lei Complementar, que prescreve a necessidade de Convênio entre as Unidades da Federação para a “*devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros*”. Trata-se, neste caso, de claro benefício financeiro, desvinculado do exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal, pois a devolução pressupõe a extinção do crédito tributário pelo pagamento, ocasião em que se encerra a relação jurídica de natureza tributária, devendo ser observados os limites impostos pela Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Porém, esta discussão foge do propósito do presente trabalho, não tendo sido abordada nesta oportunidade.

³¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. *Op. cit.*, p. 518.

A necessidade de aprovação do Convênio pelo Poder Legislativo é ponto de convergência entre renomados Mestres, como Alcides Jorge Costa³¹⁸ e Geraldo Ataliba³¹⁹. Para ambos, a celebração do acordo pelo Poder Executivo constitui pressuposto de exercício da competência de isentar; uma fase do processo de edição de norma jurídica concessiva de benefício fiscal.

Importa salientar que, com fundamento no art. 4º da Lei Complementar nº 24/75, exigia-se como condição de validade e eficácia das disposições do Convênio a ratificação de seus termos por decreto editado pelo Poder Executivo. Esta determinação, contudo, era incompatível com o princípio da legalidade, especialmente com o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal com redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3/93, que assim prescreve:

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Note-se a preocupação do legislador em conciliar a aplicação do princípio da legalidade com a exigibilidade de Convênio firmado entre as Unidades da Federação, o que conduz à conclusão de que as deliberações entre Estados e Distrito Federal não podem ser aplicadas antes de aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo, a quem cabe exclusivamente inovar o ordenamento jurídico em matéria tributária. Esta aprovação se dá com o Decreto Legislativo que se apresenta como lei em sentido material, irradiando os mesmos efeitos da lei ordinária. Não se exige a edição de lei, pois o Decreto Legislativo prescinde de sanção, o que faz todo sentido, uma vez que foi o próprio Poder Executivo a firmar o Convênio sujeito à aprovação da Assembleia Legislativa.

Ressalte-se que a necessidade de lei tratando de benefícios fiscais de ICMS foi objeto de deliberação do Supremo Tribunal Federal, que reiterou a impossibilidade de delegação do exercício dessa competência tributária ao Poder Executivo. Confira-se:

³¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Op. cit., p. 130.

³¹⁹ ATALIBA, Geraldo. “Convênios interestaduais”, *Revista de Direito Público* 67/5. Julho/setembro de 1983. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Matéria Tributária e Delegação Legislativa: a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa.³²⁰.

É claro, portanto, que não cabe ao Governo do Estado ou do Distrito Federal, isoladamente, conceder ou revogar qualquer tipo de isenção do ICMS ou benefícios fiscais ou financeiros-fiscais sem que a matéria seja submetida à apreciação em Convênio com a participação das demais Unidades da Federação. Tais Convênios podem ser impositivos ou autorizativos, ou seja, nem sempre esses atos obrigam as Unidades da Federação a adotar as medidas por eles aprovadas.

Dessa forma, quando se tratar de Convênio impositivo, a medida nele prevista deve ser obrigatoriamente adotada por todas as Unidades da Federação. Por outro lado, os Convênios autorizativos possibilitam a adoção ou não da medida nele consignada, ficando a critério do Poder Legislativo de cada Unidade Federada.

Importa consignar, porém, que, com o intuito de atrair para seus respectivos territórios maior concentração de negócios jurídicos, enfim, promover o desenvolvimento econômico local para o aumento do número de vagas de emprego, de mercado consumidor e, principalmente, da arrecadação do ICMS, Estados e Distrito Federal têm concedido benefícios fiscais que resultam na desoneração, ainda que indireta, do ICMS, sem a observância dos mencionados trâmites, impostos pelo texto constitucional e pela Lei Complementar nº 24/75. Segundo afirmam os Governadores, esta atuação consistente na oferta de incentivos fiscais representa uma forma de combater desigualdades regionais.

Estas medidas desprovidas de fundamento normativo tem implicado a conhecida “guerra fiscal”, além de causar a propositura de inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal por Estados que se sentem lesados pela medida adotada por seus pares.

Registre-se, inclusive, que algumas Unidades da Federação, com este propósito de atrair grandes contribuintes para seus respectivos territórios, têm concedido isenções,

³²⁰ ADIn 1296 / PE. Relator Ministro Celso de Mello. DJ 01/08/2003, p. 99.

créditos presumidos, reduções de alíquota e base de cálculo por meio de regimes especiais, beneficiando com exclusividade determinados sujeitos passivos do ICMS, em nítida violação dos preceitos constitucionais, em especial, do princípio da legalidade.

No Estado de São Paulo, o art. 5º da Lei nº 6.374/89 não discrimina as isenções e demais benefícios fiscais, limitando-se a estabelecer que “as isenções ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos das deliberações dos Estados e do Distrito Federal, na forma prevista na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal”. Com exceção de poucas isenções definidas nos parágrafos deste dispositivo legal, relação detalhada de hipóteses amparadas pela isenção do ICMS, redução de base de cálculo e créditos outorgados estão definidos, respectivamente, nos Anexos I, II e III do Regulamento.

Não obstante haver pública e notória desobediência da legislação nacional, não podemos desistir de sustentar que os Estados e Distrito Federal, ao concederem isenções, benefícios e incentivos, devem, inicialmente firmar Convênio e, posteriormente, submeter o acordado no âmbito do CONFAZ à aprovação da respectiva Assembleia Legislativa. Não há qualquer norma que confira discricionariedade à Administração para conceder desonerações fiscais por meio de regime especial. Concluir de forma diferente seria violar o princípio constitucional da estrita legalidade, além de gerar desigualdade e prejuízo à livre concorrência, conforme veremos adiante.

3.4.6.3 A fixação de prazo para pagamento do tributo

A Constituição Federal e o art. 97 do Código Tributário Nacional, quando disciplinam o princípio da legalidade norteador das relações jurídicas tributárias, em momento algum impõe que a norma que estabeleça a data de pagamento de tributos seja veiculada por lei.

A manipulação do prazo de vencimento da obrigação de pagar tributos não configura sua instituição ou majoração, o que afastaria a obrigatoriedade de sua fixação por

lei. Porém, a alteração desta data – principalmente sua antecipação, caracteriza-se como uma sanção, sendo imprescindível, portanto, sua regulamentação pelo Poder Legislativo.

A caracterização da sanção é refletida na própria norma que trata do regime especial de ICMS. De acordo com o art. 71, § 1º, 1, da Lei nº 6.374/89, “o regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar, ainda, o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto”.

Também a legislação federal, ao tratar dos regimes especiais na Instrução Normativa RFB 979, de 16/12/09, prevê, como uma das possíveis sanções a ser imposta aos sujeitos que pratiquem reiteradamente infrações à legislação tributária, a redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos.

Por se tratar de hipótese de sanção, entendemos que a modificação do prazo de pagamento de tributo prescinde de lei, excepcionalmente quando se tratar de sanção imposta a contribuintes que incorram em alguma das práticas de infração à legislação tributária.

Este, contudo, não é o entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para quem o princípio da estrita legalidade tributária não se aplica à definição da data de pagamento do crédito tributário³²¹.

Não obstante este seja o entendimento válido, quer nos parecer que, ao postergar o pagamento de tributo mediante requerimento de um determinado sujeito, a Administração Pública acaba por beneficiar-lhe em detrimento dos demais sujeitos passivos de obrigação tributária.

³²¹ Supremo Tribunal Federal, AI 339528 AgR / SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ 22/02/01, P. 41. No mesmo sentido REs 197.948, 253.395 e 140.669.

3.4.6.4 A alteração dos critérios material e subjetivo da regra-matriz de incidência

Quando definimos a materialidade do ICMS, verificamos tratar-se da realização de uma operação jurídica comercial que implique a circulação de mercadorias. Note-se que um dos complementos consiste em um objeto cuja titularidade é transferida.

Por sua vez, tratamos de definir o sujeito passivo do ICMS informado na regra-matriz de incidência do ICMS no capítulo 2. Nesta oportunidade, fizemos referência ao regime de substituição tributária, que atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um terceiro integrante da cadeia comercial, geralmente o industrial ou importador de determinadas mercadorias.

Este regime de tributação em que há a substituição do sujeito passivo da relação jurídica tributária interfere, inclusive, na materialidade do ICMS. De acordo com o art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Com fundamento neste dispositivo constitucional, a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinou o regime de substituição tributária nos seguintes termos:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Parágrafo 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Parágrafo 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que o regime de substituição tributária depende da legislação interna de cada Unidade da Federação, que o institui

segundo a mercadoria e o aplica exclusivamente nas operações verificadas em seu território. O regime de substituição tributária somente será aplicado às operações interestaduais se houver Convênio ou Protocolo firmado entre as Unidades da Federação interessadas.

O Estado de São Paulo, ao instituir o ICMS, relacionou no art. 8º da Lei nº 6.374/89, diversas hipóteses de substituição tributária. De acordo com este dispositivo legal, são sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços determinados nos seus quarenta e sete incisos. Estes incisos praticamente referem-se a maioria significativa de bens, ficando de fora, por exemplo, roupas, calçados, máquinas.

Porém, estes incisos do art. 8º da Lei nº 6.374/89 não especificam as mercadorias, segundo sua classificação fiscal, ficando a cargo do Poder Executivo fazê-lo mediante a edição de decreto. Assim, verifica-se no Regulamento do ICMS a relação detalhada destes produtos, cujas operações sujeitam-se ao regime de substituição tributária. A título de exemplo, transcrevemos o art. 313-K, do referido Regulamento:

Das Operações com Produtos de Limpeza

Art. 313-K - Na saída das mercadorias arroladas no parágrafo 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes:

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto.

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado.

Parágrafo 1º - O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH:

(...)

10 - inseticidas, rodenticidas, fungicidas, raticidas, repelentes e outros produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto, 3808.50.10, 3808.91, 3808.92.1 e 3808.99;

(...)

Conclui-se que somente as operações com produtos de limpeza relacionados no art. 313-K do Regulamento, dentre os quais, os repelentes apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto, estão sujeitos ao regime de substituição tributária. Ao incluir ou excluir produtos destas, o Poder Executivo acaba por interferir nos critérios material e subjetivo do ICMS, devendo fazê-lo mediante a edição de norma geral e abstrata.

Admitimos que um contribuinte pretenda inserir no regime de substituição tributária repelentes para uso corporal registrados perante à Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA como um cosmético, e não como produto de limpeza ou repelente para uso domissanitário. Para tanto, sustenta enquadrar-se em “caso especial” merecedor de regime especial para cumprimento da legislação tributária. Pleiteia que lhe seja concedido regime especial, alterando o critério material da regra-matriz de ICMS, mediante a inclusão do repelente cosmético de sua fabricação no regime de substituição tributária. Por conseguinte, altera-se a sujeição passiva dos estabelecimentos que comercializam este produto, que passam a figurar como contribuintes substituídos.

A nosso ver, tal pretensão não encontra respaldo no princípio da legalidade. O Poder Executivo, ao inserir ou retirar produtos do regime de substituição tributária deve fazê-lo mediante a edição de norma geral e abstrata, sendo-lhe vedado interferir na regra-matriz de incidência em caráter individual.

3.5 A igualdade como limite para a concessão do regime especial

Segundo Ricardo Lobo Torres, a tipificação, entendida como recorte da realidade para a ordenação de dados semelhantes, compete ao Poder Legislativo. Porém, “em casos excepcionais, para preservar a igualdade diante da lei e para ordenar o tipo existente na realidade diante do conceito-tipo incluído na regra-matriz de incidência, a Administração

procede à tipificação, *seja na via da complementação normativa pelo regulamento, seja casuisticamente no processo tributário administrativo*”³²².

Esta afirmação pode conduzir à ideia de que os regimes especiais seriam concedidos pela Administração Pública para atender o princípio da igualdade. Mediante o poder discricionário que lhe foi outorgado pelo art. 71 da Lei nº 6.374/89, a Administração Pública identificaria os chamados “casos especiais”, conferindo-lhes tratamento tributário distinto dos demais enquadrados em um padrão definido quando da edição da norma geral e abstrata.

Baseando-se neste dispositivo legal, muitos contribuintes podem se insurgir contra o conteúdo da norma tributária, alegando que se encontra em uma situação distinta das demais, merecedora de regime especial que lhe confira tratamento específico e distinto dos demais. Essa manifestação é destacada por Humberto Ávila, ao tratar da igualdade tributária, quando afirma ser “comum escutar, por parte do contribuinte, a alegação de que a norma tributária é injusta, por desigual, na medida em que deixa de atentar para as particularidades do seu caso ou dele próprio”, afirmando “ ‘O meu caso é diferente’ ”³²³.

Este raciocínio, contudo, nos parece desvirtuar a finalidade do regime especial, conduzindo a uma inversão de valores e princípios estabelecidos no ordenamento jurídico brasileiro. A utilização desmedida e ilimitada desta autorização concedida pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, representada pela discricionariedade na identificação dos “casos especiais” e determinação de correspondente regime especial que os discipline, ao invés de preservar a igualdade entre os contribuintes do ICMS e de qualquer tributo, a prejudica, gerando injustiças e interferência estatal na economia danosa à livre concorrência.

³²² TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da tipicidade no Direito Tributário”, RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 168.

³²³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. Op. cit., p. 17.

3.5.1 Considerações gerais acerca do princípio da igualdade

Em uma visão clássica do princípio da igualdade, fazemos referência à definição apresentada por Ruy Barbosa³²⁴, para quem “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

Geraldo Ataliba, em sua obra *República e Constituição*, confere significativa relevância ao princípio da igualdade, que, segundo afirma, decorre imediatamente do princípio constitucional republicano. “O fulcro da questão jurídica postulada pela isonomia substancia-se na necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação (pelo Executivo e pelo Judiciário) leve tais postulados até suas últimas consequências no plano concreto da aplicação”³²⁵.

O célebre tributarista indica a existência de íntima e indissociável relação entre os princípios da legalidade e da igualdade, sendo este concretizado por intermédio daquele, que pressupõe edição de normas abstratas e gerais, apanhando uma classe de sujeitos.

Ao tratar do princípio da igualdade, Celso Ribeiro Bastos o classifica em igualdade substancial ou material e formal. A igualdade substancial ou material é aquela nunca realizada em qualquer sociedade, pois busca o tratamento uniforme de todos os homens perante os bens da vida, embora integrante das Constituições sob a forma de normas programáticas, tendente a planificar desequilíbrios muito acentuados na fruição dos bens, quer materiais, quer imateriais. No que concerne à igualdade formal, “consiste no direito de todo o cidadão não ser desigualado pela lei senão em consonância com os critérios albergados ou ao menos não vedados pelo ordenamento constitucional”³²⁶.

³²⁴ BARBOSA “Oração aos moços”, in *Escritos e Discursos Seletos*. Ed. José Aguiar, 1997, p. 685.

³²⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. cit., p. 160.

³²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988, v. 2, pp. 5-7

A isonomia foi objeto de minucioso estudo de Humberto Ávila, que a classificou em igualdade na lei (igualdade material) e igualdade diante da lei (igualdade formal). A igualdade perante a lei garante a sua aplicação uniforme enquanto que a igualdade na lei obsta que esta contenha uma distinção arbitrária. Não é suficiente que a lei seja aplicada a todos de modo uniforme; é preciso que ela seja também igual para todos”³²⁷.

A igualdade é dirigida tanto ao legislador quanto aos aplicadores das normas jurídicas³²⁸. Por esta razão, José Afonso da Silva sustenta ser inútil e desvantajosa no sistema brasileiro a classificação em princípio da igualdade perante a lei e na lei. Segundo o ilustre constitucionalista, aquele corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação, o que caracteriza a isonomia puramente formal, enquanto a igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não haja distinções que não sejam autorizadas pela própria constituição. Enfim, segundo essa doutrina, a igualdade perante a lei seria uma exigência feita a todos aqueles que aplicam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, ao passo que a igualdade na lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos.

Note-se que a classificação utilizada pelo Professor José Afonso da Silva, baseada nos mesmos termos utilizados por Humberto Ávila, não apresenta o mesmo conteúdo. Ambos manifestam-se no sentido de ser o princípio da legalidade dirigido aos três Poderes, porém, para concordamos com o professor gaúcho ser relevante identificar os dois sentidos do princípio da igualdade extraídos do art. 5º da Constituição Federal.

A questão principal atinente ao princípio da igualdade é como concretizá-la no Estado Social e Democrático de Direito.

Em obra de leitura obrigatória, Celso Antônio Bandeira de Mello tornou mais compreensível a noção do princípio da igualdade e a sua aplicação conforme o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, segundo o qual “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”.

³²⁷ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, pp. 74-75.

³²⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 35.

A afirmação de Aristóteles segundo quem a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais é somente o ponto de partida para entendermos este princípio constitucional, pois não é simples definir quem é igual e quem é diferente. É preciso conhecer quais as discriminações contidas na norma que são intoleráveis, ou seja, se o critério de desequiparação é legítimo.

Há um preconceito no sentido de que critérios como sexo, raça, credo religioso não podem ser usados como *discrímen*. Porém, este entendimento é equivocado. Qualquer elemento da coisa, pessoa ou situação pode ser escolhido pela norma como fator discriminatório. Não é o traço escolhido para diferenciação que indica se houve ou não violação ao princípio da igualdade. Deve haver, sim, um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferido.

Registre-se, porém, que a lei não pode erigir em critério diferencial um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar. Isto porque a regra deve ser geral para que não ofenda ao princípio da isonomia. Da mesma forma, a regra abstrata respeita o princípio constitucional, na medida em que a renovação da hipótese normativa acarreta sua incidência sempre sobre uma categoria de indivíduos.

O traço diferencial adotado, necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; ou seja: elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para assujeitá-las a regimes diferentes. O tempo, por exemplo, não é jamais um critério diferencial. Quando a lei faz referência ao tempo, aparentemente tomando-o como elemento para discriminar situações ou indivíduos abrangidos pelo período demarcado, o que na verdade está prestigiando como fator de desequiparação é a própria sucessão de fatos ou estados transcorridos ou a transcorrer. O tempo é elemento neutro, condição do pensamento humano e por sua neutralidade absoluta, a dizer, porque em nada diferencia os seres ou situações, jamais pode ser tomado como o fator em que se assenta algum tratamento jurídico desuniforme, sob pena de violência à regra da isonomia.

O ponto principal a ser verificado para a identificação de eventual inobservância do princípio da igualdade reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido

em critério de *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele. O critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica pode ser qualquer elemento radicado neles: todavia, necessita guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Deve haver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada. Essa correlação lógica nem sempre é absoluta e deve estar inserida em um contexto histórico.

Para que um *discrímen* legal seja conveniente com a isonomia, impende que:

- a) a desequiparação não pode atingir de forma absoluta e atual um só indivíduo;
- b) as situações e pessoas desequiparadas pela regra de direito devem ser efetivamente distintas entre si;
- c) deve existir, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; e
- d) *in concreto*, o vínculo de correlação deve ser pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos³²⁹.

3.5.2 O princípio da igualdade no direito tributário

Muitos autores trouxeram suas ponderações acerca do princípio da igualdade especificamente para as relações jurídicas tributárias, em especial em razão da norma constitucional que estabelece este princípio como sendo um dos limites objetivos impostos ao poder de tributar, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

³²⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. Op. cit., passim.

De acordo com Victor Uckmar, a igualdade perante a tributação pode ser entendida em dois sentidos:

- a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal;
- b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, (...) em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.³³⁰

Trazendo estas considerações diante das ponderações doutrinárias acima tratadas, podemos afirmar que a igualdade tributária em sentido jurídico corresponde à noção de igualdade perante a lei (formal), enquanto que a igualdade em sentido econômico relaciona-se à igualdade na lei (material), cabendo a esta identificar elementos de *discrímen* que possam medir a capacidade contribuinte e conferir-lhe tratamento distinto a ser observado pelo Poder Executivo.

A classificação do princípio da igualdade tributária é apresentada em termos semelhantes por Alberto Xavier, para quem o princípio da igualdade tributária manifesta-se segundo duas formulações: negativa, expressa pela necessária generalidade das regras; e positiva, caracterizada pela observância da capacidade contributiva³³¹.

Quanto ao primeiro aspecto, o legislador deverá editar norma geral, discriminando situações sem indicar critério diferencial ou traço específico que singularize o contribuinte por ele escolhido. A generalidade e abstração necessárias ao conteúdo da hipótese de incidência concretizam em um primeiro momento o princípio constitucional da igualdade, na medida em que não singularizam no presente e de forma definitiva e absoluta um sujeito a ser colhido pela relação jurídica prescrita no consequente normativo. Conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, a regra não deve cifrar-se ostensiva e sub-repticiamente apenas a um destinatário atual, mas deixar portas abertas à eventual incidência futura sobre outros destinatários inexistentes à época de sua edição, sob pena de quebra do preceito igualitário³³².

³³⁰ UCKMAR, Victor. *Op. cit.*, p. 67.

³³¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 74.

³³² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. Op. cit.*, p. 25.

No que concerne à capacidade contributiva (segundo aspecto), segundo sustenta José Artur Lima Gonçalves, trata-se da convergência explicativa do princípio da igualdade tributária, expressamente adotada pela Constituição Federal no art. 145, §1º. A carga tributária deve ser distribuída na medida da capacidade econômica do contribuinte. Este critério implica a adoção de uma base impositiva que seja capaz de medir esta capacidade e de alíquotas que igualem verdadeiramente essas cargas, sendo árduo o trabalho de identificação da correta capacidade tributária individual.

Com relação ao ICMS, considerando as possíveis regras-matrizes de incidência, Lima Gonçalves concluiu não caber a graduação da cobrança deste imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte, pois se trata de um imposto indireto, sem caráter pessoal, cujo ônus financeiro é repassado ao consumidor final através do preço da mercadoria ou serviço.

A propósito, Estevão Horvath, ao tratar da vedação ao confisco, reconhece que, no caso dos impostos indiretos, a “riqueza” a ser gravada está de posse do consumidor final, já que o sujeito passivo tributário (no sentido técnico-jurídico positivo pátrio) somente recolhe aos cofres públicos o importe que ele, no mais das vezes, recupera, de imediato, do “contribuinte de fato”. Segundo o eminente Professor, neste caso, deve-se considerar a capacidade contributiva (*ability to pay*) sinalizada pelo consumidor (contribuinte de fato)³³³.

Destaque-se que não é apenas a capacidade contributiva a ser utilizada como medida para o atendimento do princípio da igualdade. Como observa Luís Eduardo Schoueri,

a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação. Na Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade (que se emprega na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS), ou o custo/benefício, base para as taxas.³³⁴

Quando da edição da regra-matriz de incidência do ICMS, o legislador considera os elementos de discriminação que implicarão tratamento distinto obrigatoriamente conferido

³³³ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. Op. cit., passim.

³³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Op. cit.”, p. 251.

pelo Poder Executivo, quando da aplicação desta norma jurídica, considerando que, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade de lançamento é vinculada à lei.

Segundo ensina José Artur Lima Gonçalves³³⁵, tanto no caso do ICMS, como com relação a quaisquer tributos, o tratamento discriminatório previsto na norma estará sempre alojado no objeto da relação jurídica tributária, caracterizado pela alteração desse conteúdo. Será sempre, comparativamente, (i) dever entregar mais dinheiro ao erário, (ii) dever entregar menos, (i) dever entregar, ao passo que os outros não, (ii) não dever entregar enquanto outros devem. Este tratamento diferenciado deverá decorrer de uma discriminação contida na própria lei, geral e abstrata, nunca em um ato administrativo individual.

Para o eminente Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, o elemento de discriminação reside em um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência.

Estando no critério material, de determinada atividade ou objeto será mais ou menos onerada, por exemplo, praticar operação relativa à circulação de perfumes é mais oneroso se comparado à circulação de medicamentos.

Caso o elemento de *discrímen* resida no critério pessoal, uma categoria de sujeitos será mais ou menos onerada, como por exemplo, as empresas enquadradas no regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123/06 (SIMPLES Nacional), em detrimento de uma empresa multinacional de grande porte.

O elemento de *discrímen* identificado no critério espacial indica que certas atividades, por ocorrerem em um determinado lugar, serão mais ou menos oneradas pela tributação. É o que ocorre, por exemplo, com a Zona Franca de Manaus. Especificamente com relação ao critério temporal, com fundamento nos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, não pode conter elemento de discriminação independente, considerando que o tempo tem caráter eminentemente neutro.

³³⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária. Op. cit., passim.*

Reitere-se que o Poder Legislativo deve criar regras que generalizam uma classe de contribuintes numa classe de condições³³⁶, de forma que qualquer indivíduo que se enquadre nos critérios gerais e abstratamente veiculados em lei, receba, necessariamente, o mesmo tratamento tributário. Ao conferir regime especial, o Poder Executivo singulariza um destinatário específico, conferindo-lhe um tratamento discriminatório, mediante a edição de norma individual e abstrata, em detrimento de outros contribuintes, ferindo o princípio da igualdade material.

Especificamente com relação à singularização do destinatário, o Professor Lima Gonçalves afirma ter “como consequência onerar ou beneficiar indevidamente um só indivíduo ou grupo aprioristicamente determinável, o que é inadmissível, por atentar escancaradamente contra o princípio da isonomia”³³⁷. A norma não pode singularizar de forma absoluta o destinatário. O elemento de discriminação deve residir na categoria de pessoas discriminadas. A categoria discriminada deve apresentar elemento tipificador que autoriza o tratamento diferenciado.

Aquele que desejar aferir a constitucionalidade de norma de tributação, no que se refere à observância do preceito da isonomia, deve, antes de mais nada, (1) desvendar a estrutura lógica da norma analisada, delimitando claramente cada um dos cinco critérios da regra matriz de incidência por ela veiculada.

Em seguida, deve (2) procurar o elemento de discriminação adotado, verificando (2.a) se há singularização indevida de sujeitos (ou atividades) e (2.b) se este elemento pertence ou não à própria pessoa (ou atividade) discriminada.

O passo subsequente consiste na (3) pesquisa da relação de pertinência lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado.

Constatada a existência da mencionada relação de pertinência lógica deve-se procurar saber (4) se o tratamento diferenciado mantém relação de subordinação material com os valores prestigiados (positivados) no texto constitucional.

Os elementos de discriminação serão considerados pelo Legislador quando da edição da regra-matriz de incidência, não cabendo ao Poder Executivo alterar estes critérios, mas apenas identificar a ocorrência que se subsuma à norma geral e abstrata, constituindo o crédito tributário, mediante atuação absolutamente vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

³³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. Op. cit., p. 95.

³³⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. Op. cit., 1993, p. 52.

Nessa medida, tem-se que a modificação dos critérios da regra-matriz de incidência por ato do Poder Executivo, em caráter individual, não só fere o princípio da legalidade, como também a isonomia tributária. Conforme afirmamos no tópico referente ao princípio da legalidade, a regra-matriz de incidência não confere discricionariedade à Administração Pública para avaliar se a sua aplicação fere ou não a igualdade. Neste aspecto, entendemos que a igualdade material foi dirigida exclusivamente ao Poder Legislativo, cabendo à Administração, em conformidade com a igualdade formal, aplicar a norma de incidência de forma vinculada.

Não ignoramos a ideia de que a regra-matriz de incidência possa conter prejuízos à igualdade, auferíveis pelo Poder Executivo por ocasião de sua aplicação. Nesta oportunidade, a Administração Pública se depara com situações fáticas indicativas de prejuízo a determinados contribuintes, em detrimento de outros, cuja tributação acarreta efeitos menos danosos. Porém, não cabe ao Poder Executivo interferir na forma de tributação, modificando critérios da regra-matriz de incidência em caráter individual e abstrato, pois sua atuação, ao contrário de atender ao princípio da igualdade, pode provocar efeitos que sejam ainda mais caros a este princípio constitucional.

Destaque-se que o art. 150, II, da Constituição Federal, admite o tratamento diferenciado, desde que os contribuintes encontrem-se em situações distintas. Além dessa permissão, o Poder Constituinte originário proibiu ao legislador utilizar determinados elementos de discriminação, quais sejam a ocupação profissional e a função exercida pelo contribuinte.

Com fundamento neste permissivo constitucional, Celso Ribeiro Bastos reconhece a existência de normas que favorecem pequenos comerciantes sem que este tratamento configure atentado ao princípio da igualdade. Isto porque, seguindo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, a depender do elemento desigualador a discriminação feita pela lei torna-se legítima.

A igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significado que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação devem ser tratados igualmente.

Também Geraldo Ataliba chama a atenção para o tema da isonomia em matéria tributária, especialmente para a necessidade do Estado conferir tratamento distinto aos contribuintes que se enquadrem em situações fora dos padrões ao sustentar que

as aparentes desigualdades, encontradas nas leis, não de ser meios e modos de corrigir ou superar diferenças existentes entre pessoas ou situações, ou medidas tendentes a promover a igualdade jurídica onde contingências sociais, naturais, econômicas, geográficas etc. ensejem configurar-se desigualdade, de tal modo que a imparcialidade da lei ou do Estado importaria verdadeira consagração e oficialização de tais desigualdades.³³⁸

Porém, entendemos que o tratamento diferenciado de tributação somente pode ser estabelecido pela lei, não por ato do Poder Executivo, cabendo ao legislador identificar as situações distintas ou, fazendo um paralelo com o art. 71 da Lei nº 6.374/89, os “casos especiais”, que demandem maior ou menor carga tributária, disciplinando-os por meio de normas gerais e abstratas, aplicáveis a uma categoria de contribuintes. Oportunas as palavras de Victor Uckmar:

A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto equitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo.³³⁹

Em síntese, o princípio da igualdade é direcionado inicialmente ao legislador, a quem cabe eleger os conceitos fechados formadores da regra-matriz de incidência do tributo, assim entendidos como a situação que pretende inserir no antecedente da norma, descrevendo-a exaustivamente. Este tipo legal vincula o aplicador, que não pode se utilizar de valores e elementos outros que não aqueles inseridos na regra matriz de incidência para deixar de exigir o objeto da obrigação jurídica tributária então surgida.

Especificamente com relação às obrigações instrumentais, o Poder Executivo poderá identificar os casos especiais, conferindo-lhes um tratamento diferente, concretizando o princípio da igualdade material, mediante a expedição de norma individual

³³⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. cit., p. 161.

³³⁹ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Op. cit., p. 69.

e abstrata. Esta decisão administrativa, contudo, deve ser estendida a quaisquer outros sujeitos passivos que se encontrem na mesma situação, sob pena de inobservância do princípio da igualdade formal.

Ainda acerca do princípio da igualdade, é oportuno trazer as lições de Humberto Ávila³⁴⁰, apresentadas em minucioso estudo dirigido às relações jurídicas tributárias. Segundo conclui em seu didático e completo trabalho, sustenta serem necessários quatro elementos para que seja estabelecida uma relação de igualdade entre os sujeitos passivos de obrigação tributária.

O primeiro elemento consiste nos sujeitos, considerados os objetos de comparação, pois “a relação de igualdade pressupõe a comparação entre sujeitos, estejam eles inseridos ou não na relação obrigacional tributária, quer principal, quer acessória”.

O segundo elemento diz respeito à medida comum de comparação, que deve ser única e fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, proveniente da “natureza das coisas”. Segundo o eminente Professor, esta diferenciação não pode ser estabelecida com base em motivos subjetivos. Além disso, a medida de comparação deve manter uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação, sendo, ainda, compatível com a Constituição. Considera-se pertinente com a finalidade a medida de comparação que se vale de elementos que, quando presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção desta finalidade.

Note-se que a Constituição Federal proíbe a utilização, como medida de comparação, da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte (art. 150, II), a procedência ou destino de bens e serviços (art. 152), cor, raça, sexo, entre outras. Por outro lado, a medida de comparação a ser obrigatoriamente considerada pelo legislador com relação aos impostos dotados de caráter pessoal é a capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Além destes elementos, a relação de igualdade pressupõe o elemento indicativo da medida de comparação eleita, havendo relação fundada e conjugada entre eles. Isto porque, muitas vezes, a medida de comparação pode ser indicada de diferentes formas. A título de exemplo, podemos admitir que o Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade

³⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. Op. cit., pp. 42-73.

(estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolha uma medida de comparação (tamanho da empresa), aferindo-a por meio de um elemento indicativo correspondente à receita bruta anual auferida por esta empresa. Poderia utilizar-se, ainda, como elemento indicativo da medida de comparação (tamanho da empresa), seu número de empregados ou sua produtividade.

Finalmente o quarto elemento mencionado pelo Professor Ávila consiste na finalidade da diferenciação. As finalidades que podem servir de parâmetro para a escolha das medidas de comparação são aquelas previstas no sistema normativo constitucional, subdivididas em duas grandes espécies: normas com finalidade fiscal, assim consideradas aquelas que visam primariamente a arrecadar receitas para o Estado e, portanto, repartem os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes; e normas com finalidade extrafiscal, assim consideradas aquelas que visam a atingir algum fim público autônomo, tal como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante utilização de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes. Neste segundo caso, a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária.

A indicação da finalidade não pode ser ambígua, implícita ou contraditória, mas clara, coerente e explícita, afinal o Estado somente tratará desigualmente os contribuintes se houver um motivo constitucional suficientemente determinado. A indicação precisa da finalidade permitirá aferir a validade da medida de comparação escolhida pelo legislador e, em última instância, legitimar a diferenciação entre os contribuintes.

Trazendo estas lições para o objeto de nosso estudo, podemos afirmar que o legislador, ao editar o art. 71 da Lei nº 6.374/89, indicou como finalidade do ato administrativo concessivo de regime especial a facilitação do cumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo da obrigação. A medida de comparação não está explícita, cabendo ao Poder Executivo, valendo-se de poder discricionário, identificar os “casos especiais” merecedores do tratamento desigual. Assim, havendo dois sujeitos passivos obrigados ao cumprimento da mesma obrigação tributária, caso um deles demonstre encontrar-se em situação especial, distinta daquela vivida por seu concorrente, que lhe impeça de cumprir adequadamente com sua obrigação tributária, poderá pleitear regime

especial. Uma vez admitido que efetivamente se tratava de um “caso especial”, o Poder Executivo poderá, segundo o referido dispositivo legal, conferir-lhe tratamento desigual.

Porém, reiteramos que este tratamento distinto não poderá abranger modificação da regra-matriz de incidência, restringindo-se às obrigações instrumentais. Além disso, o “caso especial” deve ser comprovado na motivação do ato administrativo concessivo do regime, sendo que o tratamento diferenciado deve ser assegurado a todos os sujeitos que se encontrem na mesma situação, sob pena de violação do princípio da igualdade.

3.5.3 A manutenção da livre concorrência e a neutralidade tributária

Inicialmente convém destacar que a manutenção de condições iguais de competitividade oferecidas pelo Estado é uma decorrência do princípio da igualdade, motivo pelo qual foi tratada neste subitem. As normas de promoção da neutralidade tributária realizam o próprio princípio da sinonímia, pois implícita na própria livre concorrência está a garantia de igualdade de oportunidades aos agentes econômicos³⁴¹.

De acordo com Fernando Facury Scaff, “um dos requisitos para o exercício da livre concorrência (...) é que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante”³⁴². Refere-se o eminente Professor ao princípio da neutralidade concorrencial dos impostos é um consectário do princípio da isonomia fiscal, indicador de que a política fiscal não pode intervir no mercado a ponto de prejudicar a livre concorrência.

O princípio da neutralidade fiscal prescreve, em síntese, que um sistema tributário deve ser concorrencialmente neutro. Assim, segundo Paulo Caliendo³⁴³, as políticas públicas devem possuir efeitos negativos mínimos à sociedade, principalmente não devem afetar as decisões econômicas dos agentes privados em seus sistemas de formação de preços. O desrespeito desse princípio, não só fere o princípio

³⁴¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Op. cit.*, p. 144.

³⁴² SCAFF, Fernando Facury. “ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 126, p. 78.

³⁴³ CALIENDO, Paulo, in *Direito tributário e análise econômica do direito*, p.103, Editora Campus Jurídico, 2008.

da igualdade, como também gera ineficiência econômica geral (ou, perda de bem-estar social).

Os limites da intervenção estatal face o princípio da neutralidade fiscal foi estudada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, sendo que, dentre os principais limitadores (atrelados à neutralidade fiscal), encontra-se o princípio constitucional da livre concorrência.

Esse princípio define-se, em primeiro lugar, pela atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados num mercado livre ou pela não interferência estatal, no sentido de que não deve ser criadora de privilégios na concorrência entre concorrentes em um mercado relevante. O Estado, como agente normativo e regulador, atua em nome do interesse comum, nunca em nome de interesses privados e, ao fazê-lo, deve guardar a imparcialidade própria do interesse comum.³⁴⁴

O princípio da livre concorrência foi tratado também pelo Ilustre Professor da Faculdade de Direito da USP, nos seguintes termos:

prima facie, que a potencialidade deve ser *aberta*, em sentido normativo, *a todos*. Em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade. Por meio do mercado a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa. O *princípio da livre concorrência*, por seu lado, garante, em nome dessa coletividade, o exercício da livre iniciativa a qual exige, como qualquer direito fundamental, o estabelecimento de seus limites que não só devem ser buscados na livre iniciativa *dos outros agentes*, mas também no exercício de outras liberdades, como a de consumir, a de ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção, inclusive de respeitar o princípio constitucional da soberania.³⁴⁵

Assim, tem-se que o Estado deve assegurar a todos os agentes de mercado as mesmas condições de competição, atentando para o princípio da igualdade ao conferir a determinados contribuintes tratamento privilegiado, fundamentado em critério discriminador que mantenha vínculo de pertinência com a finalidade que justifica sua utilização.

³⁴⁴ FERRAZ JR, Tércio Sampaio, in *Princípio da Neutralidade Concorrencial do Estado*. In Estudos de Direito Constitucional em homenagem à professora Maria Garcia, p. 494, Organizadores: Lauro Luiz Gomes Ribeiro e Luciana Andrea Accorsi Berardi.

³⁴⁵ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade do Estado”. *Princípios e limites da tributação*. Op. cit., p. 727.

A oferta e demanda de mercadorias e serviços variam em função de inúmeros fatores, sendo o preço um fator determinante em ambas as variáveis, afetado diretamente pela atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributo. Esta afirmação é bem colocada por José Luis Ribeiro Brazuna, cujas precisas palavras reproduzimos:

Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio do mercado e não necessariamente terá o seu ônus financeiro arcado por aquele que foi escolhido pelo legislador para efetuar o seu pagamento ao Estado, mas sim por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos.³⁴⁶

Especificamente com relação ao ICMS, trata-se de um imposto cujo encargo financeiro é transferido ao consumidor no preço do bem ou serviço, conforme prescrição legal contida no art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96. De acordo com este dispositivo, a base de cálculo do ICMS é composta pelo “montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

A tributação pelo ICMS representa inegável interferência do Estado e Distrito Federal na economia, de forma que a adoção de tratamentos distintos entre contribuintes, principalmente competidores integrantes de mesmo setor da economia, implica violação do princípio da igualdade, com reflexo direto na concorrência. Daí ser imprescindível que o Estado atue de forma neutra, assegurando a todos os agentes econômicos o mesmo tratamento tributário.

É sabido que as Unidades da Federação buscam constantemente atrair negócios para seus respectivos territórios, gerando empregos, proporcionando o ingresso de receitas na economia local e principalmente impulsionando o mercado consumidor. Utilizando-se desta finalidade sócio-econômica, o Poder Executivo, muitas vezes, concede tratamento distinto a um determinado contribuinte do ICMS, beneficiando-o pela desoneração total ou parcial deste imposto.

Esta medida, conforme concluímos, viola o princípio da legalidade, uma vez que beneficia um só indivíduo aprioristicamente determinável, não estando amparada em uma medida de comparação que possa albergar outros contribuintes. Não obstante representar uma medida inconstitucional, a concessão de tratamentos distintos mediante ato

³⁴⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Op. cit.*, pp. 40-55.

administrativo acarreta prejuízo também à livre concorrência se não forem observados princípios constitucionais que evitam medidas arbitrárias e favorecimentos desmotivados e ilegais.

Ao conceder regime especial mediante desequiparações fortuitas ou injustificadas, estabelecendo critério discriminatório, alojado no objeto da relação jurídica tributária, caracterizado pela alteração desse conteúdo, o Poder Executivo que, reitere-se, não pode interferir nos critérios da regra-matriz de incidência em virtude do princípio da estrita legalidade, acaba conferindo melhores condições competitivas a um dos agentes econômicos em detrimento do outro, ferindo o princípio da igualdade ao não agir de modo neutro, mas intervencionista.

Conforme mencionado, o lançamento tributário é ato vinculado da Administração Pública, não havendo discricionariedade para atribuição de tratamento distinto que implique a desoneração de um sujeito em detrimento de outros. Os “casos especiais” que demandem intervenção do Poder Executivo, mediante concessão de regimes especiais, não podem resultar em desoneração, pois haveria interferência Estatal em proveito de um único contribuinte, amparado por norma individual e abstrata, não autorizada pelo princípio da igualdade e neutralidade tributária. Tal medida resultaria em prejuízo à livre concorrência, pois um agente estaria sendo beneficiado pela desoneração em detrimento de seu concorrente.

3.5.4 A aplicação do art. 146-A da Constituição Federal

Embora os tributos sejam instituídos com a finalidade precípua de arrecadar recursos para cumprimento das funções estatais, em especial, para suportar as correspondentes despesas de funcionamento do Estado, muitas vezes, sua cobrança ou desoneração destina-se a estimular ou desestimular comportamentos. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a

influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação³⁴⁷. E prossegue o eminente Professor:

(...) não haverá que se cogitar de tributo neutro, ou de uma atuação neutra da parte do legislador. Ao contrário, como se viu acima, cabe ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medidas, utilizando-se das normas tributárias, como de outros meios que estiver a seu alcance para a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando à finalidades próprias da intervenção econômica.³⁴⁸

O fato da tributação inegavelmente interferir na atuação dos agentes econômicos pode vir a prejudicar a livre concorrência, que deve ser assegurada pelo Estado, em conformidade com o art. 170 da Constituição Federal. Significa que a forma de tributação igualitária pelo Estado, em conformidade com a lei, mediante uma atuação neutra, ao invés de preservar a livre concorrência, a compromete.

Com o intuito de evitar tais situações, o Poder Constituinte Derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, inseriu no texto constitucional o art. 146-A, segundo o qual a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. De acordo com esta norma, não devem ser tolerados os desequilíbrios da concorrência provocados pelos tributos³⁴⁹.

Referido dispositivo constitucional autoriza diferenciações por razões relacionadas a princípios da atividade econômica. Trata-se de uma finalidade a ser perseguida pelo legislador, que fica autorizado a eleger medidas de comparação que impliquem no tratamento desigual entre contribuintes para sua concretização.

Note-se que a criação de normas indutoras de comportamentos para que se reestabeçam as condições de livre concorrência somente são cabíveis quando houver distúrbio concorrencial exógeno, ou seja, gerados pela própria tributação. Trata-se da outorga de competência ao ente tributante para restabelecer as condições de livre concorrência que ele próprio prejudicou. Os distúrbios concorrenciais já esperados pelos agentes econômicos devem ser regulados pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

³⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 253.

³⁴⁸ *Ibid.*

³⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e Emenda Constitucional nº 42/03. In: *Grandes questões atuais de direito tributário. 8º volume*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 346.

Referido dispositivo constitucional contempla expressamente a possibilidade do ente tributante, por meio da extrafiscalidade, corrigir falhas estruturais ou comportamentos abusivos dos contribuintes exclusivamente decorrentes da tributação.

Contudo, conforme consta do próprio texto constitucional, a adoção destas medidas que tenham por finalidade o restabelecimento das condições de livre concorrência dependem de lei complementar, definidora dos “critérios especiais de tributação”, documento legislativo ainda não editado pelo Congresso Nacional. Trata-se de uma norma constitucional de eficácia limitada com relação às Unidades da Federação, pois necessita de legislação complementar que lhe complete a eficácia e lhe dê efetiva aplicação³⁵⁰. São estas normas de aplicabilidade mediata ou reduzida, na medida em que dependem de normas infraconstitucionais para produzir seus efeitos.

Nesse sentido posicionou-se Luiz Augusto da Cunha Pereira³⁵¹, para quem não é possível o exercício da competência plena por parte dos Estados e do Distrito Federal sem a existência da lei complementar de normas gerais, na medida em que o artigo 146-A optou por qualificar a legislação das normas gerais para complementar, ressaltando a possibilidade de tão somente a União valer-se de normas ordinárias próprias independentemente da lei complementar, exegese essa que não se pode extrair em relação aos Estados e ao Distrito Federal. A exigência do dispositivo foi por uma lei nacional e não federal, tal como preconizado no parágrafo 3º do artigo 24 do texto constitucional.

A mesma posição é sustentada por Hamilton Dias de Souza³⁵², para quem a competência dos Estados e municípios nessa matéria relativa à prevenção de desequilíbrios da concorrência nasce com a lei complementar, sem a qual não podem estas pessoas políticas estabelecer tratamento tributário distinto.

Por esta razão, consideramos inexistentes as condições normativas que confirmam eficácia ao art. 146-A da Constituição Federal, sendo vedado às Unidades da Federação adotar medidas preventivas para afastar desequilíbrios concorrenciais. Significa que os

³⁵⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

³⁵¹ PEREIRA, Luiz Augusto da Cunha. A tributação, a ordem econômica e o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2011. Dissertação (Mestrado), p. 107.

³⁵² PILAGALLO, Oscar (org.). *Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 54.

Estados e Distrito Federal não podem se basear no mencionado dispositivo constitucional para conceder regime especial de tributação, sob o argumento de evitar desequilíbrios concorrenciais, pois não existem critérios especiais de tributação definidos pela lei complementar. Diante desta omissão momentânea do legislador, está impedido o Poder Executivo de conferir tratamento distinto a agentes econômicos contribuintes do ICMS, sob pena de causar prejuízo à concorrência, ao invés de evitá-lo.

3.6 O regime especial para obrigações instrumentais

Vimos que a fixação de todos os critérios da regra matriz de incidência deve ocorrer no plano legislativo, pois trata-se de atividade privativa do legislador, não podendo, portanto, ser substituída ou suprida por outra pessoa a descrição completa e acabada de toda a regra matriz de incidência tributária. Estando a regra matriz de incidência tributária completa, exaustiva e soberanamente delineada pelo legislador competente, não existe lugar à ocorrência de qualquer atividade valorativa na fase de aplicação da norma.

Ocorrendo no mundo fenomênico a situação abstratamente descrita no antecedente normativo, incide o respectivo consequente, fazendo nascer a relação jurídica entre partes e com conteúdo apriorística e legislativamente determinado, não restando ao aplicador da lei outra alternativa senão a de constatar o nascimento da obrigação tributária e tomar as medidas tendentes a arrecadar o tributo devido. Vale dizer, a Autoridade Administrativa não tem competência para a prática de nenhum ato que extrapole ou modifique a prescrição contida em lei – devendo – pela própria natureza de sua atividade – submeter-se rigorosamente aos preceitos legais que lhe compete aplicar.

Por outro lado, o art. 71 da Lei nº 6.374/89 que permite a administração conceder regime especial é norma em branco aplicável às obrigações instrumentais relativas ao ICMS. É função do Poder Executivo disciplinar o cumprimento destas obrigações e utilizá-las para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias principais. As lacunas para serem completadas pela administração limitam-se às obrigações instrumentais. Com relação a estas obrigações, o legislador estabelece o perfil básico dos comportamentos dos sujeitos passivos, delegando ao Poder Executivo a edição de legislação tributária que

contenha detalhes das obrigações instrumentais a serem observadas por contribuintes e responsáveis tributários.

O fato de não se aplicar o princípio da estrita legalidade com relação a estas obrigações permite que a Administração Pública crie tais obrigações de forma minuciosa, pois caberá a ela própria fiscalizar e arrecadar tributos, de forma que lhe compete identificar os “casos especiais” merecedores de um tratamento distinto que, ainda assim, permita a fiscalização e arrecadação do ICMS. Nesse sentido concluiu Ricardo Bolan, quanto aos regimes especiais classificados por ele como formais, assim entendidos os regimes especiais que disciplinam obrigações instrumentais:

Os regimes especiais formais configuram, pois, ajustes ou adaptações que se mantêm na seara dos deveres instrumentais. Podem ainda, exclusivamente no que toca ao ICMS, modificar eventualmente o prazo para pagamento da dívida tributária. Não obstante, não chegam a introduzir normas que excetuem qualquer dos critérios das normas gerais e abstratas de incidência tributária (regras-matrizes de incidência tributária).

A subespécie do regime consensual formal é a mais usualmente encontrada no âmbito da prática administrativa dos regimes especiais. (...) desde que adstritos a determinados parâmetros, os regimes consensuais formais harmonizam-se com os princípios constitucionais pertinentes.³⁵³

Importa salientar que o art. 479-A do Regulamento do ICMS praticamente reproduz o disposto no art. 71 da Lei estadual. Porém, este dispositivo regulamentar, ao esclarecer o objeto da lei, determina que, “com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, poderá ser permitida, a critério do fisco, a adoção de regime especial **para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais**”³⁵⁴. Note-se que este dispositivo regulamentar confirma nosso entendimento no sentido de que a Administração Pública não pode modificar os critérios que compõem a regra-matriz de incidência do ICMS, limitando-se a interferir nas normas que disciplinam as obrigações instrumentais, na medida em que restringe o objeto do regime especial à emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais e não à qualquer “obrigação tributária”, genericamente mencionada no art. 71 da Lei nº 6.374/89.

Em decorrência do caráter nacional do ICMS, considerando que a emissão de documentos fiscais deve seguir um padrão por todas as Unidades da Federação,

³⁵³ BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais – IPI e ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 81-82.

³⁵⁴ Os destaques não constam do texto original.

principalmente em função das operações e prestações interestaduais, a concessão de regimes especiais que modificam o cumprimento desta obrigação instrumental foi objeto do mencionado Convênio AE 09/72. Os Estados e Distrito Federal costumam proceder de forma a conceder o regime especial ao contribuinte estabelecido em seu território, cabendo a esta requerer a averbação dos termos deste regime por outras Unidades da Federação onde este contribuinte atua.

Além disso, é importante destacar que, embora possível a concessão de regime especial consensual de ICMS que modifique a forma de cumprimento de obrigações instrumentais, o Estado deve ter o cuidado de justificar em que medida o caso do sujeito passivo detentor deste tratamento diferenciado difere-se dos demais contribuintes e responsáveis e como o novo tratamento permitirá que a Administração Pública não tenha prejudicado o exercício de suas funções de fiscalização e arrecadação do imposto. Esta motivação permitirá que se avalie o atendimento do princípio da igualdade, devendo ser assegurado, ainda, o mesmo tratamento a quaisquer outros interessados que, comprovando enquadrarem-se no mesmo “caso especial”, obtenha o mesmo tratamento outorgado pela Administração Pública, sob pena de violação do princípio da neutralidade tributária e, em última instância, da igualdade. Nesse sentido concluiu Tércio Sampaio Ferraz Jr., ao tratar das obrigações instrumentais:

Ora, por fim e em conclusão, é que se tem de admitir, nesse quadro, que a imposição de obrigações tributárias acessórias, para ser enquadrada como medida *abstracta* e, em termos de neutralidade concorrencial, como legítima, deve ter uma repercussão equânime entre os concorrentes, podendo constituir, para uns, um ônus maior, mas resultante de sua capacidade competitiva de fato. Ou, mesmo que ela traga um fator discriminante, esse fator deve encontrar na própria situação do mercado atingido sua razão de ser (por exemplo, obrigação genérica para todo um grupo, mas não para todos os grupos econômicos, ou, mesmo dentro de um grupo, obrigação para todos os agentes, mas isenção para alguns, incapacitados de assumir o ônus).

A enorme variedade de obrigações instrumentais e sua significativa onerosidade indicam que a dispensa de seu cumprimento tem efeito significativo na competitividade. Por conseguinte, o mesmo tratamento deve ser assegurado a todos aqueles que comprovem enquadrar-se na mesma situação considerada “especial” pela Administração Pública.

Para fins de ilustração de situações efetivamente consideradas especiais, que resultaram na obtenção de regime especial de ICMS concedido pela Secretaria da Fazenda

do Estado de São Paulo, apresentaremos resumidamente alguns exemplos de casos reais. Porém, considerando que os termos destes regimes especiais não são integralmente publicados no Diário Oficial, omitimos os nomes das pessoas jurídicas, bem como o número do processo administrativo.

Caso 1

Determinada empresa requereu regime especial de ICMS com fundamento no art. 71 da Lei nº 6.374/89, sustentando encontrar dificuldades para cumprir com obrigações instrumentais nas operações de remessa e retorno de vasilhames integrantes de seu ativo imobilizado (bandejas de plástico rígido). De acordo com a requerente, a primeira dificuldade enfrentada diz respeito ao perfil de seus clientes. Os adquirentes das mercadorias são, em sua grande maioria, pequenos estabelecimentos fornecedores de refeições (bares e restaurantes), detentores de estrutura de baixo custo e empregadores de poucos profissionais, em sua maioria, não habilitados para a emissão de documentos fiscais.

Estes pequenos estabelecimentos cumprem com suas obrigações fiscais mediante a contratação de escritórios de contabilidade, razão pela qual seus empregados não são preparados para exercer outra função, senão o preparo de refeições, o que ensejava, antes da concessão do Regime Especial, um sem número de irregularidades no preenchimento das Notas Fiscais de retorno das bandejas.

Outra dificuldade a ensejar a concessão do regime consiste na determinação regulamentar de utilização da via adicional da Nota Fiscal emitida para acobertar a operação de remessa no retorno de vasilhames. Isto porque, os adquirentes das mercadorias, dada a estrutura de seus estabelecimentos, acabavam por utilizar bandejas para conservar os bens em seus estoques, não sendo capazes de retornar as bandejas na mesma quantidade em que recebidas, ou seja, o número de bandejas remetidas não coincidia com o número de bandejas retornadas.

Sensível a essas dificuldades, a Administração Tributária houve por bem conceder o Regime Especial, nos seguintes termos:

a) na ocasião das saídas das mercadorias, a fim de garantir a sua qualidade, a empresa acondiciona os produtos em bandejas de plástico rígido que posteriormente lhe são devolvidas.

b) essa saída de mercadorias dos estabelecimentos da empresa é acobertada por Nota Fiscal, juntamente com o “Controle de Retorno de Vasilhames” semi-preenchidos, cabendo à lanchonete apenas a aposição de informações relativas ao número de bandejas devolvidas — vez que as lanchonetes procedem à devolução no momento do recebimento das mercadorias (entretanto, como já mencionado, em quantidade discrepante daquela recebida acondicionando os itens adquiridos).

c) o “Controle de Retorno de Vasilhames” é emitido em 4 (quatro) vias, tanto nas operações internas quanto nas operações interestaduais, com a seguinte destinação:

- a primeira, segunda e quarta vias acompanham os vasilhames retornados no seu transporte, podendo a segunda e a quarta vias serem arrecadadas pelas autoridades fiscais dos Estados de origem e de destino;
- a terceira via permanece em poder do estabelecimento que estiver promovendo a saída para exibição ao fisco.

Cumpre salientar que o atual Regime Especial abrange as operações realizadas entre os estabelecimentos da empresa e seus clientes estabelecidos neste e nos outros Estados, com bandejas de plástico para acondicionamento das mercadorias.

Caso 2

Uma empresa prestadora de serviços de transporte solicitou regime especial para emitir conhecimentos de transporte de forma distinta daquela estabelecida na legislação do ICMS. Segundo a empresa amparada pelo regime especial, sua atividade desenvolve-se, inicialmente, mediante a formalização de um contrato com o cliente, com o preenchimento de formulário denominado Conhecimento Aéreo/Termos e Condições (CA/TC), que descreve todos os dados relativos ao serviço contratado: origem, destino, objeto, remetente e destinatário, etc.

Com efeito, o CA/TC utilizado pela empresa possui numeração de caráter global, que proporciona um controle minucioso sobre a localização da entrega, na medida em que o seu intervalo numérico identifica o país remetente.

Além disso, o CA/TC possui utilidade operacional imprescindível, amparando todas as etapas envolvidas no transporte das encomendas, sendo emitido segundo o padrão mundial seguido por todas as empresas integrantes do grupo econômico, fazendo-se necessário que todo o deslocamento de documentos e encomendas seja amparado, independente da origem e destino, pelo mesmo documento, qual seja o Conhecimento Aéreo/Termo e Condições.

Diante desse cenário, e como medida de economia e praticidade, tendo em vista a quantidade e urgência das operações realizadas diariamente pela empresa, pleiteou a concessão de Regime Especial que autorizasse a utilização do CA/TC para acobertar as prestações de serviços de transporte.

Adicionalmente aos CA/TC's, a empresa, a cada quinzena, deveria emitir uma nota fiscal fatura de serviços para cada cliente, englobando todos os CA/TC's que ampararam os serviços de transporte prestados a cada um deles.

Além dos CA/TC's servirem de suporte para todo o controle comercial, administrativo e operacional da empresa, prestam-se a possibilitar a devida remessa e acompanhamento das entregas, bem como constituem o próprio contrato de prestação de serviço, de modo que são indispensáveis para o recebimento do preço contratado e, conseqüentemente, a apuração e o recolhimento do imposto devido.

Sendo assim, além de desburocratizar os procedimentos a serem adotados pela empresa, a solicitação também atendia aos interesses da Fazenda Estadual.

O pleito da empresa foi acolhido pela Fazenda Estadual que, à época, inclusive, adotou os fundamentos supramencionados na exposição de motivos quando da concessão do Regime Especial. O documento utilizado para a fiscalização e arrecadação do ICMS foi adequado às necessidades daquela pessoa jurídica, evitando que o exercício de sua atividade econômica fosse prejudicado.

Caso 3

Os estabelecimentos de determinada empresa localizados no Estado de São Paulo realizam operações de circulação de mercadorias amparadas pela não incidência do ICMS, relativamente à saída de produtos imunes (jornais, revistas, periódicos e papel de impressão), nos termos do disposto no art. 7º, XIII, do Regulamento do ICMS.

Como medida de economia e praticidade para o cumprimento de suas obrigações instrumentais, tendo em vista a quantidade de operações realizadas diariamente pela empresa, foi pleiteada a concessão de Regime Especial objetivando a dispensa do cumprimento destas obrigações atinentes à remessa de jornais, livros e periódicos. Mais especificamente, seu pedido abrangeu a: (i) dispensa da emissão de documentação fiscal no transporte de livros, jornais e periódicos; e, (ii) dispensa de emissão de documentação fiscal no transporte de papel destinado à impressão de jornais de seus "depósitos" até a sua "gráfica matriz".

Nos termos do disposto no art. 1º do Regime Especial, a empresa está dispensada da emissão da Nota Fiscal – modelo 1 ou 1-A – na remessa de jornais, revistas, periódicos e papel de impressão a destinatários localizados em território paulista, havendo também a dispensa quanto à documentação fiscal relativa ao transporte dos referidos bens.

Por seu turno, o parágrafo único do art. 2º do Regime Especial impõe a emissão de Nota Fiscal ao final de cada mês, englobadamente, abrangendo todas as remessas realizadas no período.

Capítulo 4 – O REGIME ESPECIAL CONSENSUAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO

O art. 71 da Lei nº 6.374/89 confere à Administração Pública a discricionariedade para determinar, a requerimento do contribuinte, regime especial para modificar obrigações instrumentais de ICMS. Neste capítulo, pretendemos demonstrar a imprescindibilidade do processo administrativo que discipline o requerimento e a concessão destes regimes especiais, a fim de evitar arbitrariedades, favoritismos e desvio de poder. O processo administrativo permite ao interessado influenciar a edição do ato administrativo. Mediante o exercício do contraditório e ampla defesa, os administrados participam ativamente no processo decisório do Poder Executivo, fazendo valer seus direitos fundamentais e tornando justa e legítima a decisão administrativa.

Especificamente com relação ao requerimento do regime especial, o processo administrativo permite ao sujeito passivo da relação jurídica tributária demonstrar à Administração por que está inserido em um “caso especial”, merecendo a concessão de um tratamento diferenciado para que possa cumprir as obrigações fiscais, que, conforme concluímos, restringe-se às obrigações instrumentais.

O processo administrativo, com todos os princípios que o norteiam, como publicidade, eficiência, verdade material, oficialidade, entre outros, confere condições para que se afigure a validade do ato administrativo, principalmente no contexto jurídico atual, em que a pluralidade de interesses demanda a conferência de discricionariedade para a atuação da Administração. O processo administrativo evita a arbitrariedade da Administração, assegurando o Estado Social e Democrático de Direito a partir de um controle maior do Poder Executivo.

Embora a legislação do ICMS, em especial, a que disciplina o cumprimento de obrigações instrumentais necessárias ao lançamento de ofício, tenha caráter geral e abstrato, por vezes, há casos em que o contribuinte pode colaborar com a Fiscalização no lançamento tributário, porém, cumprindo estas obrigações de forma distinta. Para que se

aufira a necessidade de se conferir tratamento distinto a este contribuinte, o legislador deve outorgar ao Poder Administrativo a discricionariedade para apreciar o contexto fático real e editar ato administrativo que o regule da forma mais eficiente possível.

O exercício desta discricionariedade somente poderá ocorrer de forma controlada e legítima se através do processo administrativo, razão pela qual convém a análise da legislação paulista que disciplina este processo.

4.1 Considerações gerais acerca do processo administrativo

Para Carnelutti, o processo serve para indicar um método para a formação ou para a aplicação do direito que tende a garantir um resultado bom, isto é, uma tal regulação do conflito de interesses que consiga realmente a paz e, portanto, seja justa e certa³⁵⁵.

De acordo com Feliciano Benvenuti,³⁵⁶ um ato não é completo se antes não houver a elaboração de todos ou alguns dos seus elementos. A série de operações sucessivas no tempo não é suficiente para caracterizar o procedimento em seu aspecto objetivo, tampouco subjetivo. O ato tem relação com sua história e não se confunde com ela. A história é o procedimento.

Sob o aspecto objetivo, o procedimento é a manifestação da função, o modo de exteriorização da elaboração do ato. Do ponto de vista subjetivo, há dois tipos de procedimento.

O primeiro é classificado pelo Professor Italiano como procedimento em sentido estrito, assim considerada a sucessão de vários atos realizados pelo mesmo sujeito a quem compete editar o ato final. Todos os órgãos que participam do procedimento atuam na mesma direção. *“A questo tipo di procedimento che estrinseca in forme sensibili una funzione allá cui esplicazione cooperano atti, per direzione omogeni, io ritengo vada*

³⁵⁵ CARNELUTTI. “Compiti e limite de uma teoria generale dei procedimenti”, in *Rivista trimestrale de diritto e procedura civile*, 1953, pp. 759 e 760, citado por Odete Medauar.

³⁵⁶ BENVENUTI, Feliciano. Funzione Amministrativa, Procedimento, Processo. *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, março 1952, Tomo I. (fls. 118 – 145).

riservato il nome di procedimento in senso stretto.” Trata-se da forma típica da função administrativa.

O segundo tipo é classificado como processo. Neste caso, no exercício do poder, não só intervêm sujeitos diversos daquele a quem compete emanar o ato, mas aqueles que perseguem com seus atos processuais um interesse substancial que não é o interesse do autor do ato, mas de seu destinatário.

A diferença entre processo e procedimento é bastante debatida entre administrativistas e processualistas, que acabaram por introduzir na doutrina brasileira inúmeros critérios, objetiva e claramente sintetizados por Odete Medauar, e que tentamos reproduzir:

- a) critério da amplitude: o processo é algo mais que o procedimento;
- b) critério da complexidade: o procedimento implica manifestações simples de vontade, o meio imediato de dar forma a um ato ou a uma decisão (operação simples), enquanto que o processo consiste no conjunto de atos ou procedimentos, a soma de diferentes operações que integram, na unidade, um todo (operação complexa). O procedimento significa simples sucessão de atos processuais, sendo que o processo sintetiza os atos que lhe dão corpo e as relações entre as posições jurídicas ativas e passivas dos seus sujeitos;
- c) critério do interesse: os atos do procedimento realizam-se com o objetivo de satisfazer somente o interesse do autor do ato, que é o único interesse para cuja satisfação é conferido o poder. Quanto ao processo, os atos realizados pelos sujeitos visariam a um interesse que não é o do autor do ato final, mas ao interesse dos destinatários do ato;
- d) critério do concreto e do abstrato: o processo corresponde ao conjunto de todos os atos realizados, a cada vez, para a composição da lide ou do assunto (soma dos atos que se realizam em cada caso – diz respeito ao mundo do ser/dos fatos). O procedimento consiste no módulo legal do fenômeno em abstrato, o esquema formal do processo, dizendo respeito à hipótese abstrata ou normativa;
- e) critério da lide: no processo há lide, enquanto que no procedimento não se verifica o conflito de interesse;

f) critério da controvérsia: o processo encerra uma controvérsia ou litígio, quer no âmbito jurisdicional ou administrativo, sendo que, no processo administrativo, o litígio envolve a Administração e o administrado ou servidor. Por outro lado, o procedimento consiste em modo de realização do processo, um rito;

g) critério do teleológico e do formal: a noção de processo caracteriza-se por sua finalidade de exercício de poder, enquanto que a noção de procedimento é de índole formal, pois significa mera coordenação de atos que se sucedem, é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo;

h) procedimento como gênero e processo como espécie: procedimento é fenômeno que se produz em todo exercício de uma função; constitui elemento fundamental do sistema e da lógica do direito. Para o doutrinador, do ponto de vista subjetivo, distinguem-se dois tipos de procedimento: o procedimento em sentido estrito, que tem como elemento característico a sucessão de atos, realizados todos pelo mesmo sujeito a quem compete editar o ato final, e o processo, cujo elemento característico se encontra na atuação de sujeitos diversos daquele a quem compete editar o ato, os próprios destinatários do ato têm a possibilidade de participar da concretização do poder no ato determinativo de sua posição;

i) critério do contraditório: no processo existem dois elementos conceitualmente distintos: à base das exigências de cumprimento dos ritos instituídos em lei está a garantia de participação dos sujeitos interessados, pressupondo-se que cada um dos ritos seja desenhado de modo hábil a propiciar e assegurar essa participação

Para Odete Medauar, a diferença deve ser estabelecida segundo a combinação dos critérios da colaboração das partes e do contraditório, uma vez que o procedimento consiste na sucessão necessária de atos encadeados entre si que antecede e prepara um ato final, expressando-se como processo se for prevista a cooperação de sujeitos sob o prisma do contraditório. Assim, utilizar a expressão “processo administrativo” significa afirmar que o procedimento tem participação dos interessados em contraditório, ou seja, o verdadeiro processo ocorre também no âmbito da Administração Pública.

Note-se que a própria Constituição Federal de 1988 adotou a expressão “processo administrativo” ou utilizou o termo “processo”, no art. 5º, LV e LXXII, no art. 37, XXI e

no parágrafo 1º do art 41, o que significa não só a escolha terminológica, mas sobretudo reconhecimento do processo nas atividades da Administração Pública.

Acerca da importância do processo administrativo, a Professora Odete Medauar ensina:

A progressiva aproximação entre Administração e administrado, reflexo do menor distanciamento entre Estado e sociedade, levou à necessidade de tornar conhecidos os modos de atuação administrativa e de propiciar ocasiões para que o cidadão se faça ouvir. Por outro lado, o aumento da ingerência estatal teve como contrapartida o cuidado na fixação de parâmetros para a atividade administrativa, em especial a discricionária. Além do mais, despertou-se a atenção para o aspecto das garantias prévias a serem propiciadas aos cidadãos nas atuações administrativas, daí a tônica sobre os momentos que antecedem a edição dos atos administrativos³⁵⁷.

Neste aspecto, entendemos imprescindível que a concessão ou denegação do regime especial decorra de um processo administrativo, garantindo-se a participação do sujeito passivo do ICMS na decisão a ser proferida pela Administração, no exercício de sua função discricionária. O processo é garantia de justiça na decisão. Além disso, é mediante o processo administrativo que o Poder Executivo pondera os argumentos do interessado e profere sua decisão devidamente motivada.

4.2 O processo administrativo tributário não contencioso

O sistema nacional tributário é composto por inúmeras regras orientadoras do comportamento dos contribuintes, que nelas deverão se pautar para cumprir com os deveres instrumentais cada vez mais burocráticos e dispendiosos, além de apurar e recolher tributos, seja em seu próprio nome, seja por terceiros.

Embora os sujeitos passivos desempenhem papéis significativos nas relações jurídicas tributárias, cabe à Administração fiscalizar o cumprimento destas obrigações, impondo penalidades quando se deparam com infrações, e lançando de ofício tributos não declarados.

³⁵⁷ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, pp. 33-46.

De acordo com o art. 194 do Código Tributário Nacional, compete às autoridades administrativas, na forma da lei e mediante a utilização de poder de polícia, fiscalizar a aplicação da legislação tributária. Para que tal competência seja exercida de forma eficiente, o art. 195 do mesmo Código prescreve que,

para efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Assim como as pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas a prestar informações à Administração, esta igualmente deve atender às demandas de interessados em cumprir da melhor forma suas obrigações tributárias. De acordo com José Afonso da Silva³⁵⁸, a Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas. Em outras palavras, a Administração constitui o meio necessário à aplicação adequada da legislação.

Neste contexto, por vezes, contribuintes e responsáveis tributários veem-se em situações que demandam a intervenção da Administração para que possam cumprir a legislação, sem que se configure infração tributária. Estas pessoas, pretendendo atender aos comandos normativos, buscam informações ou outras medidas junto à Administração, cuja intervenção, por vezes, é imprescindível.

Note-se que não existe qualquer acusação por parte da Administração contra o contribuinte ou responsável, mas a provocação destes para que seja expedido ato administrativo indispensável à legítima aplicação da legislação tributária.

Por não haver litígio, ou qualquer conflito de interesses estritamente falando³⁵⁹, a busca do sujeito passivo por um ato administrativo viabilizador da correta aplicação da legislação tributária não configura contencioso administrativo, mas processo administrativo, assim considerado a atividade administrativa relacionada a funções próprias da Administração Pública, realizadas em seu próprio âmbito, mediante o exercício do contraditório e da ampla defesa do sujeito interessado na decisão administrativa.

³⁵⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 14 ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 604.

³⁵⁹ Não ignoramos que a compulsoriedade seja uma característica típica dos tributos, considerando ser da natureza humana o desejo de não se desfazer de sua propriedade.

4.3 Os princípios do processo administrativo tributário

Em virtude da suma relevância desses princípios, que acabam por conferir maior segurança jurídica aos cidadãos na medida em que limitam, de forma objetiva, os poderes conferidos à Administração Pública, é oportuno citar alguns deles.

O princípio da legalidade impõe uma atuação parametrizada da Administração, evitando arbitrariedades a partir de um grau de certeza e garantia ao administrado, proporcionada pela existência de um padrão de coerência.

O princípio da impessoalidade demanda a atuação administrativa dentro de padrões morais, compreendendo as noções de imparcialidade e objetividade. Os funcionários a quem cabe receber e decidir sobre o pedido do regime especial devem atuar em nome da Secretaria da Fazenda do Estado e não para atendimento de interesses particulares. Nesse sentido sustenta Hely Lopes Meirelles, para quem a impessoalidade está intimamente ligada ao princípio da finalidade, que se expressa como atendimento do interesse público, uma vez que “o administrador fica impedido de buscar outro objetivo ou de praticá-lo no interesse próprio ou de terceiros”³⁶⁰.

Por sua vez, Odete Medauar afirma que o princípio da impessoalidade visa “obstaculizar atuações geradas por antipatias, simpatias, objetivos de vingança, represálias, ‘trocos’, nepotismo, favorecimentos diversos, (...). Busca, desse modo, fazer predominar o sentido de função, isto é, o caráter objetivo nas atuações dos agentes”³⁶¹. Segundo a Ilustre Professora da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, o processo administrativo “*representa instrumento de objetivação do poder, para evitar ou dificultar que motivos e fins subjetivos informem a tomada de decisões*”³⁶².

Nesse cenário, pode-se afirmar que o princípio da impessoalidade relaciona-se com o processo administrativo quando assegura aos administrados a imparcialidade na apreciação dos fatos controvertidos, pois cabe à Administração Pública identificar a

³⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 20 ed. [s.l.: s. n.] 1995, p. 81.

³⁶¹ MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo, *Op. cit.*, p. 90.

³⁶² *Ibid.*, pp. 75-99.

verdade material, ainda que esta demonstre a nulidade do ato ou procedimento administrativo questionado. Somente desta forma é possível identificar a efetiva subsunção do fato descrito pela Administração Pública por ocasião do lançamento de ofício questionado à norma de incidência tributária.

O processo administrativo relativo ao pedido de regime especial de ICMS atende, ainda, o princípio da moralidade, uma vez que a atuação processualizada da Administração Pública, a intervenção dos interessados, a obrigatoriedade de motivação da decisão, reduzem as oportunidades de práticas imorais no exercício de poderes públicos, dificultando os desvirtuamentos próprios da imoralidade administrativa. De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, este princípio implica a necessidade de a administração “proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos”³⁶³.

O princípio da publicidade que deve pautar os atos administrativos também é extremamente relevante no processo administrativo de pedido de regime especial, pois constitui instrumento de controle da Administração. Sua observância permite que o interessado e qualquer cidadão tenha a oportunidade de identificar o fato descrito pelo interessado, tido como motivador da decisão administrativa, a norma jurídica mencionada como fundamento deste ato e, principalmente, o motivo dado pela Administração para conceder ou não o regime especial pleiteado.

Relaciona-se com o art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal, que assegura o direito de receber informações dos órgãos públicos, e com o inciso LXXII, que prevê o *habeas data*. Além disso, conforme veremos adiante, a publicidade do ato administrativo concessivo de regime especial permite que sujeitos passivos que se encontrem na mesma situação do beneficiado possam pleitear o mesmo tratamento tributário, assegurando, assim, a neutralidade do Estado e a preservação da livre concorrência.

Por sua vez, o princípio da eficiência é atendido pelo processo administrativo regulamentador do pedido de regime especial, pois relaciona-se com a noção de ação e resultado rápido e preciso, com a menor onerosidade possível e resultados mais

³⁶³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, Op. cit., p. 73.

satisfatórios. O processo administrativo pautado na eficiência é relevante para que o pedido de regime especial não seja recebido e apreciado pela Administração com descaso, negligência, omissão, lentidão. A eficiência relaciona-se à duração razoável do processo e torna mais aceitável a decisão administrativa, ou seja, torna mais eficiente a produção dos efeitos desta decisão.

Além dos princípios acima mencionados, específicos para quaisquer atividades desenvolvidas pela Administração Pública, cumpre destacar outros que igualmente disciplinam o exercício de suas funções enquanto sujeito integrante de um processo administrativo em que se discute a legalidade e o mérito de um pedido de regime especial.

O princípio da oficialidade indica que a Autoridade Administrativa competente fica obrigada a promover a impulsão oficial ao procedimento e ao processo administrativo, ainda que provocada pelo contribuinte, até o advento de uma decisão final, a fim de atender ao interesse público.

Cumprir lembrar, também, do princípio da verdade material, segundo o qual os atos do processo administrativo devem atentar para a aproximação entre a realidade factual e sua representação formal. Assim, cabe ao requerente apresentar todos os elementos que entende necessários para comprovar sua alegação no sentido de enquadrar-se em uma situação especial, que demanda intervenção estatal para que possa cumprir com as obrigações instrumentais.

Este princípio está intimamente relacionado ao princípio do dever de investigação, pois, somente a partir da investigação das atividades realizadas pelos particulares é possível identificar aquelas que fogem ao padrão eleito pelo legislador e pela Administração, quando da edição das normas gerais e abstratas e que, por isso, requerem a edição de norma individual e abstrata disciplinando sua situação específica.

É fundamental mencionar, além dos referidos princípios, o princípio do devido processo legal, que expressa as garantias individuais elementares das quais derivam vários princípios de processo, tanto administrativo como judicial. Compreende o direito à presença de autoridade julgadora competente; direito ao contraditório; direito à cognição formal e material ampla; direito à produção de provas; direito a recurso hierárquico, entre outros. Caso tais garantias sejam ignoradas, o processo administrativo torna-se inválido.

Especificamente com relação ao princípio do contraditório, este propicia aos sujeitos passivos a ciência de dados, fatos, documentos, argumentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu lado, outros documentos, informações e argumentos. Consiste na audiência bilateral³⁶⁴. Desdobra-se no direito à informação geral, no direito de ser ouvido e no direito à obtenção de decisão motivada, além de estar relacionado diretamente ao princípio da ampla defesa, tendo sido ambos assegurados pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal.

A ampla defesa identifica-se com o direito à adequada resistência a pretensões opostas ou a condutas ou argumentos e interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais. Daí seu caráter de essencialidade no processo administrativo tributário, onde o sujeito passivo pretende preservar seu direito de cumprir com as obrigações tributárias sem prejuízo de sua propriedade, liberdade, livre concorrência, entre outros, eventualmente ameaçado pelas atividades fiscalizatória e arrecadatória da Administração Pública.

Os principais aspectos atinentes ao direito à ampla defesa consistem no caráter preventivo da defesa, ou seja, a manifestação do requerente deve ser anterior à decisão administrativa; direito de notificação do início do processo com os fatos pertinentes e das medidas e atos referentes à produção de provas, da juntada de documentos e do acesso ao processo; direito de solicitar a produção de provas, de vê-las realizadas e consideradas; direito de interpor recurso administrativo.

Por sua vez, o princípio da ampla instrução probatória indica que a utilização de todos os meios de prova pertinentes ao caso em exame submetido à apreciação da Administração é direito de todos os interessados, seja contribuinte ou responsável tributário. A relevância deste princípio decorre da necessidade do interessado demonstrar enquadrar-se em um “caso especial”, merecedor do regime especial, apresentando todos os elementos que considerar relevantes para demonstrar sua alegação.

Há, ainda, o princípio do duplo grau de cognição. Trata-se da revisão recursal dos julgamentos administrativos com o intuito de conferir qualidade e segurança da prestação estatal julgadora. Este princípio é atendido pelo art. 487 do Regulamento do ICMS, bem

³⁶⁴ MEDAUAR, Odete. *Processo administrativo – aspectos atuais*, Op. cit., p. 17.

como pelo art. 8º do Convênio AE nº 09/72, que preveem que do ato que indeferir o pedido ou determinar a cassação ou alteração do regime especial caberá recurso, sem efeito suspensivo, para a autoridade imediatamente superior.

Ainda que, na prática, o que se verifica é a frequente manutenção de atos administrativos em primeira instância de julgamento, ainda que em desconformidade com a legislação vigente no País, o julgador de qualquer instância deve ser imparcial e agir em conformidade com as normas jurídicas. Se identificado qualquer vício em sua decisão, este deve ser retirado do sistema. Neste caso, compete à própria Administração, especialmente ao Julgador tributário, emitir novo ato concreto com efeito extintivo sobre o anterior. Em qualquer instância, a retirada será qualificada como invalidação.

De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, ocorrendo a retirada do ato viciado “porque praticado em desconformidade com a ordem jurídica” dá-se a invalidação. “O que fundamenta o ato invalidador é o dever de obediência à legalidade, o que implica obrigação de restaurá-la quando violada.”³⁶⁵ Esta obrigação é imposta em qualquer instância administrativa, pois a exigência tributária deve necessariamente estar em conformidade com a lei, de acordo com o princípio da estrita legalidade.

A previsão do duplo grau de jurisdição indica que a discricionariedade conferida à Administração Pública pelo art. 71 da Lei nº 6.374/89 é limitada pelos princípios constitucionais e por outras normas veiculadas pela legislação tributária. Se assim não fosse, a decisão administrativa não poderia ser revista³⁶⁶ nem mesmo pelo superior hierárquico da Autoridade detentora da função de decidir sobre o pedido do regime especial.

³⁶⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, Op. cit., p. 332.

³⁶⁶ Não trataremos, nesta oportunidade, acerca da possibilidade de revisão da decisão administrativa pelo Poder Judiciário, limitando nosso estudo à esfera administrativa. Deixamos consignado, porém, nosso entendimento no sentido de que, embora haja discricionariedade, a decisão acerca do pedido de regime especial é passível de sindicância pelo Poder Judiciário, a quem cabe identificar a razoabilidade e proporcionalidade do ato administrativo a partir da sua motivação, levando em consideração, ainda, a finalidade do regime especial definida na própria lei e os motivos de fato apresentados pelo requerente, supostamente considerados especiais ou, mais especificamente, alheio aos padrões eleitos para a edição da norma geral e abstrata.

4.4 O processo administrativo para concessão do regime especial consensual

O primeiro veículo normativo a disciplinar o processo administrativo para a concessão de regime especial de ICMS exclusivamente para o cumprimento de obrigações instrumentais, mais especificamente para a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais foi o Convênio AE nº 09/72. Porém, este documento normativo foi parcialmente revogado pelo Convênio ICMS nº 01/84, que vedou sua aplicação nos casos de processamento eletrônico de dados, prejudicando sua eficácia, considerando que atualmente esta forma de cumprimento de obrigações instrumentais prevalece no País.

De qualquer forma, este Convênio, aprovado por praticamente todas as Unidades da Federação, define os principais traços do processo administrativo relativo ao pedido de regime especial, limitando seu objeto logo na cláusula primeira às obrigações instrumentais.

Fundamentalmente o Convênio AE nº 09/72 determina que os pedidos de regimes especiais serão examinados e aprovados pela Administração Estadual de jurisdição do requerente, cabendo a cada Unidade da Federação baixar as normas complementares, reguladoras de aplicação dos procedimentos e medidas nele estabelecidas. Apenas quando o regime pleiteado abranger estabelecimento contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados, o Órgão do fisco estadual encaminhará o pedido, desde que favorável a sua concessão, à Secretaria da Receita Federal.

Importa notar que o princípio federativo e o caráter nacional do ICMS desde então eram refletidos na legislação que disciplina este imposto. De acordo com o art. 2º, parágrafo único do mencionado Convênio, a extensão de regime especial concedido por uma determinada Unidade da Federação a um estabelecimento filial do sujeito passivo situado em outro Estado depende da aprovação do fisco estadual a que estiver jurisdicionada a filial que pretende se valer do mesmo tratamento³⁶⁷.

Especificamente no Estado de São Paulo, além do art. 71 da Lei nº 6.374/89, os arts. 479-A a 487 do Regulamento do ICMS e a Portaria CAT nº 43/07 disciplinam o exercício

³⁶⁷ Esta orientação consta igualmente do art. 3º da Portaria CAT 43/07, §2º segundo o qual, tratando-se de ato concessivo de Regime Especial oriundo de fisco de outra unidade da Federação para ser homologado no Estado de São Paulo, o requerimento deverá ser instruído cópia reprográfica do ato concessivo e cópias reprográficas de modelos de impressos, documentos etc., relativos ao sistema aprovado, se houver.

da função da Administração Pública de receber os pedidos de regime especial, avaliar se se trata de caso especial e, determinando um tratamento tributário específico ao requerente, mediante a edição de norma individual e abstrata.

O art. 479-A do Regulamento praticamente reproduz o disposto no art. 71 da Lei estadual, determinando que, “com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, poderá ser permitida, a critério do fisco, a adoção de regime especial para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais”. Os demais dispositivos regulamentares, juntamente com a Portaria CAT nº 43/07 estabelecem maiores detalhes acerca do processo, os requisitos do pedido, a competência do Órgão responsável por sua apreciação, a possibilidade de recurso, o conteúdo a ser publicado no Diário Oficial, entre outros, orientando os atos tanto do requerente quanto da própria Administração.

A positivação do devido processo legal para requerimento e concessão de regime especial vincula a atuação administrativa a parâmetros prescritos em normas gerais e abstratas, limitando o exercício do poder discricionário assegurado pelo art. 71 da Lei nº 6.374/89. Assim, é possível que se atenda ao princípio da legalidade e da igualdade, na medida em que aos sujeitos que participam do processo administrativo são oferecidas as mesmas oportunidades de manifestação e colaboração com o resultado final. O processo administrativo previsto nos referidos dispositivos normativos também representa garantia dos direitos fundamentais, pois reduz a possibilidade de tomada de decisões arbitrárias. Mediante a colaboração dos interessados no resultado final, o processo administrativo aumenta a possibilidade de decisão justa.

4.4.1 A competência para apreciar o pedido e as duas modalidades de regime especial consensual

Os parágrafos 1º e 2º do art. 479-A do Regulamento paulista do ICMS conferem ao Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda decidir sobre estes pedidos, permitindo-lhe que delegue o exercício desta função a outras Autoridades Administrativas, determinando, ainda, que o despacho concessivo do regime especial estabelecerá as normas especiais a serem observadas pelos contribuintes.

Este dispositivo foi regulamentado pela Portaria CAT nº 43/07, que trata da concessão, averbação, alteração, revogação, cassação e extinção de regimes especiais. De acordo com esta Portaria, o pedido de regime especial deve conter, dentre outros requisitos, (i) os dados do estabelecimento matriz e dos demais estabelecimentos filiais do interessado que pretendam adotar o Regime Especial; (ii) descrição, clara e concisa, do objeto do pedido; (iii) citação dos dispositivos da legislação que fundamentam o Regime Especial pleiteado; (iv) cópia dos modelos de documentos que serão implementados; (v) descrição pormenorizada das causas que dificultam o cumprimento de obrigação regulamentar específica; e (vi) descrição dos benefícios que serão obtidos com a adoção do Regime Especial pretendido, fundamentados em aspectos qualitativos e quantitativos.

A imposição destas justificativas pretende preservar o princípio da igualdade, sem prejuízo do interesse público.

Além disso, esta legislação determina que a decisão sobre pedido de concessão de regime especial de ICMS fica atribuída ao Delegado Regional Tributário, na hipótese de o pedido tratar de matéria com disciplina já sedimentada, conforme modelos divulgados pela Diretoria Executiva da Administração Tributária, por meio de Ofício Circular, e ao Diretor Executivo da Administração Tributária, nas demais hipóteses.

Esta distinção de funções indica claramente haver diferença de regimes especiais consensuais.

4.4.1.1 O regime especial padrão requerido à Delegacia Regional Tributária

Há regimes especiais concedidos pela Administração em um formato padrão, veiculados em norma geral e abstrata. Basta que o contribuinte requerente do mencionado regime preencha determinados requisitos, igualmente definidos previamente em norma geral e abstrata para que a Administração lhe confira o referido tratamento padrão. É o caso, por exemplo, das operações com cana-de-açúcar e, caule, disciplinada no art. 345 do Regulamento, combinado com a Portaria CAT nº 224/09; das empresas varejistas que realizam operações com mercadorias através de centros de distribuição localizados no

Estado de São Paulo, tratado pelo Decreto nº 57.608/11; entre outros.

De acordo com o art. 1º da mencionada Portaria CAT nº 224/09, o estabelecimento do industrializador paulista que pretenda pagar o imposto devido na entrada de cana-de-açúcar em caule deve requerer regime especial. Este requerimento será deferido de plano, na hipótese do contribuinte interessado ser previamente credenciado perante a Administração. Não o sendo, o pedido será:

a) indeferido se o requerente apresentar-se como fabricante de álcool etílico (etanol) hidratado carburante, ou

b) analisado e decidido, nos demais casos, sendo indeferido quando:

- não for efetuado nos termos das Portarias CAT ns. 43/07 e 224/09;
- não forem apresentados os documentos exigidos pela legislação;
- as informações ou declarações prestadas pelo requerente se mostrarem falsas, incompletas ou incorretas ou não puderem ser confirmadas pelo fisco;
- a empresa ou qualquer sócio, diretor, dirigente, administrador ou procurador estiver impedido de exercer a atividade econômica declarada em razão de decisão judicial ou de não atendimento de exigência imposta pela legislação;
- não forem apresentadas garantias, quando exigidas;
- os documentos apresentados pela empresa forem falsos, incompletos ou incorretos;
- existir débito, de responsabilidade do contribuinte, inscrito ou na Dívida Ativa da União, dos Estados ou dos Municípios;
- houver antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas interessadas no regime especial, assim como suas coligadas, controladas ou, ainda, qualquer um de seus sócios, diretores, dirigentes, administradores ou procuradores;
- existir débitos inscritos no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais – CADIN Estadual;
- for constatada inadimplência fraudulenta, simulação ou práticas sonegatórias lesivas ao equilíbrio concorrencial;

- existência de Autos de Infração relativos a crédito indevido, falta de emissão de nota fiscal, falta de pagamento do imposto por guia especial.

Registre-se que a própria Portaria, em seu art. 3º, §7º, apresenta exemplos de antecedentes desabonadores, que, uma vez constatados, deve obrigatoriamente resultar no indeferimento do pedido de regime especial. Este detalhamento de situações indicam a extrema redução de qualquer discricionariedade conferida à Administração Tributária, que praticamente se restringe à dispensa ou não de oferecimento de garantias pelo requerente e, casos específicos.

Este regime especial padrão indica sua finalidade de controle e fiscalização dos contribuintes que atuam no setor de combustível que adquirem cana-de-açúcar em caule. Ao invés do Poder Executivo valer-se do regime especial sancionatório tratado no item 3.2, estabelecendo como regra o pagamento do ICMS na entrada deste insumo no estabelecimento industrial e excluindo dela os contribuintes infratores, determinou de forma contrária, exigindo dos contribuintes que comprovem sua adimplência e adequação à legislação para autorizar-lhes a pagar o imposto na entrada da matéria-prima do combustível.

A exaustividade das determinações atende ao princípio da igualdade, na medida em que todas as empresas que se enquadrarem nos requisitos objetivamente definidos receberão exatamente o mesmo tratamento fiscal conferido pelo Estado de São Paulo.

O mesmo modelo padrão é verificado no Decreto nº 57.608/11, editado em decorrência do acúmulo de créditos de ICMS, correspondente à restituição do imposto pago antecipadamente por substituição tributária nas operações com mercadorias remetidas para outras Unidades da Federação.

De acordo com o art. 1º do referido Decreto, o contribuinte varejista cujas operações resultem em acumulação de valores a serem ressarcidos, decorrente da realização de saídas interestaduais de mercadorias recebidas com imposto retido antecipadamente por substituição tributária, bem como de outras situações previstas no art. 269 do Regulamento do ICMS, poderá requerer regime especial para que seu estabelecimento, localizado no Estado de São Paulo, que atue como centro de distribuição, passe a ser o responsável pela retenção e pagamento do imposto incidente sobre as saídas

subsequentes.

Uma vez alterada a sujeição passiva do ICMS, transferindo-se a responsabilidade pelo recolhimento do imposto por substituição tributária do industrial para o estabelecimento atacadista, evita-se a necessidade de restituição, pois deixa de haver pagamento antecipado relativo a mercadorias destinadas a outras Unidades da Federação.

Este Decreto não relaciona as condições a serem atendidas pelo requerente do regime especial. Porém, uma vez que lhe seja deferido, o contribuinte que passar a ser sujeito passivo do ICMS por substituição tributária deverá observar a base de cálculo, o prazo para pagamento, as providências relativas ao levantamento de seu estoque, além de inúmeras obrigações instrumentais. Todas estas determinações são igualmente aplicadas a todos aqueles que obtenham a concessão do regime especial, o que concretiza o princípio da igualdade.

A nosso ver, não há discricionariedade na concessão deste regime especial, disciplinado em norma geral e abstrata com a finalidade de reduzir os prejuízos dos contribuintes que mantenham centro de distribuição no território do Estado de São Paulo. Uma vez identificado que o requerente do regime especial é pessoa jurídica varejista, que mantenha centro de distribuição no Estado de São Paulo, deve a Administração conferir-lhe o tratamento tributário estabelecido no Decreto nº 57.608/11.

É possível que a Administração Pública tenha condicionado este tratamento padrão às empresas que requeiram o regime especial correspondente com o intuito de identificar o montante do valor apurado por elas a título de restituição do imposto recolhido por substituição tributária e para melhor controlá-las.

Em casos como estes o regime especial acaba modificando prazo de recolhimento do ICMS, base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, sujeito passivo da relação jurídica, entre outros critérios formadores da regra-matriz de incidência. Porém, não vislumbramos violação dos princípios da igualdade e da legalidade.

A igualdade não é violada porque todo e qualquer contribuinte que se enquadre nos requisitos exaustivamente determinados na norma geral e abstrata receberá o mesmo tratamento dito “especial” conferido pela Administração Pública, que está vinculada aos termos da legislação, sendo bastante restrita qualquer margem de discricionariedade para

decisão sobre o requerimento do regime.

A legalidade não é violada, pois, com relação ao prazo de pagamento, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não se trata de critério integrante da regra-matriz de incidência. Quanto à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, vimos no item XXX que a própria Constituição Federal conferiu à Administração Pública a função de determiná-la, nos termos e limites estabelecidos pelo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. A determinação do sujeito passivo, no caso do Decreto nº 57.608/11, é alterada, retornando à regra geral definida pela Lei nº 6.374/89, ou seja, o Poder Executivo retirou a responsabilidade do fornecedor, determinando que o próprio contribuinte recolha o ICMS, sendo aplicável o regime de substituição tributária apenas nas operações internas realizadas pelo centro de distribuição.

Nestas hipóteses, em que o legislador ou mesmo a própria Administração tenha fixado as condições para a fruição de regime especial, cabe ao Diretor Executivo da Administração Tributária ou ao Delegado Regional Tributário exclusivamente identificar o preenchimento destas condições, não lhe sendo conferida discricionariedade para conceder ou não o regime especial. Não se trata de uma faculdade, mas de um ato vinculado às normas gerais e abstratas que definem os critérios aos quais o interessado deve se subsumir para fazer jus ao regime especial. Cabe ao interessado que entender se enquadrar às determinadas condições legais (ou regulamentares) para a fruição do regime especial requerer o reconhecimento deste direito. Uma vez comprovado o preenchimento das condições fixadas em norma geral e abstrata, o direito ao regime especial deve ser automático.

Salientamos, porém, que, embora seja reconhecido pela Administração o preenchimento das condições previstas na legislação tributária, o efeito do ato administrativo concessivo do regime especial não é retroativo. Isto porque o reconhecimento do atendimento destes requisitos é igualmente condição para a aplicação do regime especial. Antes de publicado o ato administrativo concessivo do regime especial no Diário Oficial, deve o interessado sujeitar-se à aplicação da legislação tributária comum.

Esta regra, contudo, comporta exceções, podendo a Administração modular os efeitos de seu ato, de forma que atinjam situações anteriores a sua publicação. Esta

possibilidade, a nosso ver, encontra fundamento na aplicação, por analogia, do art. 106, II, “a” e “b”, do Código Tributário Nacional³⁶⁸.

Para interpretarmos o alcance do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional, é necessário haver (i) enunciado conotativo de norma secundária que descreva como hipótese de incidência o inadimplemento de uma obrigação principal ou o descumprimento de dever instrumental; (ii) a possível aplicação dessa norma geral e abstrata que descreve em seu antecedente uma infração e impõe, em seu consequente, uma sanção; (iii) a discordância da aplicação desta sanção em processo administrativo ou judicial ainda não concluído; e (iv) enunciação de norma revogadora daquela que descrevia em seu antecedente conduta considerada infração, de forma que aquele comportamento não seja mais considerado infração.

Havendo esses quatro elementos, a norma que deixa de definir uma conduta como infração será aplicada aos casos passados, então sujeitos à incidência da norma revogada, sendo claro o efeito retroativo da norma posterior aos fatos jurídicos e respectivos efeitos advindos da aplicação de norma anterior então vigente.

A alínea “b” do mesmo dispositivo legal determina, nos mesmos moldes da alínea anterior, que a norma que deixar de tratar uma conduta hipotética como contrária à legislação produzirá efeitos aos fatos constituídos durante a vigência da norma anterior³⁶⁹.

Assim, admitindo-se que o contribuinte requerente do regime especial tenha atuado segundo a norma padrão que disciplina o cumprimento das obrigações tributárias por sujeitos detentores do regime especial. Caso lhe seja concedido o regime especial pleiteado,

³⁶⁸ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

³⁶⁹ Em princípio, não identificamos diferença entre as hipóteses da alínea “a” e da alínea “b” do inciso II do art. 106. Em verdade, é indiferente deixar de definir um ato como infração ou deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. Assim entende Paulo de Barros Carvalho, para quem “as duas primeiras alíneas dizem quase a mesma coisa. Toda exigência de ação ou de omissão consubstancia um dever, e todo o descumprimento de dever é uma infração, de modo que foi redundante o legislador ao separar as duas hipóteses” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 93).

tendo sido reconhecido o preenchimento das condições para sua fruição, como afirmamos acima, os efeitos desta concessão são posteriores à publicação no Diário Oficial. Significa dizer que, até então, este contribuinte agiu contrariamente à legislação, tendo sido caracterizada infração tributária. Porém, após concedido o regime, este comportamento até então praticado deixou de se caracterizar, para aquele contribuinte, como uma infração.

Por esta razão, entendemos aplicável o disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, podendo a Administração conferir ao seu ato concessivo de regime especial consensual efeitos retroativos.

4.4.1.2 O regime especial requerido à Diretoria Executiva da Administração Tributária

Diferentemente de regimes especiais padrões, que entendemos legítimos por não haver margem de discricionariedade, mas vinculação a padrões previamente definidos em norma geral e abstrata, alguns pedidos são direcionados à Diretoria Executiva da Administração Tributária, a quem cabe decidir se o caso descrito pelo contribuinte requerente é ou não considerado “especial”, merecendo um tratamento diferenciado a ser conferido pela Administração Pública.

Conforme abordado, é consenso ser impossível ao legislador identificar todas as hipóteses de fatos que demandem regulamentação por norma jurídica, tendo em vista a dinâmica sócio-econômica na qual as relações intersubjetivas se inserem. Da mesma forma o Poder Executivo, ao editar a legislação tributária para fins de instituição de obrigações instrumentais não consegue prever todas as possibilidades de comportamentos que possam eventualmente ser considerados tributariamente relevantes.

Em razão desta impotência, o legislador outorgou à Administração Pública o poder discricionário para identificar os casos considerados especiais, merecedores de um tratamento distinto. Nestas hipóteses, cabe ao contribuinte demonstrar que seu caso é especial e requerer a modificação da regra geral e abstrata para que possa cumprir com as obrigações tributárias instrumentais.

Nestes casos, o processo administrativo mostra-se fundamental para o atendimento dos interesses do requerente e para manutenção do Estado de Direito em razão dos princípios que o orientam. Uma vez apresentado o pedido de regime especial, inicia-se, conforme afirmado anteriormente, o processo administrativo tributário, que, por ser regido pelo regime jurídico de direito público, deve observar os princípios constitucionais da Administração Pública, estabelecidos no artigo 37, *caput*, além de outros aplicáveis ao processo.

Inicialmente o interessado demonstrará, com base em documentos comprobatórios, a situação fática que conduziu ao pleito do regime especial. A Administração Pública, sendo acionada pelo requerente, deve atuar com imparcialidade e eficiência na apreciação deste pedido, comparando sua situação com o padrão dos contribuintes de ICMS. Caso entenda tratar-se de um caso que fuja da normalidade, a Autoridade Administrativa identificará qual a alternativa proposta pelo requerente para que continue cumprindo com suas obrigações tributárias. Admitindo-se que esta proposta para cumprimento das obrigações tributárias não prejudica o recolhimento do imposto e tampouco o exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, a Administração Pública concederá o regime especial requerido, com ajustes eventualmente considerados necessários.

A concessão ou não do regime especial deverá ser motivada e seus termos publicados no Diário Oficial.

4.4.2 Legitimidade para pleitear o regime especial

Um dos elementos característicos do processo administrativo consiste nas partes que o compõe. O conceito de parte é tema relevante na teoria geral do processo, no processo civil e no processo administrativo. No primeiro caso, temos como parte o sujeito interessado na relação processual pendente de um provimento final. No processo civil, a parte corresponde ao sujeito detentor de interesse jurídico, o que pressupõe uma pretensão resistida. Por sua vez, no processo administrativo, o conceito é mais abrangente, não dependente da vinculação com um direito subjetivo, sendo, inclusive, admitida a capacidade genérica de questionamento da conduta da administração, no caso, por exemplo,

de direito ambiental, impugnação de orçamentos públicos, entre outros.

Especificamente no caso do processo administrativo relativo ao regime especial, o art. 71 da Lei nº 6.374/89 estabelece que, em casos especiais e com o objetivo de facilitar a observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, “a requerimento do interessado”, “a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais”. Note-se que a lei utiliza o termo “interessado”, não fazendo referência aos termos “contribuinte” ou “sujeito passivo”. Da mesma forma, a lei não indica expressamente que o interessado seja o titular das “obrigações fiscais” cujo cumprimento pretende-se facilitar mediante o regime especial.

O art. 479-A do Regulamento do ICMS, por sua vez, faz referência ao termo “contribuinte”. Segundo este dispositivo, “com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais”, poderá ser concedido regime especial.

A partir de uma interpretação sistemática da legislação, entendemos que o regime especial de ICMS pode ser pleiteado pelo sujeito passivo da obrigação tributária cujo cumprimento é dificultado em razão de se tratar de um caso especial, que envolve contexto distinto daquele eleito como padrão para a edição da norma geral e abstrata.

Não consideramos o termo “contribuinte” por ser demasiadamente restrito, principalmente porque as obrigações instrumentais não são impostas exclusivamente aos contribuintes do ICMS, mas também aos responsáveis tributários. Entendemos que o regime especial pode ser pleiteado por quaisquer sujeitos passivos de obrigação tributária, cujo cumprimento lhe é penoso a ponto de inviabilizar o exercício de sua atividade econômica.

Importa salientar que, nas hipóteses em que se pretende modificar a sujeição passiva de obrigação jurídica tributária, é fundamental que haja manifestação de todos os sujeitos envolvidos nas operações comerciais ou prestações de serviço.

Esta interferência não foi devidamente considerada pela Administração Pública, quando editou o Decreto nº 57.608/11, que define regime especial padrão para a atribuição da condição de substituto tributário às empresas varejistas que realizem operações com mercadorias por meio de centros de distribuição localizados no Estado de São Paulo.

De acordo com o art. 2º do mencionado Decreto, “o contribuinte substituto tributário, assim definido na legislação estadual e nos convênios e protocolos de que este Estado seja signatário, quando promover saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária a destinatário detentor do regime especial a que se refere o art. 1º, fica desobrigado da retenção e recolhimento do imposto incidente sobre as operações subsequentes, ficando a referida saída subordinada ao regime comum de tributação”.

Depreende-se das normas veiculadas pelo referido Decreto estadual que o regime especial deve ser solicitado pelo contribuinte substituído, não sendo assegurada ao contribuinte substituto a oportunidade para se manifestar acerca da transferência da sujeição passiva do ICMS.

Ainda que o regime de substituição tributária represente uma variação do regime comum de tributação pelo ICMS, sua imposição decorre de norma geral e abstrata. O regime especial pleiteado pelo sujeito passivo da obrigação tributária a ser modificada, neste caso, traz implicações a terceiros que desconhecem a existência do processo. Uma vez concedido o regime especial ao substituído, este passa a figurar como responsável pelo pagamento antecipado do ICMS, exonerando seus fornecedores desta obrigação.

Nesta medida, sua participação no processo, ainda que apenas para fins de conhecimento do pleito e intimação oficial pela Autoridade Administrativa é fundamental para que este terceiro não seja, futuramente, responsável por descumprir obrigação tributária que sequer conhecia.

Ainda acerca da parte requerente do regime especial, é importante destacar que, de acordo com o art. 11, §3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, cada estabelecimento do mesmo titular é considerado autônomo, mantendo inscrições independentes no Cadastro de Contribuintes do Estado, como se pessoas jurídicas distintas fossem. Por conseguinte, cada estabelecimento, em princípio, deveria requerer um regime especial para si.

Porém, o art. 480 do Regulamento determina que o pedido de regime especial deve ser apresentado pelo estabelecimento-matriz da pessoa jurídica, ainda que não seja a ele aplicável o regime especial pleiteado. O pedido deve indicar detalhadamente cada um dos estabelecimentos envolvidos, sejam eles filiais da empresa requerente ou terceiros atingidos pelas modificações requeridas.

Excepcionalmente na hipótese do estabelecimento matriz do requerente estar localizado em outra Unidade da Federação, dispõe o art. 481 do Regulamento que o pedido será apresentado pelo estabelecimento filial principal localizado no Estado de São Paulo.

É conveniente levantarmos a questão sobre a legitimidade das associações e grupos de empresas para pleitear regime especial. É fato que muitas empresas do mesmo setor da economia enfrentam as mesmas dificuldades para cumprir com as inúmeras obrigações tributárias. Porém, esta comunhão indica a inexistência da condição legal para a concessão de regime especial, qual seja, a existência de “casos especiais”. Uma vez que todos os sujeitos passivos compartilham da mesma dificuldade, cabe à associação ou órgão representativo daquele determinado setor pleitear junto aos Deputados a alteração da lei e ao Poder Executivo a modificação da norma que institui a obrigação de difícil cumprimento.

4.4.3 Ato administrativo concessório

Dispõe o art. 479-A, §1º, do Regulamento que “o despacho que conceder o regime estabelecerá as normas especiais a serem observadas pelos contribuintes”. Cabe à Autoridade Administrativa competente manifestar-se sobre o pedido de regime especial apresentado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, concedendo ou não o tratamento requerido. Esta manifestação constitui ato administrativo que veicula norma individual e abstrata a ser cumprida pelo requerente beneficiário.

Importa ressaltar que o regime especial consensual pressupõe o requerimento do interessado e a concordância por parte da Administração Pública, o que configura ato administrativo bilateral. A bilateralidade deste ato administrativo não se confunde com um contrato, mesmo porque o tributo não pode ser objeto de transação, mas acordo entre as partes, cujos interesses não se contrapõem: o requerente beneficiado pretende cumprir a legislação tributária de uma forma menos prejudicial as suas atividades econômicas, enquanto que a Administração pretende manter sua arrecadação reduzindo custo e esforço na fiscalização.

Apenas para ilustrar a forma de introdução do regime especial no ordenamento

jurídico, apresentamos exemplo real que versa sobre cumprimento de obrigações instrumentais impostas a empresa amparada pela imunidade do ICMS³⁷⁰:

Nos termos da manifestação da Assistência de Regimes Especiais desta Diretoria, que aprovo, e com base no artigo 544 do RICMS, aprovado pelo Decreto 33.118/91, combinado com o subitem 1.3 da norma conjunta nº 1, de 1973, DEFIRO à interessada o seguinte regime especial:

‘ART. 1º – Este regime especial dispõe sobre a dispensa da emissão de documento fiscal, em relação à operação de distribuição e a prestação de serviços de transporte de jornais, revistas, periódicos e o papel destinado a sua impressão, realizada no território do Estado.

Parágrafo único – Para os efeitos deste artigo, a operação ou prestação com referidas mercadorias deverá constar das hipóteses de não-incidência prevista no art. 7º, XIV do Decreto nº 33.118, de 14 de março de 1991.

ART. 2º – A beneficiária, nas condições deste permissivo, poderá utilizar cópia reprográfica do presente despacho ou adotar documento interno para acompanhar as operações de saída ou prestações.

Parágrafo único – Para os efeitos deste artigo, até o último dia do mês, relativamente às operações e prestações de serviços de transporte serão emitidos documentos fiscais globalizando o período.

ART. 3º – A beneficiária do presente regime especial deverá entregar à Secretaria da Fazenda, relativamente a cada estabelecimento, declaração das operações ou prestações realizadas no ano civil, para fins de apuração do valor adicionado – DIPAM.’

Note-se que esta decisão proferida pela Autoridade Administrativa competente baseia-se em manifestação da Assistência de Regimes Especiais, que submete o pleito às considerações do Diretor Executivo da Administração Tributária, com proposta de deferimento ou indeferimento. Esta manifestação da Assistência de Regimes Especiais sintetiza os fatos narrados pelo requerente e o tratamento especial por ele pleiteado, indicando os efeitos possíveis deste tratamento e a eventual interferência na fiscalização e arrecadação do ICMS.

A determinação do regime especial indica tratar-se de uma norma jurídica editada para disciplinar especificamente as atividades desenvolvidas pelo requerente, ou seja, uma norma individual, e abstrata, na medida em que apresenta uma ação realizada por este sujeito passivo, tipificada hipoteticamente.

³⁷⁰ Deixamos de informar o número do processo administrativo e do sujeito passivo beneficiado por ele, em razão destes termos não serem publicados no Diário Oficial. O acesso aos seus termos sujeita-se ao dever de sigilo profissional.

Considerando que a regra-matriz de incidência tributária deve necessariamente ser veiculada por norma geral e abstrata, não pode esta ser modificada por uma norma individual e abstrata veiculada por ato administrativo, sob pena de violação da tripartição dos Poderes e dos princípios da legalidade e da igualdade.

Excepcionalmente a norma individual e abstrata veiculada pelo ato administrativo pode modificar norma geral e abstrata desde que esta discipline matéria passível de regulamentação pelo Poder Executivo, em especial, que trate de obrigações instrumentais relativas a fiscalização e arrecadação do ICMS.

4.4.4 Dever de motivação

A Constituição do Estado de São Paulo, em vários dispositivos, valoriza sobremaneira a motivação dos atos administrativos, formalizando sua importância. É o que se verifica, por exemplo, nos arts. 4º e 111 abaixo transcritos:

Artigo 4º - Nos procedimentos administrativos, qualquer que seja o objeto, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a igualdade entre os administrados e o devido processo legal, especialmente quanto à exigência da publicidade, do contraditório, da ampla defesa e do despacho ou decisão motivados.

Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência. (nossos destaques)

Assim, ao se manifestar sobre o pedido de regime especial, é obrigatório que a Administração Pública motive sua decisão, especialmente porque este ato administrativo decorre do exercício de poder discricionário, sendo a motivação a principal forma de seu controle. A motivação do ato administrativo de concessão ou indeferimento do pedido de regime especial deve conter avaliação adequada das informações fáticas demonstradas pelo requerente, principalmente acerca do caso submetido a sua apreciação estar ou não fora dos padrões da normalidade, além de considerar a finalidade do art. 71 da lei estadual, caracterizada por viabilizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Importa salientar que o fato do art. 71 da Lei nº 6.374/89 conferir discricionariedade à Administração Pública para determinar ou não regime especial de

ICMS não lhe autoriza motivar suas decisões simplesmente se valendo da alegação de ser inconveniente e inoportuna a concessão ou não do pedido.

A conveniência e oportunidade (mérito do ato administrativo discricionário) somente são avaliadas para fins de controle dos atos administrativos a partir da análise dos fatos alegados pelo Agente Público como determinantes de seu ato, ou seja, a partir dos motivos apresentados pela Administração.

De acordo com Seabra Fagundes³⁷¹, o mérito do ato administrativo (conveniência e oportunidade) será avaliado a partir da verificação de eventual conexão entre o motivo alegado e o objeto do ato (indeferimento do pedido). No mesmo sentido, sustenta Maria Sylvia Zanella Di Pietro, quando afirma que “é pela motivação que se verifica se o ato decorre da vontade pessoal e arbitrária da autoridade administrativa e se observou a regra da proporcionalidade e da adequação entre meios e fins”³⁷².

Aplicando estas considerações doutrinárias ao caso do processo administrativo em que há pedido de regime especial, deve haver relação entre os fatos nos quais se baseou a Administração e o conteúdo do ato administrativo de deferimento ou indeferimento do pleito, tornando-o ou não legítimo.

O primeiro aspecto a ser investigado é se o regime especial permite o exercício da fiscalização e arrecadação do ICMS, sem prejuízo da incidência da regra-matriz de incidência do imposto. É senso comum que a Administração deve, nos termos da lei, garantir a arrecadação, obtendo receitas indispensáveis para que se incorram nos gastos necessários ao atendimento do interesse público. Por esta razão, na hipótese da concessão do regime especial representar outorga de benefício fiscal ou prejuízo para o exercício da fiscalização e arrecadação do ICMS, não deve ser concedido, sob pena de desvirtuamento dos princípios da legalidade e igualdade, além de prejuízo do interesse público.

Por outro lado, comprovando-se que o caso é realmente distinto do padrão considerado pelo legislador e pela Administração, quando da edição da legislação tributária, e que o cumprimento da obrigação tributária acarreta prejuízo ao requerente, considera-se necessário o regime especial, impondo-se sua concessão. A dificuldade do cumprimento da

³⁷¹ FAGUNDES, Seabra. “O conceito de mérito no Direito Administrativo”, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 23.

³⁷² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, Op. cit. 2012.

obrigação tributária constitui fato suficiente para o deferimento do regime especial, pois sua finalidade, de acordo com o art. 71 da Lei nº 6.374/89 é viabilizar a observância da legislação tributária, bem como facilitar o exercício da fiscalização dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

A avaliação, pela Administração Pública, dos fatos narrados pelo requerente, causadores dos problemas apontados para o cumprimento das obrigações tributárias e para o exercício da fiscalização e arrecadação do ICMS é fundamental, sendo considerados os motivos de fato da decisão. Admitindo-se, por exemplo, que os fatos apresentados em decisão administrativa como motivadores do indeferimento do pedido sejam refutados pelo requerente em eventual recurso por ele interposto, resta inconteste a ilegitimidade desta decisão, deflagrando a necessidade de sua revisão. Neste sentido, oportunas as palavras de Augustin Gordillo³⁷³:

A decisão ‘discricionária’ do funcionário será ilegítima, apesar de não transgredir nenhuma norma concreta e expressa, se é ‘irrazoável’, o que pode ocorrer, principalmente, quando: a) não dê os fundamentos de fato ou de direito que a sustentam ou; b) não leve em conta os fatos constantes do expediente ou público e notórios; ou se funde em fatos ou provas inexistentes; ou c) não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei deseja alcançar, ou seja, que se trate de uma medida desproporcionada, excessiva em relação ao que se quer alcançar.

O Estado de Direito pressupõe o tratamento igualitário dos contribuintes pela Administração, vinculada às normas gerais e abstratas. Uma vez identificando-se um “caso especial”, que demande um tratamento distinto concedido pela Administração, esta deve justificar o motivo que levou a esta diferenciação. Nesse sentido ensina Humberto Ávila³⁷⁴:

33. A Constituição, ao estabelecer que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente, instituiu o dever de justificativa do tratamento desigual, não do igual, razão pela qual não são os contribuintes que devem apresentar razões de extrema importância para serem tratados da mesma forma, mas é o ente estatal que deve aduzi-las para tratá-los de forma diferente;

Reitere-se que o art. 71 da Lei nº 6.374/89 conferiu discricionariedade ao Poder Executivo, para que concedesse regime especial em situações que demandem esta medida.

³⁷³ GORDILLO, Augustin. *Princípios gerais de direito público*, 1977, p. 183.

³⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*, Op. cit. pp. 197-198.

Não há especificação, pelo legislador, de forma exaustiva e específica, das hipóteses que autorizam esta concessão, pois se houvesse, não se trataria de um caso especial.

Contudo, uma vez que a Autoridade Administrativa informe, na exposição de seus motivos, uma hipótese que considera autorizadora da concessão do regime especial, ou seja, um “caso especial”, a ela torna-se vinculado, de forma que, uma vez identificada a ocorrência desta hipótese, deverá adotar uma única medida. Nesse sentido ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro³⁷⁵:

Ainda relacionada com o motivo, há a teoria dos motivos determinantes, em consonância com a qual a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou falsos, implicam a sua nulidade. Por outras palavras, quando a Administração motiva o ato, mesmo que a lei não exija a motivação, ele só será válido se os motivos forem verdadeiros.

A inobservância desta vinculação pela Administração Pública configura vício no ato administrativo, caracterizado por desvio de poder, maculando sua validade. É o que sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello³⁷⁶:

(...) extrapolam o mérito e maculam o ato de ilegitimidade os critérios que o agente adote para decidir-se que não tenham sido idoneamente orientados para atingir o fim legal. É o que se passa naqueles: (...) (d) que exprimem medidas incoerentes: 1. Com os fatos sobre os quais o agente deveria exercitar seu juízo; 2. Com as premissas que o ato deu por estabelecidas; 3. Com decisões tomadas em casos idênticos, contemporâneos ou sucessivos – pois a lei não sufraga ilogismos, nem perseguições, favoritismos, discriminações gratuitas à face da lei, nem soluções aleatórias (...).

A revisão da decisão recorrida é necessária para que o pedido de regime especial em questão seja deferido, evitando-se arbitrariedade, favoritismo, prejuízo da livre concorrência garantida pelo art. 170 da Constituição Federal, e inobservância da finalidade do art. 71 da Lei nº 6.374/89.

A teoria dos motivos determinantes confere extrema importância à publicação dos termos do regime especial, pois permite que outros contribuintes que tiverem a mesma dificuldade para cumprir obrigações tributárias demandem o mesmo tratamento conferido àquele beneficiado pelo regime especial, estando a Administração Pública vinculada a sua concessão.

³⁷⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo. Op. cit.*, p. 211.

³⁷⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discrecionalidade e controle jurisdicional, Op. cit.* p. 83.

4.4.5 A publicidade do ato concessório

De acordo com o *caput* do art. 37 da Constituição Federal, a administração pública obedecerá ao princípio da publicidade. A Constituição do Estado de São Paulo igualmente impõe a observância deste princípio em seu art. 111³⁷⁷, destacando, porém, sua aplicação fundamental no procedimento administrativo, conforme consta do art. 4º:

Artigo 4º - Nos procedimentos administrativos, qualquer que seja o objeto, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a igualdade entre os administrados e o devido processo legal, especialmente quanto à exigência da publicidade, do contraditório, da ampla defesa e do despacho ou decisão motivados.

Embora o texto normativo tenha se valido do termo “procedimento”, em razão dos princípios avocados, em especial, da ampla defesa e do contraditório, considerando a confusão conceitual acerca do tema abordada anteriormente, assumimos que o legislador constituinte estadual pretendeu chamar a atenção da importância destes princípios, dentre os quais, da publicidade, no processo administrativo, o que inclui o processo de requerimento de regime especial.

Excepcionalmente, em caso de prejuízo da intimidade e do interesse social, a lei poderá restringir a publicidade dos atos processuais, nos termos do art. 5º, LX, da Constituição Federal.

Acerca do princípio da publicidade, oportunas as palavras de Gustavo Binenbojm:³⁷⁸

A publicidade é, assim, instrumento essencial do regime democrático, a fim de que o povo possa acompanhar *pari passu* o desenvolvimento das atividades administrativas, seja para a defesa de interesses individuais (*uti singuli*), seja para a promoção de interesses públicos (*uti universi*). A publicidade constitui, ainda, pressuposto necessário da transparência administrativa, visto que o trato da coisa pública não pode ser secreto, reservado, acessível apenas a determinados grupos

³⁷⁷ Artigo 111 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.

³⁷⁸ BINENBOJM, Gustavo. “O princípio da publicidade administrativa e a eficácia da divulgação de atos do poder público pela internet”, *Revista Brasileira de Direito Público – rbdp*. Ano 4, nº 13, abr./jun. 2006. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 5. <<https://www2.mp.pa.gov.br/sistemas/gcsubsites/upload/39/princdpublicidade.pdf>>. Acesso em: 04 de janeiro de 2013.

hegemônicos.

Bem ao revés, dado que as atividades dos agentes públicos devem sempre ser realizadas no interesse da coletividade, a publicidade deve ser havida não apenas como a regra geral, mas como verdadeiro *mandado de orimização*, que impõe ao Estado o dever jurídico de adotar medidas progressivas de universalização do acesso das pessoas interessadas e da cidadania em geral às informações oficiais e atos do Poder Público.

Especificamente no processo administrativo concernente ao requerimento de regime especial, o princípio da publicidade é extremamente relevante, pois constitui instrumento de controle da Administração. Sua observância permite que o interessado e qualquer cidadão tenha a oportunidade de identificar o fato descrito pelo interessado e o motivo dado pela Administração para conceder ou não o regime especial pleiteado, verificando-se, assim, a razoabilidade e proporcionalidade do ato administrativo.

Além disso a publicidade do ato administrativo concessivo de regime especial permite que sujeitos passivos que se encontrem na mesma situação do beneficiado possam pleitear o mesmo tratamento tributário, assegurando, assim, a neutralidade do Estado e a preservação da livre concorrência.

Todavia, a legislação paulista, mais especificamente o art. 16 da Portaria CAT nº 43/07³⁷⁹ estabelecem que apenas um resumo do despacho de concessão, alteração, extinção, revogação ou cassação de regimes especiais serão publicados no Diário Oficial. O art. 482, § 3º do Regulamento estabelece que “a decisão concessória será publicada, em resumo ou na íntegra, no Diário Oficial do Estado”, facultando, portanto, à Administração definir o conteúdo da publicação.

Apenas como exemplo, transcrevemos algumas publicações indicadas no Diário Oficial do Estado que denotam a impossibilidade de identificação do conteúdo do ato administrativo para fins de seu controle pelos administrados e, principalmente, pelos concorrentes do sujeito passivo que obteve a concessão do regime especial pleiteado:

Comunicado DEAT - Série Regime Especial 273/2012

O Diretor Executivo da Administração Tributária, em face do disposto no artigo 482, § 3º do RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490/00, comunica aos interessados que o Sr. Coordenador da Administração Tributária, com

³⁷⁹ “Artigo 16 - Os despachos de concessão, alteração, exceto a de dados cadastrais, extinção por renúncia, revogação ou cassação de Regimes Especiais serão publicados em resumo no Diário Oficial do Estado.”

base no artigo 489 do supramencionado Regulamento e nos termos da Portaria CAT 43/07, CONCEDEU Regime Especial relacionado com procedimentos a serem observados nas operações dutoviárias internas com gás natural.

Processo: UA 51089-926710/2010

Dependência: DIRETORIA EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Interessada: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS

IE: 108.119.504.115 - CNPJ: 33.000.167/0108-40

Endereço: Av. Paulista, 901, 8º andar, São Paulo – SP³⁸⁰

Comunicado DEAT - Série Regime Especial nº 227/2008

O Diretor Executivo da Administração Tributária, em face do disposto no artigo 482, § 3º do RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000, comunica aos interessados que o Coordenador da Administração Tributária, com base no artigo 489 do supramencionado Regulamento CONCEDEU ao contribuinte a seguir identificado, Regime Especial relacionado com o cumprimento das obrigações fiscais nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Processo: UA 23750-666193-2008

Dependência: Diretoria Executiva da Administração Tributária

Interessada: Johnson & Johnson Industrial Ltda

IE: 645.006.226.114 - CNPJ: 59.748.988/0001-14

Endereço: Rodovia Pares. Dutra, Km 154, São José dos Campo – SP³⁸¹

Note-se que o conteúdo da informação publicada não permite que se avalie os termos do tratamento diferenciado concedido aos contribuintes do ICMS, obstando qualquer controle do ato administrativo. Não é possível identificar em que medida foi alterada a norma geral e abstrata, se o caso apresentado pelo requerente era efetivamente um “caso especial” que efetivamente justificasse a concessão do regime, tampouco se o conteúdo do ato é razoável e proporcional.

Ademais, não é possível que um segundo contribuinte, enfrentando a mesma dificuldade daquele que obteve a concessão do regime especial, possa exigir o mesmo tratamento conferido a este primeiro, pois sequer conhece os termos do ato administrativo para fins de comparação. Não é possível, portanto, que se atenda o princípio da igualdade.

³⁸⁰ Publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 14/12/2012, Poder Executivo – Seção I, p. 20.

³⁸¹ Publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 17/10/2008, Poder Executivo – Seção I, p. 10.

Entendemos que estes dispositivos regulamentares afrontam sobremaneira o princípio da publicidade, impedindo os administrados de controlar a atividade da Administração Pública, que desconhecem o conteúdo de regimes especiais concedidos aos contribuintes do ICMS.

O argumento lançado pelo Poder Executivo para manter a confidencialidade das informações do processo administrativo, inclusive o conteúdo de sua decisão e os termos do regime especial é o de preservar a intimidade, os segredos de negócio, dados estratégicos e a forma de gerenciamento das atividades econômicas dos sujeitos que são parte neste processo administrativo.

Salientamos que a publicação de uma síntese da decisão que concede regime especial padrão é aceitável, pois pressupõe-se que o requerente tenha atendido aos requisitos objetivamente definidos em norma geral e abstrata, fazendo jus a um tratamento específico, concedido a quaisquer contribuintes que preencham as mesmas condições. É o que se verifica, por exemplo, no trecho extraído do Diário Oficial do Estado que transcrevemos:

INTERESSADA: USINA AÇUCAREIRA FULAN S/A.

I.E: 606.003.967.117 - CNPJ: 56.723.257/0001-26 - (Gdoc.12753-798556/2009).

ENDEREÇO: RODOVIA SP 304 – KM 143,5 – SANTA BÁRBARA D'OESTE/SP

ASSUNTO: REGIME ESPECIAL – Diferimento do ICMS devido nas sucessivas saídas, para o território do Estado, de cana-de açúcar em caule de produção paulista, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento da interessada.

DEFERIMENTO, COM VIGÊNCIA INDETERMINADA, DESDE QUE MANTIDA a CONDIÇÃO DE CREDENCIADA NOS TERMOS DO Art. 418-A do RICMS/2000.

Considerando que a interessada está credenciada nos termos do artigo 418-A, e com base nos artigos 2º e 3º, inciso I, da Portaria CAT 224, de 09 de novembro de 2009 (D.O. de 10/11/2009), e no § 2º do artigo 345 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, DEFIRO à interessada o seguinte Regime Especial:

“Art. 1º - Fica a interessada supra identificada autorizada a escriturar na forma estabelecida pelo artigo 116 do Regulamento do ICMS o imposto devido pela entrada de cana-de-açúcar em caule em qualquer de seus estabelecimentos localizados neste Estado.

Art. 2º - Este Regime Especial, que poderá ser, a qualquer tempo e a critério do Fisco, revogado, alterado ou cassado, não dispensa a interessada e os terceiros intervenientes do cumprimento das demais obrigações fiscais, principal e acessórias, previstas na legislação do ICMS, bem como das que figurem como condição indispensável à obtenção de qualquer benefício previsto na legislação do ICMS.

Art. 3º - Serão revogados imediatamente os efeitos deste despacho concessório nas hipóteses de:

I - superveniência de norma legal conflitante com as disposições estabelecidas por este ato;

II - modificação de dados cadastrais referente à composição societária da interessada, sem comunicação ao Fisco, conforme estabelecido pelo artigo 25 do Regulamento do ICMS e pelo § 1º do artigo 6º da Portaria CAT 224/2009;

III – perda da condição de credenciada de que trata o artigo 418-A do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

Art. 4º - Importarão em imediata cassação deste Regime Especial a omissão ou a incorreção na apresentação da GIA/ ICMS ou a existência de débito, inscrito ou não na Dívida Ativa da União, dos Estados ou dos Municípios, salvo se garantido por depósito judicial ou administrativo ou por penhora de bens.

Art. 5º - na hipótese dos artigos 3º e 4º, o retorno à disciplina estabelecida por este ato poderá ser pleiteado pela interessada, mediante requerimento, anexando-se, quando for o caso:

I - prova da extinção do crédito tributário, inscrito ou não na Dívida Ativa da União, dos Estados ou dos Municípios, ou de sua regularização por parcelamento, depósito judicial ou administrativo ou por penhora de bens, em valor suficiente à liquidação do débito;

II - a prova do cumprimento da obrigação acessória da entrega ou da correção da GIA/ICMS.

III - a prova do restabelecimento da condição de credenciada nos termos do artigo 418-A do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

2. Este Regime Especial produzirá efeitos a partir de 01/12/2009 e vigorará por prazo indeterminado, desde que a interessada mantenha a condição de credenciada nos termos do artigo 418-A do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

3. Encaminhe-se ao PF-Americana para que sejam extraídas 03 (três) cópias deste despacho, destinando-se:

3.1 - uma via à interessada, mediante notificação;

3.2 – uma via ao respectivo prontuário;

3.3 - uma via à DEAT/Supervisão de Combustíveis, protocolada no Sistema GDOC.

4. ARQUIVE-SE, após.”

“Comunicado DEAT - Série Regime Especial 263/2012

O Diretor Executivo da Administração Tributária, em face do disposto no artigo 482, § 3º do RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30-11-2000, e artigo 1º da Portaria CAT- 43, de 26-04-2007 comunica aos interessados que, com base na Portaria CAT 198/2009, CONCEDEU Regime Especial para o cadastramento da interessada como distribuidora hospitalar.

Processo: UA 31820-968532/2012

Dependência: DIRETORIA EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Interessada: CHOLMED COMERCIAL HOSPITALAR LTDA - EPP

IE: 244.672.423.119 - CNPJ: 07.569.029/0001-38

Endereço: Rua Umbu 219, Alphaville, Campinas – SP³⁸²

Note-se que nos dois exemplos acima, o ato administrativo menciona uma Portaria específica para fundamentar a concessão do regime especial. No primeiro caso, a decisão fundamenta-se na Portaria CAT nº 224/09, segundo a qual o pagamento do ICMS torna-se devido na entrada de cana-de-açúcar em caule no estabelecimento detentor do regime especial.

No segundo exemplo, a concessão baseia-se na Portaria CAT nº 198/09, que afasta a aplicação do regime de substituição tributária nas operações com medicamentos e outras mercadorias quando destinadas a distribuidores hospitalares localizados no território paulista. O regime especial é concedido apenas para cadastramento do distribuidor que preencher as condições previa e objetivamente definidas na norma geral e abstrata.

Nestes dois exemplos, portanto, ao identificar o nome do contribuinte e o fundamento que serviu para a concessão do regime especial padrão, é possível a qualquer cidadão conhecer qual será o tratamento tributário conferido àquele contribuinte do ICMS, bastando estas informações publicadas no Diário Oficial.

Por outro lado, nos casos especiais disciplinados pela Diretoria Executiva da Administração Tributária ou por Órgão hierarquicamente superior, os termos do regime especial devem ser publicados na íntegra, não sendo suficiente para controle dos atos administrativos e preservação da livre concorrência a publicação de síntese do despacho decisório no Diário Oficial. A forma como vem sendo divulgados os regimes especiais

³⁸² Publicado no Diário Oficial do Estado de 14/12/2012, p. 20.

viola o princípio da publicidade dos atos administrativos, objetivamente estabelecido no art. 37 da Constituição Federal, além de colocar em risco o Estado de Direito.

CONCLUSÃO

A assustadora complexidade da legislação tributária brasileira reflete a intenção do legislador de atender ao princípio da igualdade, além de induzir ou reprimir comportamentos. Porém, diante do caráter geral e abstrato destas normas, acabamos por encontrar contingências fáticas que escapam do padrão legal descrito na hipótese e no consequente normativos.

Especificamente com relação ao ICMS, em razão de se tratar de um imposto de caráter nacional, porém, de competência dos Estados e Distrito Federal, que interfere diretamente na estrutura operacional de significativa parcela do setor econômico, em especial dos setores produtivo e comercial, é ainda menos provável que o legislador possa disciplinar todas as possíveis formas de operacionalização dos negócios empresariais, razão pela qual adota padrões legais que não levam em consideração as peculiaridades de inúmeros possíveis modelos negociais.

Algumas estruturas operacionais pretendidas pelo sujeito passivo podem fugir destes padrões normativos, dificultando ainda mais o cumprimento das obrigações tributárias concernentes ao ICMS.

Diante destas possíveis dificuldades enfrentadas pelos sujeitos passivos de obrigações tributárias, as Unidades da Federação, dentre as quais o Estado de São Paulo, asseguram a estes sujeitos o direito de requerer regime especial, a ser concedido pelo Poder Executivo. É o que se verifica no art. 71 da Lei Paulista nº 6.374/89. A questão que se colocou, ensejando o presente estudo, foi em que medida a aplicação deste dispositivo legal estaria em consonância com o sistema constitucional tributário.

Para que os problemas em torno da constitucionalidade dos regimes especiais consensuais de ICMS fossem elucidados, em especial, a identificação de sua natureza jurídica e os limites a serem observados pelo Poder Executivo para sua concessão, estabelecemos algumas premissas, assim sintetizadas:

1. o objeto do presente estudo consiste na análise das normas jurídicas, as quais compreendem fatos eleitos pela autoridade competente pela edição das normas

como necessários e suficientes para implicarem a relação jurídica que contempla uma conduta tipificada com o intuito de concretizar valores adotados pela sociedade, por intermédio de seus representantes.

2. as normas positivadas existem a partir da interpretação humana, independentemente de sua eficácia sobre os fatos sociais empiricamente constatados; trata-se das unidades de sentido construída pelo intérprete a partir do suporte empírico objetivado nos textos produzidos pelas autoridades competentes.
3. os princípios jurídicos integram o direito, ora como valores e limites objetivos implicitamente veiculados no texto legal, ora como norma jurídica constitucional portadora de valores e estipuladora de limites objetivos, trata-se de guias orientadores do intérprete e aplicador do direito;
4. as normas tributárias são aquelas que disciplinam a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos, devendo ser gerais e abstratas, pois dirigidas a uma universalidade de sujeitos, apresentando uma ação hipoteticamente definida;
5. o poder conferido às pessoas políticas é uno, porém, repartido em três órgãos, que possuem funções típicas a desempenhar; ao Poder Executivo, mais próximo das demandas e situações fáticas cotidianas, cabe aplicar as leis editadas pelo Poder Legislativo; embora a Administração possa exercer atipicamente a atividade legislativa em nome da eficiência e da praticabilidade do Direito, o processo legislativo é imprescindível para definir os limites para sua atuação;
6. o exercício válido da competência tributária manifesta-se necessariamente por meio do processo legislativo, devendo a pessoa política, ao editar a regra-matriz de incidência tributária, observar limites definidos no texto constitucional;
7. a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária sob os aspectos formal e material, e exerce a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, além de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, necessariamente causados pela desigual tributação, nos termos dos arts. 146 e 146-A, da Constituição Federal;

8. a regra-matriz de incidência tributária apresenta-se como norma geral e abstrata, formada pela descrição hipotética de um fato economicamente relevante, cuja ocorrência empírica é necessária e suficiente para o nascimento da relação jurídica obrigacional. A proposição antecedente desta norma corresponde à hipótese de incidência, composta pelos critérios material, espacial e temporal.
9. o consequente que compõe a regra-matriz de incidência tributária corresponde à estipulação hipotética da regulação da conduta intersubjetiva, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas no acontecimento do fato jurídico tributário. Esta proposição fornece os critérios subjetivo e quantitativo que devem pautar a relação jurídica decorrente da subsunção do fato à norma geral e abstrata. O primeiro critério define os sujeitos que integrarão a esta relação e o segundo, formado pela base de cálculo e alíquota, compõe o objeto da relação.
10. as obrigações instrumentais são estabelecidas com a finalidade de viabilizar o exercício da fiscalização e a arrecadação de tributos pelo Poder Executivo; sua imposição deve ser veiculada pela legislação tributária, segundo critérios de razoabilidade e proporcionalidade, não sendo aplicável o princípio da estrita legalidade, pois a Administração Pública é mais qualificada para defini-las e fazer com que sejam cumpridas pelos sujeitos passivos;
11. o princípio da proporcionalidade será atendido quando a obrigação instrumental imposta permitir o exercício da fiscalização e a arrecadação de tributos causando o mínimo de prejuízo aos direitos fundamentais dos administrados e garantindo a eficiência das atividades estatais; será razoável se possível constatar-se que a prestação imposta está dentro da normalidade, havendo relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada, bem como relação de equivalência entre referida prestação e o atendimento dos interesses de fiscalização e arrecadação tributária; a obrigação instrumental deverá ser necessária, adequada e proporcional;
12. a Constituição Federal outorgou competência tributária aos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS, traçando os limites a serem observados pelo legislador ao editar as possíveis regras-matrizes do imposto, inclusive a observância do princípio da não-cumulatividade;

13. o ICMS é um imposto de caráter nacional, cuja uniformização das normas que o disciplinam, principalmente pela lei complementar, torna possível o federalismo cooperativo;
14. no Estado de São Paulo, a Lei nº 6.374/89 instituiu o ICMS, veiculando suas regras-matrizes, assim consideradas normas gerais e abstratas que contém os critérios definidos pelo legislador para sua aplicação sobre os casos concretos, em consonância com as normas constitucionais e com a Lei Complementar nº 87/96;
15. o contexto sócio-econômico dinâmico, refletido em uma realidade polifacética de fatos e circunstâncias, demanda o aumento da produção legislativa que confere competência discricionária ao Poder Executivo; as leis veiculam atribuição de liberdade à Administração Pública para que aprecie subjetivamente qual a maneira mais oportuna e conveniente de proceder nos casos concretos;
 - a. a interpretação do texto normativo não se confunde com a discricionariedade administrativa; a primeira corresponde à construção das normas jurídicas enquanto que a segunda pressupõe a decisão do aplicador segundo sua avaliação da melhor solução para o caso concreto;
 - b. a discricionariedade é originada da lei, residindo em sua hipótese, quando se manifesta através da imprecisão da descrição legal da situação fática hipotética, especialmente mediante conceitos indeterminados, ou em seu consequente, caso em que se revela no comando facultativo, nas alternativas ou gradação da consequência ou quando esta for indeterminada;
 - c. o ato administrativo pode indicar a discricionariedade em seu motivo ou conteúdo: o motivo revelará a discricionariedade quando a lei não o definir como condição para a prática do ato ou quando contiver conceitos jurídicos indeterminados; o conteúdo, quando a lei relacionar vários objetos possíveis para atingir a mesma finalidade;
16. a regra-matriz de incidência caracteriza-se como norma veiculada em lei, formada por conceitos fechados, também denominados “tipos”, sendo sua aplicação um ato vinculado na Administração Pública, não havendo atribuição de competência discricionária;

17. o art. 71 da Lei paulista n. 6.374/89 é válido, pois pertence ao sistema de direito positivo, mantendo relação de pertinência com normas hierarquicamente superiores, devendo sua aplicação estar em consonância com os limites constitucionais ao poder de tributar;

A partir destas noções fundamentais de Direito, extraímos as seguintes conclusões:

1. o art. 71 da Lei n. 6.374/89 conferiu ao Poder Executivo poder discricionário para determinar regime especial (i) de ofício para compelir infratores contumazes da legislação do ICMS a cumprir com suas obrigações tributárias e (ii) a requerimento do interessado, quando entender tratar-se de “caso especial” merecedor de tratamento diferenciado para cumprimento de obrigações tributária;
2. o regime especial de ofício constitui uma sanção a ser imposta pela Administração Pública em caso de infração contumaz à legislação ou habitual inadimplência do contribuinte; a ausência de determinação pelo legislador das referidas expressões configura a outorga da discricionariedade ao Poder Executivo, a quem cabe definir quando será considerada infração contumaz e habitual inadimplência;
3. especificamente no que concerne ao regime especial consensual, a discricionariedade conferida pelo legislador ao Poder Executivo é refletida no art. 71 da Lei nº 6.374/89, em virtude da utilização do conceito jurídico indeterminado, representado pela expressão “casos especiais” (motivo do ato) e pela inexistência do tratamento especial a ser concedido ao requerente (objeto do ato);
4. o exercício da competência discricionária é limitado pela lei e deve ser controlado internamente pelo Poder Executivo e externamente pelo Poder Judiciário para que a atuação da Administração Pública seja objetiva e imparcial; este controle se dá mediante a análise da necessidade da atuação, adequação do seu conteúdo e intensidade ao motivo alegado e ao cumprimento da finalidade definida em lei;
5. o princípio da legalidade constitui limite objetivo previsto no art. 150 da Constituição Federal, que concretiza a segurança jurídica ao impor que a regra-matriz de incidência dos tributos, norma geral e abstrata veiculada em lei editada pelo Poder Legislativo, contenha conceitos de fechados, interpretados segundo critérios de experiência;

6. a aplicação do art. 71 da Lei nº 6.374/89 deve se pautar no princípio constitucional da legalidade, o que implica a vedação de modificação dos critérios material, espacial, territorial, quantitativo e subjetivo pela Administração Pública mediante determinação de regimes especiais consensuais de ICMS;
- a. a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 conferiram à Administração Pública a função de definir a margem de valor agregado integrante da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, indicando os critérios a serem observados para a fixação deste elemento que compõe o critério quantitativo da regra-matriz de incidência;
 - b. a definição deste padrão fiscal deve ser veiculada em norma geral e abstrata editada pelo Poder Executivo, sendo justificada sua adoção em observância do princípio da praticabilidade do Direito, podendo ser alterado pela própria Administração excepcionalmente na hipótese de um determinado caso concreto estiver intensiva e extensivamente discrepante do padrão definido segundo a prática constatada na maioria dos casos; cabe, neste caso, a concessão de regime especial consensual de ICMS;
 - c. a legislação tributária condiciona a concessão de benefícios fiscais de ICMS à celebração de Convênio entre as Unidades da Federação, medida esta que não substitui tampouco dispensa a intervenção do Poder Legislativo, titular da competência tributária, para, mediante edição de norma geral e abstrata veiculada em Decreto Legislativo, conferir eficácia às deliberações do Poder Executivo, não cabendo a outorga de tais benefícios por regime especial determinado pela Administração Pública;
 - d. a lei paulista, ao definir os produtos cuja circulação estará sujeita ao regime de substituição tributária, valeu-se de termos genéricos e indeterminados, conferindo à Administração Pública competência discricionária para especificar tais produtos; ao fazê-lo, deve a Administração Pública editar norma geral e abstrata, não se valendo

dos regimes especiais, pois acaba por interferir nos critérios material e subjetivo da regra-matriz de incidência do ICMS;

7. o princípio da igualdade tributária subdivide-se em formal e material: aquele pressupõe a igualdade perante a lei, sendo direcionado principalmente ao Poder Executivo, aplicador do Direito; este correspondente à igualdade na lei, que impõe a edição de normas gerais e abstratas, em que há a eleição de elementos de discriminação hábeis a mensurar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos;
- a. a norma tributária não pode singularizar de forma absoluta o destinatário, devendo todos os sujeitos passivos serem tratados de forma igual quando se encontrarem na mesma situação;
 - b. diante do princípio da igualdade, o regime especial consensual de ICMS somente será cabível na hipótese de ficar constatado pelo Poder Executivo tratar-se de um caso efetivamente especial, devendo o mesmo tratamento individualmente definido ser estendido a todos que se encontrarem na mesma situação;
 - c. os Estados devem exercer sua competência tributária de forma neutra, assim entendida como não prejudicial à livre concorrência, por esta razão, a alteração nas regras de ICMS com a finalidade de estimular ou desestimular comportamentos deve ser realizada de forma geral e abstrata, sob pena de violação do princípio da livre concorrência, o qual constitui subprincípio da igualdade;
 - d. com o intuito de prevenir distorções concorrenciais decorrentes da tributação, o art. 146-A conferiu à lei complementar a função de estabelecer critérios especiais de tributação a serem adotados pelas pessoas políticas detentoras da competência tributária; em se tratando de norma constitucional de eficácia limitada e considerando não ter sido veiculada tal lei complementar introdutória das normas gerais de direito tributário definindo referidos critérios especiais, não podem os Estados e Distrito Federal motivar a concessão de regimes especiais consensuais de ICMS na pretensa prevenção de distorções concorrenciais;

8. os regimes especiais podem ser concedidos pela Administração Pública para disciplinar obrigações instrumentais, pois estas não prescindem de norma veiculada pelo Poder Legislativo, uma vez que cabe à própria Administração Pública disciplinar as formas necessárias para viabilizar o exercício de fiscalização e arrecadação dos tributos;
9. a determinação do regime especial depende da observância do princípio do devido processo legal, em que se assegure ao interessado o direito ao exercício da ampla defesa e do contraditório, para que demonstre, valendo-se de todos os meios de prova possíveis, enquadrar-se em um “caso especial”, diferente do padrão estabelecido na legislação tributária e o que lhe impede de cumprir com as obrigações tributárias;
 - a. identificam-se na legislação paulista dois tipos de processos administrativos para a concessão de regime especial, diferenciados em função da Autoridade Administrativa designada para apreciar e decidir sobre o pedido do interessado;
 - b. a partir desta distinção, classificamos os regimes especiais consensuais de ICMS em duas espécies: (i) os padrões, em que a legislação tributária não confere grau de discricionariedade à Administração, uma vez que todas as condições para a determinação do regime especial são objetiva e exaustivamente definidas em norma geral e abstrata, não havendo que se falar em “casos especiais”; e (ii) os requeridos à Diretoria Executiva de Administração Tributária, em que não há precedente, cabendo ao requerente demonstrar a distinção de seu caso perante o padrão definido na norma geral e abstrata;
 - c. têm legitimidade para requerer regime especial todos aqueles sujeitos ao cumprimento de obrigações tributárias de ICMS, o que compreende o contribuinte, o responsável e aqueles que, de alguma forma, devem praticar condutas que viabilizem o exercício da fiscalização e arrecadação pelo Poder Executivo;

- d. havendo pedido de modificação da sujeição passiva por substituição tributária, impõe-se a notificação do contribuinte substituto tributário para que apresente sua anuência e fique ciente da alteração na regra-matriz de incidência do ICMS que será aplicável ao seu caso;

10. o ato administrativo concessório de regime especial consensual de ICMS:

- a. pressupõe o requerimento do interessado e a concordância da Administração Pública, caracterizando-se como ato administrativo bilateral;
- b. veicula norma individual e abstrata a ser cumprida pelo sujeito passivo da obrigação tributária;
- c. deve ser motivado, a fim de possibilitar o controle do poder discricionário a partir da investigação da razoabilidade e proporcionalidade da decisão;
- d. deve ser publicado integralmente no Diário Oficial, permitindo que sujeitos passivos que se encontrem na mesma situação previamente considerada especial pela Administração Pública obtenha dela o mesmo tratamento tributário.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, José Carlos Moreira. ICM: aplicação de regime especial de controle e fiscalização; mandado de segurança. *Revista Tributária e de Finanças Públicas São Paulo*, v. 10, nº 43, p. 279-282, mar./abr. 2002. São Paulo, 2002.

AMARAL, Antonio Carlos Cintra do. *Ato administrativo, licitações e contratos administrativos*. [s.l.: s.n.], 1995.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. “Lei Complementar”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), *Curso de direito tributário*, 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARAGÃO, E. D. Moniz. “Procedimento: formalismo e burocracia”, *Revista Forense*, v. 1 - 1904, vol. 358, nov/dez 2001.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Regime especial. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v.14, nº 51, p.172-82, jan/mar. 1990. São Paulo, 1990.

_____. ICMS – Competência impositiva na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, 195. Janeiro/março. 1994. Rio de Janeiro: Renovar, p. 24-36.

_____. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público* 67. Julho/setembro. 1983. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 47-63.

_____. Competência legislativa supletiva estadual. *Revista de Direito Público* 62. Abril/junho. 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 21-33.

_____. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

_____. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. “O decreto regulamentar no sistema brasileiro”, *Revista de Direito Administrativo*, 97. Rio de Janeiro: Renovar. Julho/setembro de 1969. p. 21-33

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário* 57. Ano 15. Julho/setembro. 1991. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 90-104.

_____. “Diferimento – Estudo Teórico-Prático”. In *Estudos e Pareceres*, nº 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_____. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*, 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. “Legalidade – discricionariedade – seus limites e controle”. *Grandes temas de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. “A noção jurídica de interesse público”, in *Grandes temas de direito administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. Teoria geral do direito. In: *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. v. 1. São Paulo: Forense, 1969.

BARBOSA “Oração aos moços”, in *Escritos e Discursos Seletos*. Ed. José Aguilar, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias – limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional, in *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, RT, volume 23, abril a julho de 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 18 ed, São Paulo: Saraiva, 1997.

_____.; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENVENUTI, Feliciano. Funzione Amministrativa, Procedimento, Processo. *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, março 1952, Tomo I.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. v. 1. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Comentários ao Código Civil – Direito das obrigações*, Rio de Janeiro: Saraiva, 1953.

BIANCO, João Francisco. “Segurança jurídica e o princípio da legalidade no Direito Tributário”. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 19, 2005.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 9. ed. trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

_____. *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 1958.

BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes Especiais – IPI e ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária – uma introdução metodológica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei Complementar Tributária*. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC 1975.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série doutrina tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRITO, Edvaldo. Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 5, fev., 1996. p. 19-28.

- CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. [s.l.: s.n.], 1996.
- CALIENDO, Paulo, *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Campus Elsevier, 2008.
- CALMON, Sacha. “Sanções tributárias”, *Cadernos de Pesquisa Tributária* vol. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. v. III. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 1960.
- CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CARNEIRO, Célia Maria Braga. O balanço social de empresas incentivadas sob o enfoque da redução de desigualdade social: uma investigação no Estado do Ceará. Dissertação (Mestrado). São Paulo, 2002, p. 175
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS. Sua não-incidência em serviços correlatos à comunicação”. In *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2012.
- _____. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008 .
- _____. *Livro eletrônico – imunidade tributária – exegese do art. 150, VI, d, da Constituição*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. *Curso de Direito constitucional tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- _____. “ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 87/96”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 25, Outubro de 1997, p. 147-169.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Língua e linguagem – signos linguísticos – funções, formas e tipos de linguagem – hierarquia de linguagens*. Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004. (Apostila).

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Isenções Tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 33. São Paulo: Dialética, jun. 1998, p. 142-166.

_____. *A regra matriz do ICM*. Tese de Livre-Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, inédita. São Paulo, 1981.

_____. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM, *Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CHIESA, Clélio. ICMS- Benefício fiscal consistente na redução de base de cálculo – Vedação ao aproveitamento do crédito – inconstitucionalidade. *ICMS – Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10 vol. “Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não-cumprimento de deveres instrumentais”. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. *ICMS – Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. “Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito”. In *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. ICM – Substituição Tributária – Responsabilidade por retenções e recolhimento por operações ainda não realizadas. *Revista de Direito Tributário* 44. Ano 12. Abril/junho. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 38-45.

_____. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, vol. 29, junho de 1988.

CROZIER, Michel. *O fenômeno burocrático*, Brasília: Ed. UnB, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e Emenda Constitucional nº 42/03. In: *Grandes questões atuais de direito tributário. 8º volume*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

_____. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*. nº 47, ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan-mar. 1989, p. 166-178.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *Do tipo e dos princípios jurídicos*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. *Direito administrativo*. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DÓRIA, Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.

FAGUNDES, M. Seabra. “O conceito de mérito no Direito Administrativo”, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 23. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, janeiro/março de 1951, p. 1-16.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Isenção tributária – Pressupostos legais e contratuais – Taxa de despacho aduaneiro. *Revista de Direito Administrativo*. v. 67. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. Janeiro/março 1962, p. 317-340.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1960.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal São Paulo: Schoueri, Luís Eduardo (*), Zilveti, Fernando Aurelio (*), coord. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado São Paulo : Dialética, 1998.

_____. *Introdução ao estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, nº 7. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*. nº 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/dezembro 1981. Ano V, p. 51-56.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros: 2002.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia da norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GORDILLO, Augustin. *Princípios gerais de direito público*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRAZIANO, Luigi. *Lobbying, pluralismo, democrazia*. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1995.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio, e ZONARI, Anna Paola. ICMS – Materialidade e princípios constitucionais. *Curso de Direito Tributário* vol. 2. Belém: CEJUP, 1993.

HART, Herbert *O conceito de direito*. 2. ed. trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HENRIQUES, Elcio Fiori. Arts. 1º a 8º. In: CONTI, José Mauricio (coord). *Orçamentos públicos – A Lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*, 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 - Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Aspectos jurídicos do Regime de Estimativa do ICM. *Revista de Direito Tributário*, v. 21/22. 1982, p. 258-270.

_____. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

JARACH, Dino. Aspectos da hipótese de incidência tributária. *Revista de Direito Público*. nº 17, ano IV, jul.-set. 1971, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 287-304.

_____. Estrutura e elementos da relação jurídica tributária. *Revista de Direito Público*. nº 16, ano IV, abr.-jun. 1971, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 337-347.

JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de imposto. *Revista de Direito Administrativo*. nº 2, fasc. 1, jul. 1945.

JUSTEN FILHO, Marçal. Atividade administrativa e procedimentalização, in *Curso de Direito Administrativo*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. ISS no Tempo e no Espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 2. São Paulo: Dialética, nov. 1995, p. 53-69.

_____. O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário, *Revista de Direito Tributário* 67, São Paulo: Malheiros, 1995, p. 65-80.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LEAL, Victor Nunes. “Atos administrativos perante o Poder Judiciário”, in *Problemas de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LINS, Robson Maia *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOCKE, John *Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil*; Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

LUCIFREDI, Roberto “Burocrazia” *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: UTET, 1986.

LURNADELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. “Fato gerador da obrigação acessória”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 96, Setembro de 2003, p. 29-35.

_____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 24. Setembro de 1997, p. 61-67.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 11 ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Descompetitividade empresarial e lei tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9.

_____. O licenciamento e o sub-licenciamento de programas de software não se confundem com circulação de mercadorias – impossibilidade de incidirem sobre as respectivas operações. ICMS. *Revista de Imposto de Renda*, nº 270, jan., São Paulo: CERFIR, 1990.

_____. *Sistema tributário Nacional na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. *Direito administrativo moderno*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. [s.l.: s.n.], 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. “ICMS – Importação – uma nova classificação tributária”. In *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*. 10 ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Interferências entre Poderes do Estado, in *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado, nº 103, p.13, jul./set. 1989.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOHARA, Irene Patrícia. *Limites à razoabilidade nos atos administrativos*. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEREIRA, Luiz Augusto da Cunha. A tributação, a ordem econômica e o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. Dissertação (Mestrado), Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2011.

PILAGALLO, Oscar (org.). *Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva, 2010.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*, t. I-IV. Campinas: Bookseller, 2001, vol. 22.

PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e isenções: os Convênios e os Tratados Internacionais*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 2008.

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, “A teoria do ‘desvio do poder’ em direito administrativo, *Revista de direito administrativo*, vol. VII, janeiro a março de 1947, Rio de Janeiro: FGV, p. 52-81.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Barueri: Manole, 2004.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*, 4 ed. rev. e aumentada. São Paulo: Saraiva, 1965.

_____. *Fundamentos do direito*. São Paulo: Saraiva, 1940.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A tipicidade tributária”. TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da tipicidade no Direito Tributário”. In *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2004.

ROCHA, Sergio André. “A deslegalização no Direito Tributário brasileiro”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES JÚNIO, Manuel Salgueiro. A DVA (Demonstração de Valor Adicionado) como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de casos. São Paulo, 2003. 140 p. Dissertação (Mestrado)

SALDANHA, Cezar. The increasing dominance of the State bureaucracy in developing countries. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre. p.157-71. ago. 2002, p. 165.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTAELLA, Lúcia. *Cultura das mídias*, 2 ed. São Paulo: Experimento, 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Importação: Perspectiva Dimensível e “Fato Gerador” do Direito ao Crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 102, março de 2004, p. 62-67.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SCAFF, Fernando Facury. “ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 126, março 2006, p. 70-80.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 2002.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. O estado-membro na Constituição Federal; *Revista de Direito Público* 16, ano IV, abril/junho 1971. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 15-29.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”, *Revista dos Tribunais*, ano 91, v. 798, abr. 2002, São Paulo, p. 23-50.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

SOLER ROCH, María Teresa. Incentivos a la inversión y justicia tributaria. 1 ed. Serie de derecho financiero y tributario. Cuadernos Civitas. Madrid : Civitas, 1983.

SOUSA. António Francisco de. *A discricionariedade administrativa*. Lisboa: Danúbio, 1987.

SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICM. *Cadernos de Pesquisas Tributárias* nº 3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5 v. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. “The increasing dominance of the state bureaucracy in developing countries”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre. ago. 2002, p. 162.

SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais – Substituição de tributos – Emenda Constitucional nº 18 – Ato complementar nº 27 – Imposto de vendas e consignações – Imposto sobre circulação de mercadorias. *Revista de Direito Administrativo*. v. 88. 1967, p. 253-269.

Superior Tribunal de Justiça - STJ 1ª Turma, Resp 189428/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 17/12/1999.

_____. 2ª Turma, Resp 89706/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 06/04/1998.

TÁCITO, Caio, “Teoria e prática do desvio do poder”, *Temas de Direito Público Estudos e Pareceres*, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

TEMER, Michel *Elementos de direito constitucional*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TÔRRES, Heleno T. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da tipicidade no Direito Tributário”, RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. atualizada. São Paulo: Renovar, 2005.

_____. “Legalidade tributária e riscos sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 59, ago. 2000, p. 95-112.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALLE FIGUEIREDO, Lucia. *Competências Administrativas dos Estados e Municípios*. Separata, s/d.

_____. *Ato administrativo e devido processo legal*. [s.l.: s.n.], 2001.

_____. *Curso de direito administrativo*. 3. ed. [s.l.: s.n.], 1998.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria geral do Direito: teoria da norma jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

VIDIGAL, Geraldo Camargo. Sistemática constitucional do ICM. *Revista de Direito Público* 11, janeiro/março 1970, ano III, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 100-108.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

WEBGRAFIA

BARREIRA, Maurício Balesdent. Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública para a obtenção de grau de mestre. Rio de Janeiro, 2001, Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3636/000379484.pdf?sequence=1>> Acesso em 28 de outubro de 2012.

BINENBOJM, Gustavo. “O princípio da publicidade administrativa e a eficácia da divulgação de atos do poder público pela internet”, *Revista Brasileira de Direito Público – rbdp*. Ano 4, nº 13, abr./jun. 2006. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 5. <<https://www2.mp.pa.gov.br/sistemas/gcsubsites/upload/39/princdapublicidade.pdf>>. Acesso em: 04 de janeiro de 2013.

FEA/USP. *Painel - Reforma Tributária*: por um sistema mais justo e simplificado. 01/09/2007. Disponível em: <<http://www.fea.usp.br/noticias.php?i=106>>. Acesso em 10 de outubro de 2012.

Federação Brasileira das Redes Associativas de Farmácia – FEBRAFAR. Aumento na arrecadação pode contribuir para a redução da carga tributária no setor. 19/05/2010. Disponível em: <http://www.febrafar.com.br/index.php?cat_id=5&pag_id=6717> . Acesso em 28 de outubro de 2012.

Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Disponível em: http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/decomtec-pesq_substituicao_tributaria-apresenta%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 15 de outubro de 2012.

GENTILE, Francesco. “Il problema della burocrazia alla luce Del principio di sussidiarietà”. Disponível em: <http://www.fga.it/fileadmin/storico/pdf/scuole_sussidiarieta/Gentile.pdf> Acesso em 28 de outubro de 2012.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. *Quantidades de Normas Editadas no Brasil*: 24 anos da Constituição Federal de 1988. 2012. Disponível em: <http://brcont.com/downloads/quantidade_de_normas_2012.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2012.

Supremo Tribunal Federal – STF. *Pesquisa de Jurisprudência*: Acórdãos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28339528%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 9 de dezembro de 2012.

_____. *Jurisprudência*. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=87828&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em 9 de dezembro de 2012.

_____. *Jurisprudência*. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>. Acesso em
9 de dezembro de 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 10, janeiro, 2002. Disponível em:
<<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 05 de dezembro de 2012.