



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA

GEÓRGIA RODRIGUES ROCHA SILVA

**A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E OS ASPECTOS GERAIS DO
IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E
INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.**

Coimbra

2016



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA

GEÓRGIA RODRIGUES ROCHA SILVA

**A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E OS ASPECTOS GERAIS DO
IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E
INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.**

**BRAZILIAN FEDERAL CONSTITUTION AND THE GENERAL ISSUES OF
TAX ON THE CIRCULATION OF GOODS AND THE RENDERING
OF INTERSTATE AND INTERMUNICIPAL TRANSPORTATION AND
COMMUNICATION SERVICES - ICMS.**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre) na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Constitucional, sob a orientação da Professora Doutora Suzana Tavares da Silva.

Coimbra

2016

"Ler é o vulgar, raro é o refletir."

Ruy Barbosa

Dedico este trabalho a meus pais e Robson,
pelo amor que sempre me cultivam.

Agradecimentos

A Deus, sempre generoso com a demonstração do melhor caminho a seguir.

Ao Rio Mondego por me permitir compreender que “Coimbra é uma lição de sonho e tradição”. Sonho que hoje realizo com o apoio de meus pais, Walder e Lya Rocha, de meu amor, Robson, de meus irmãos, Danyela e Lucas, Honassys e Indira, Wallace e Lizandra, Nebraska e Matheus, Mab, dos meus sobrinhos e Júlio cuja “a fonte dos amores és tu”.

A lição de Coimbra foi mais facilmente compreendida pelos ensinamentos de Dra. Suzana Tavares da Silva, minha orientadora e fonte de saber. E pela excelente biblioteca, cujos livros sempre trouxeram as respostas que busquei, e no apoio dos funcionários, em especial das Sras. Fernanda e Gabriela.

Neste processo de aprendizagem, importante também o afago de meus amigos que minimizaram as angústias e incertezas. São tantos e de diversos lugares, mas todos ocupando um precioso espaço em meu coração.

“E aprende-se a dizer saudade” e muito obrigada!

Lista de abreviaturas e siglas

ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI ou ADIn	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	- Agravo Regimental
AL	- Alagoas
Art.	- Artigo
Arts.	- Artigos
BRICS	- Grupo de economias emergentes composto por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CADE	- Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAT	- Coordenador da Administração Tributária
CEE	- Comunidade Econômica Europeia
CF ou CF/88	- Constituição da República Federativa do Brasil
CIF	- <i>Cost, insurance and freight</i>
CIVA	- Código do Imposto sobre o Valor Agregado
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CP	- Código Penal
CRP ou CRPT	- Constituição da República Portuguesa
CTN	- Código Tributário Nacional
DF	- Distrito Federal
DI	- Documento de importação
EC	- Emenda Constitucional
EUR	- Euro
EURATOM	- Comunidade Europeia de Energia Atômica
FOB	- <i>Free on board</i>
ICM	- Imposto sobre a circulação de mercadorias
ICMS	- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
<i>In</i>	- em
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana

IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	- Imposto sobre a Renda
IRPF	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas
ISS	- Imposto sobre Serviços
ITBI	- Imposto sobre Transmissão de Bens Inter-Vivos
ITCMD	- Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
IVA	- Imposto sobre o Valor Agregado
IVC	- Imposto sobre Vendas e Consignações
LC ou LCP	- Lei Complementar
LGT	- Lei Geral Tributária
MVA	- Margem de Valor Agregado
p.	- Página
PJ	- Pessoa Jurídica
pp.	- Páginas
RE	- Recurso Extraordinário
RS	- Rio Grande do Sul
<i>Sic</i>	- Assim
SP	- São Paulo
ss.	- Seguintes
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
Sudene	- Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TV	- Televisão
TVA	- <i>Taxe sur la valeur ajoutée</i>
UE	- União Europeia

Resumo

O trabalho aborda os aspectos constitucionais do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Inicialmente, analisam-se as razões para pagamento dos tributos, tendo atenção à capacidade contributiva. A seguir, estuda-se o Sistema Fiscal presente na Constituição da República Brasileira com a intenção de reconhecer que esta é a Carta Magna que define a instituição dos impostos e delimita o poder de tributar. Por último, tratam-se os aspectos gerais do ICMS e da guerra fiscal existentes entre os Estados brasileiros.

PALAVRAS-CHAVES: Capacidade Contributiva. Sistema Fiscal. Constituição. ICMS. Direito Constitucional. Guerra Fiscal.

Abstract

This essay discusses constitutional elements of Tax on the Circulation of Goods and the Rendering of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services - ICMS. Therefore, we begin with an analysis of the reasons underlying taxes payment, taking into account people's contributive capacity. Furthermore, based on the Brazilian Federal Constitution we promote a review on the Tax System aiming to establish it as the Magna Charter which determines the set up of taxes and define its limits. Thus, we will talk about general issues of ICMS and the existing tax war among Brazilian states.

KEYWORDS: Contributive capacity. Tax System. Constitution. ICMS. Constitutional Law. Tax War.

Sumário

Introdução.....	11
Capítulo I.....	14
1. Por que pagamos tributos?.....	14
2. A Capacidade contributiva.....	31
Capítulo II.....	41
3. O Sistema Fiscal na Constituição brasileira.....	41
4. Histórico da instituição do ICMS no Brasil.....	49
Capítulo III.....	54
5. Características do ICMS.....	54
5.1 Imposto indireto.....	54
5.2 Imposto plurifásico.....	56
5.3 Não cumulativo.....	57
5.3.1 Neutralidade.....	59
5.4 Seletividade.....	62
5.5 Utilização do princípio do destino na tributação do ICMS.....	64
6. Sujeitos Passivos do ICMS.....	67
6.1 Sujeito Passivo - contribuinte.....	67
6.2 Sujeito Passivo - responsável.....	68
7. Hipóteses de incidência do ICMS.....	71
7.1. Imposto sobre operações mercantis.....	72
7.2. Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal.....	76
7.3. Imposto sobre serviço de comunicação.....	77
7.4. Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica.....	78
7.5. Imposto sobre serviço de extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.....	80
8. Imunidade e não-incidência do ICMS.....	80
8.1. Não-incidência do ICMS em conformidade com a LC 87/96.....	83
8.2 Outras hipóteses de não-incidência do ICMS.....	85
8.3 Prestação de serviço com mercadoria: ICMS ou ISS? Conflito de competência?.....	88
9. Base de Cálculo do ICMS.....	90
9.1 A problemática da base de cálculo por dentro.....	95

9.2 Créditos de ICMS	96
9.2.1 Isenção e estorno dos créditos do ICMS	102
10. Alíquotas do ICMS	107
11. Substituição tributária para frente. Argumentos de inconstitucionalidade.....	110
12. Cálculo do ICMS na substituição e a aplicabilidade nas operações interestaduais	
113	
Capítulo IV	116
13. Guerra Fiscal entre os Estados brasileiros.....	116
Conclusão	126
Referências Bibliográficas.....	130

Introdução

O presente trabalho trata do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com o objetivo de analisar os aspectos constitucionais desse imposto. Inicialmente, cumpre-nos esclarecer que a Constituição Brasileira tem um capítulo próprio sobre a fiscalidade, o que nos permite afirmar que parte do direito fiscal é direito constitucional. A escolha desse imposto deu-se ao fato de ser um tributo que põe à prova diversas dimensões constitucionais, não só individuais (direitos fundamentais dos contribuintes), mas também organizatórias, desde a organização política federal (pela sua estrutura) até à questão da coesão social e territorial, essenciais para o desenvolvimento harmonioso do país.

Entre os tributos, o imposto é aquele que dá maior possibilidade ao Estado em executar as funções públicas, uma vez que o seu recolhimento é maior do que as taxas e as contribuições, outra razão pela qual nosso estudo escolheu esse tributo para melhor análise. É certo que entre os impostos há dezenas de situações que a legislação define como fato gerador dos mesmos. Ademais, optamos por escolher aquele que representa ser de maior importância em termos monetários para os Estados brasileiros: o ICMS.¹

Mas então, o que é o imposto? O imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, exigida por lei (daí deriva a coatividade da norma). É pecuniária por ser satisfeita em dinheiro; GOMES², a respeito da característica unilateral, assevera: "o *imposto* revela-se numa prestação *unilateral* ou *não sinalagmática*, no sentido de que não dá ao devedor, direito de exigir qualquer *contraprestação*." É também uma prestação exigida por lei porque somente a lei pode criar tributos.

No Brasil, ainda não temos a percepção exata do quanto pagamos de ICMS, ao passo que na Europa isso é visível. O Imposto sobre o Valor Agregado - IVA é considerado um caso de sucesso na tributação e está presente no dia a dia das pessoas. É fácil perceber a presença do imposto quando observamos as faturas dos bens e serviços adquiridos. Em todas constarão o valor referente ao IVA, o que o torna presente na vida desde o acordar até o adormecer. Mesmo sendo um caso de sucesso para a fiscalidade

¹ Os impostos indiretos têm assumido um papel fundamental nas receitas fiscais. Essa expressividade ocorre também na União Europeia - UE que chega a produzir maior receita do que a somatório dos outros impostos, conforme constata CAMPOS, Diogo Campos de. O sistema tributário no estado dos cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 21.

² GOMES, Nuno de Sá. Manual de direito fiscal. Vol. I. 9ª ed. (3ª reimpressão). Lisboa : Rei dos Livros, 1998, p. 63.

ainda possui algumas fragilidades, como a fraude carrossel que será brevemente citada neste trabalho. Desse modo, sempre que necessário, será feito um comparativo com o IVA em Portugal e a realidade Europeia.

Um dos objetivos da presente dissertação passa por compreender os problemas da tributação, de modo a pensar em soluções para a demanda como forma de viabilizar a crescente e expressiva arrecadação do ICMS, tornando mais difícil a fuga do arrecadamento.

A monografia é fruto de estudo de eminentes juristas e encontra-se dividida em quatro capítulos. O primeiro capítulo inicia-se com a questão de pagar tributos e engloba o pensamento de BALEEIRO³ que:

"Não o diz a Constituição, mas está implícito que esse poder extremo e fundamental corresponde aos encargos com o funcionamento dos serviços públicos, ou exercício das atribuições que são investidas as três órbitas governamentais. Não havia, aliás, necessidade de deixar expressa essa destinação exclusiva, porque, historicamente, nunca foi de outro modo, desde que a Igreja perdeu a competência tributária dos tempos coloniais, quando associada outrora à Coroa portuguesa. Os tributos são reservados exclusivamente para fins públicos. Não existem discrepâncias entre os financistas."

Faremos uma simples analogia para relacionar as responsabilidades para com o Estado e a existente no seio familiar. Percebemos que quando chegamos à idade adulta e passamos a ter nossos próprios rendimentos, nossos pais fazem um chamamento para que contribuamos com as despesas familiares, ainda que seja com o pagamento da conta mais barata. O posicionamento dos pais traduz o sentido de responsabilidade com a vida, uma vez que ultrapassamos a fase em que a única responsabilidade era de estudar. Se os pais não fizessem esse chamamento, os filhos por si só sentiriam-se na responsabilidade de ter que contribuir com alguma dessas despesas? Pensamos que não, avaliamos que a maior parte dos jovens permaneceria em sua zona de conforto. Na verdade, os pais fazem uma análise da capacidade contributiva de seus filhos e os responsabilizam. O mesmo acontece com o Estado. Previamente, com a promulgação de leis, o Estado fez uma análise da capacidade contributiva de cada contribuinte e traduz para o papel as hipóteses de incidências, o sujeito passivo, as isenções, entre outros.

O segundo capítulo realiza uma análise do sistema fiscal na Constituição brasileira, ao mencionar o tratamento que cada Carta deu à tributação, nas sete

³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e actualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 232.

Constituições, do Império até a atual democracia. É certo que esse sistema fiscal é regido por princípios constitucionais, a exemplo da anterioridade, legalidade e capacidade contributiva, que norteiam as regras fiscais do país. Examinaremos ainda a evolução sofrida pelo ICMS ao longo das constituições, desde a primeira versão que incidia sobre as vendas mercantis até o atual e complexo ICMS. O terceiro capítulo versa sobre o ICMS propriamente dito, suas características, sujeitos, hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquotas e a problemática da substituição tributária para frente.

A Constituição brasileira por diversos momentos elucida a necessidade da unidade do país, do desenvolvimento equânime e da diminuição das desigualdades regionais. No entanto, o que se observa é uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados brasileiros os quais, com o objetivo de atrair investimentos, acabam por conceder benefícios em desrespeito aos preceitos legais, o que será estudado no último capítulo desta dissertação.

Encontrando abrigo no pensamento de Ruy Barbosa "ler é o vulgar, raro é o refletir", convidamos o leitor a fazer uma análise crítica do por que pagamos impostos, da capacidade contributiva, da tributação na constituição e a respeito dos aspectos gerais do ICMS à luz da Constituição para finalizar com a temática da guerra fiscal entre os Estados. Passamos, então, à análise crítica desses aspectos.

Capítulo I

1. Por que pagamos tributos⁴?

O tributo pode ser definido a partir dos elementos objetivo, subjetivo e teleológico. O objetivo é aquele que considera a prestação pecuniária e coativa. A prestação relaciona-se com o caráter da obrigação tributária. É pecuniária porque é devida em dinheiro, pecúnia e, coativa, porque essa obrigação advém de preceito legal. Quanto ao elemento subjetivo, considera o sujeito da obrigação, de um lado está o fisco, polo ativo dessa relação, e, de outro, o contribuinte, detentor de capacidade contributiva, no polo passivo. O elemento teleológico diz respeito à finalidade do tributo, que consiste na realização das funções públicas, sem constituir uma punição ou sanção.

O artigo que inaugura a chamada Constituição Tributária Brasileira explicita que:

Art. 145. A 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.

Identificamos, portanto, que tributo é o gênero que tem como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. Não obstante essas três espécies de tributo expressas no Art. 145, a CF/88 definiu ainda como tributos, os empréstimos compulsórios (Art. 148) e as contribuições especiais (Art. 149), considerados como tributos afetados.

A lei fundamental brasileira não conceituou os impostos⁵, apenas citou que são uma espécie de tributo, antecipamos que o imposto é um tributo não vinculado à atuação estatal,⁶ nos dizeres de ATALIBA⁷: "tributo cuja h.i. consiste na conceituação

⁴ O Art. 3º do CTN descreve o que é tributo. "Art. 3º 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." (grifo nosso). De logo salientamos que o tributo tem o caráter compulsório, mas não é multa ou qualquer penalidade. A definição de tributo é irrelevante a denominação utilizada, bem como a destinação do produto da arrecadação.

⁵ O CTN define o imposto como sendo "Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

⁶ Para TORRES "o que caracteriza fundamentalmente o imposto é que constitui o preço da liberdade, tendo em vista que é pago sem qualquer contraprestação por parte do Estado e afasta o cidadão das obrigações pessoais." TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 37.

legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte."

Quanto às taxas, as mesmas serão devidas para o Ente que exerça o poder de polícia ou que preste serviços públicos específicos e divisíveis. Isto significa que é possível auferir individualmente se determinado cidadão utilizou, ainda que potencialmente, o serviço público. Importante ainda observar que se o serviço público estiver à disposição do contribuinte, esse já é sujeito passivo da taxa. Por outro lado, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado à realização de obras públicas, podendo existir também outras contribuições, como a previdenciária. Para a taxa e contribuição há, portanto, uma contraprestação direta por parte do Estado. Um indivíduo que ajuíza uma ação judicial é devedor da taxa judiciária. Recolhe-se, por exemplo, a contribuição de iluminação pública, porque temos disponível a iluminação nas vias públicas. Podemos pagar uma contribuição de melhoria em razão de investimento realizado na pavimentação de uma via pública e que venha a valorizar os imóveis da região⁸. E tantas outras situações poderíamos exemplificar em que a atividade estatal disponibiliza serviços públicos e cobra tributos.

Entretanto, como já afirmamos, os impostos são pagos ainda que não exista uma contraprestação direta por parte do Estado, sendo, como o próprio nome sugere, uma imposição estatal que deve ser cumprida⁹. Importante frisar que existe uma contraprestação indireta, pois é com o dinheiro arrecadado pelo Estado que é possível construir escolas, postos de saúde, entre outros.

É nesse sentido que NABAIS¹⁰ leciona:

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. 2. tiragem. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 136.

⁸ O normal é que as obras públicas valorizem o espaço circunvizinho. Entretanto, em São Paulo, há a famosa via expressa vulgarmente conhecida como "Minhocão" que acarretou em desvalorização dos imóveis da região, um dos motivos é que esse elevado está a poucos metros dos prédios.

⁹ Nesse sentido ROSENFELD elucida: " A palavra imposto, por sua vez, tem, do ponto de vista do seu significado, a vantagem de ser uma palavra que corresponde à sua utilização, pois não se trata de um ato voluntário, mas de uma imposição propriamente dita. Algo imposto não é algo sobre o qual possamos deliberar, porém tão só seguir, mesmo que possamos indagar sobre o sentido dessa imposição. Neste caso, caberia toda uma reflexão sobre o destino dessa imposição, sobre o seu emprego, sobre a sua necessidade e, sobretudo, sobre o espaço deixado ao indivíduo e às suas instituições representativas, como o Parlamento, para questionar o montante desta imposição e, inclusive, a sua pertinência. Impostos não poderiam, neste sentido, ser aumentados arbitrariamente, segundo o bel prazer dos governantes, que simplesmente decidiram por uma maior arrecadação." ROSENFELD, Denis Lerrer. A Demagogia Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 189-190.

¹⁰ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012. pp. 200-201.

“Pois bem, em todos esses casos, que podemos considerar de “bens públicos” por imposição constitucional, nos deparamos com tarefas estaduais que não-de ser financeiramente suportadas por impostos. Daí que, sem mais desenvolvimentos e investigações, seja fácil concluir que a grande maioria das tarefas do estado dos nossos dias tem de ser coberta por impostos.”

É por isso que a contraprestação é indireta, pois é com o valor arrecadado dos impostos que poderão ser prestados serviços públicos para os contribuintes e esse valor é que acaba por financiar os maiores investimentos do Estado a favor da população. Isto quer dizer que recolhemos, por exemplo, o ICMS e os demais impostos no Brasil não porque teremos algo em específico como retorno ao contribuinte, mas, sim, porque incorremos na hipótese de incidência previamente definida por lei, o que constitui uma obrigação fiscal determinada constitucionalmente.

Portanto, paga-se tributo porque há uma contraprestação direta ou mesmo indireta por parte do Estado¹¹.

Pensamos que, se os impostos tivessem uma destinação específica, a fiscalização pelos contribuintes seria mais precisa. O que poderia, inclusive, acarretar em não pagamento do imposto, uma vez que o desvio de finalidade seria o suficiente para que o ente tributante deixasse de ter competência para cobrar tal tributo. Entretanto, esse entendimento pode ser questionado, podendo ser feita uma analogia com a antiguidade em que criavam-se tributos específicos, a medida que surgiam as necessidades.

Desde os tempos mais remotos da história da humanidade, com a ideia de que as pessoas não eram capazes de se organizar sozinhas, precisando dos governos, os tributos foram pagos ao governo e ao exército. Inclusive esses eram majorados conforme a necessidade de suprir as demandas dos governantes ou para atender ao poderio do exército. O tributo era também sinônimo de poder. Ao observarmos a história, notamos que, quando os Romanos conquistavam novos povos, impunham pesados tributos a serem pagos pelos conquistados. Após, com o Regime Feudal da Idade Média, os servos eram também obrigados a pagar tributos por cultivar na terra dos senhores feudais; o tributo era pago com a entrega de parte da produção ou trabalho gratuito para os donos da terra. No entanto, o mercantilismo modificou a perspectiva das relações comerciais e os tributos passaram, então, a ser cobrados sobre o comércio.

¹¹ Mesmo a CF/88 ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, no famoso Art. 5º, determina no inciso VIII que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos impostas e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. Portanto, a religiosidade, filosofia de vida e opção política não podem ser invocadas para abster-se de recolher tributos.

Destacamos a histórica Carta Magna do Rei João Sem-Terra ao determinar que a majoração dos tributos dependeria de consentimento do conselho de nobres¹², para séculos depois ser transposto ao *Bill of Right*, vinculando o pagamento do tributo à aprovação do Parlamento. Lembremos que o Parlamento é a representação do povo, logo, os tributos somente seriam pagos se o povo aprovasse. A partir daí, tem-se afirmado a contribuição para o orçamento público¹³⁻¹⁴ feita pelos contribuintes, por meio do pagamento dos tributos.

Já com o sistema colonial, surgiu o que podemos hoje chamar dos impostos aduaneiros e sobre a importação. Como essa é uma análise histórica extremamente simplista, chegamos a Revolução Industrial que também foi um grande marco para os tributos.

Para CAMPOS¹⁵:

"A primeira preocupação, ainda no século XVIII, foi, pois, a de legitimar o imposto. A via escolhida foi a de inserir no contrato social.

O imposto seria legitimado por: financiar a ação do Estado, garante e único garante da sociedade civil; porvir de todo o corpo social."

Com a legitimação do imposto observada dessa breve excursão pela história da humanidade relacionando-a com o tributo percebemos que ao longo da mesma o tributo sempre foi tido como instrumento de poder¹⁶. Portanto, e fazendo uso das palavras de

¹² À guisa de esclarecimento, VALADÃO ao fazer referência a Victor Uckmar afirma que a primeira vez que houve consulta pública a respeito do consentimento para com os impostos foi no ano de 1901, na Espanha, com o rei Alfonso VI. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte : Del Rey, 2000, p. 24.

¹³ "O Orçamento de Estado é o documento onde são previstas tanto as receitas como a autorização das despesas referentes a um determinado período financeiro." In: PINTO, Ana Calado e outros. Gestão orçamental & contabilidade pública. Cacém : ATF - Edições Técnicas, 2013, p. 120. Ou ainda nos dizeres de GONÇALVES JÚNIOR e CORTEZ: "o orçamento é uma peça de governo complexa, pois é um processo e conjunto integrado de documentos pelos quais se elaboram, se expressam, se aprovam, se executam e avaliam os planos e programas de obras, serviços e encargos do governo, com estimativa de receita e de despesas de cada exercício financeiro." GONÇALVES JÚNIOR, Ulysses de Oliveira e CORTEZ, Luís Francisco Aguilar. Federalismo e orçamento : autonomia financeira do executivo, do legislativo e do judiciário. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, p. 167.

¹⁴ Um dos grandes desafios é "a definição de regras e procedimentos orçamentais adequados pode contrariar a tendência para endividamento excessivo e contribuir de forma importante para uma disciplina financeira duradoura." IN: COSTA, Carlos da Silva. Financiamento do Estado: que regras e que instrumentos normativos? In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol I. Lisboa : Coimbra Editora, 2012. P. 77.

¹⁵ CAMPOS, Diogo Leite de. A cidadania tributária : de sujeito passivo a sujeito ativo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (orgs.). Direito tributário & direitos fundamentais : limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro : Elsevier, 2012, p. 76.

¹⁶ TORRES brinda-nos com a seguinte informação: "O imposto surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero. O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no patrimônio do Príncipe, para a economia em que preponderam os impostos. O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de imposto se cristaliza a

MARTINS¹⁷ “a manutenção da ordem social – sempre tripartida em governantes, produtores de riqueza e povo – dá suporte e nutre o poder como nutriria, no curso da História. O tributo, torna-se, portanto, o mais relevante instrumento de domínio, desde o alvorecer da sociedade organizada.”

SMITH¹⁸ avalia a tributação como necessária e como sinônimo de liberdade, na medida em que reconhece que, ao pagarmos tributos estamos sujeitos ao governo: “every tax, however, is to the person who pays it a badge, not of slavery, but to liberty. It denotes that he is subject to government, indeed, but that he has some property, he cannot himself be the property of a master.”

Desde o início da organização da vida em sociedade, sujeitamo-nos ao governo, estando tributos presentes¹⁹ na existência de cada indivíduo. Observamos que o mesmo acontece durante todo o ciclo de vida de uma pessoa, já que se pagam tributos por todo esse período. Ao nascer uma criança, os pais adquirem os móveis do quarto do bebê que são industrializados, paga-se o Imposto sobre o Produto Industrializado - IPI; preocupados com o crescimento do filho, fazem uma aplicação financeira e pagam o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF; essa criança, ao chegar a idade adulta, terá o seu primeiro emprego e, juntamente com o primeiro salário, terá descontado o devido imposto; quando pensa já ter dinheiro suficiente para comprar um carro, ainda que em sessenta e quatro parcelas mensais e a juros exorbitantes, anualmente será contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA; já adulto, para constituir sua própria família, adquire juntamente com o cônjuge um apartamento. Por alcançar essa nova etapa de sua vida e ter sua casa própria, será devedora do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU. Ao longo de nossas vidas, incorremos em inúmeras hipóteses de incidência dos impostos, das taxas e das contribuições e,

partir de algumas idéias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade.” TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 37

Lembremos que o clero e a nobreza nesse período não eram atingidos pela tributação direta.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma Teoria do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 6

¹⁸ PACK explica o pensamento de Smith e cita-o. In: PACK, Spencer J. Aristotle, Adam Smith and Karl Marx – On Some Fundamental Issues in 21st Century Political Economy. Northampton : Edward Elgar, 2010. p. 91.

¹⁹ Nesse mesmo sentido, PIRES afirma “são assaz variadas as manifestações que o imposto tem vindo a assumir ao longo da história, observando-se uma estreita conexão com a história em geral e com as histórias económica e política em particular”. In: PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2012, p. 46.

mesmo ao encerrar o ciclo da vida, quando finalmente poderíamos pensar que já não teríamos os tributos presentes, tem-se o imposto sobre causa mortis - ITCMD.

Tudo isso acontece porque vivemos em um estado fiscal²⁰ em que a CF/88 tratou da garantia dos direitos fundamentais e dos direitos sociais²¹, e tem como fundamento a livre iniciativa. Desse modo, é necessário dissociar o estado e a economia, os quais, apesar de separados, precisam estar em equilíbrio, como assevera NABAIS²²:

“pois um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira”.

Viver em um estado fiscal gera a percepção de que pagar tributo seja avaliado como conduta cívica, que nos dizeres de GODOI²³ é “instrumento de transformação social”. Não obstante, SILVA²⁴ conclui que o imposto deve cumprir “dois objetivos essenciais: o *financiamento das funções Estaduais* e a *redistribuição do rendimento*”. Entretanto, boa parte dos cidadãos em algum momento de sua vida já questionou-se por que pagamos tributos. A resposta lógica e direta é que pagamo-los para contribuir com as despesas do Estado. No entanto, os contribuintes “devem sentir que o imposto é seu, é algo que lhes diz respeito e não alguma coisa destinada a alguém ou a algo que são estranhos, e que está bem repartido, bem distribuído.”²⁵ Feito esse reconhecimento é fácil para o contribuinte perceber que o valor arrecadado com os impostos financia

²⁰ “Não obstante o estado fiscal ser tanto o estado liberal como o estado social, o certo é que o apelo a tal conceito tem andado sempre associado à pretensão de limitar a actuação e a correspondente dimensão do estado” In: NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012. p. 194.

²¹ A CF/88 tem um capítulo próprio intitulado “Dos Direitos Sociais”, a partir do Art. 6º e ss.

²² NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012. p. 198. Citação que corresponde ao entendimento de K. Vogel.

²³ “Se levarmos a sério o compromisso gravado na Constituição de 1988 de “assegurar o exercício dos direitos sociais [”educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância” – art. 6.º] e individuais” (preâmbulo) de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3.º), então a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos, e não como um capricho dos governantes que simplesmente retira recursos da atividade produtiva para desbaratá-los nas gargantas vorazes da *máquina estatal*.” GODOI, Marciano Seabra de. O Tributo, o Direito Tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura *liberalista* presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (org.). Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III. Direito Fiscal: Parte Geral. Coimbra: Coimbra Editora. 2011. pp. 454-455.

²⁴ SILVA ao fazer alusão ao ordenamento jurídico português. In: SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. p. 24. (destaque do original).

²⁵ PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2012. p. 49.

desde a remuneração dos juizes que decidirão as demandas judiciais, ao ordenado do Presidente da República e a construção de escolas públicas, o que também acaba por viabilizar que o Estado proceda a arrecadação.

Se pagamos para contribuir com as despesas públicas significa um retorno para o próprio cidadão e, nos dizeres de MONTESQUIEU²⁶ “na maioria das repúblicas os tributos podem ser aumentados porque o cidadão, que crê pagar a si mesmo, tem vontade de pagá-los e normalmente tem o poder para fazê-lo em resultado da natureza do governo.”, entretanto, muitas vezes não temos a nítida percepção de que pagamos para para nós próprios.

Convidamos o leitor a refletir se de fato contribuimos para as despesas públicas ou somos manipulados de tal maneira que recolhemos os tributos porque na verdade pensamos estar a contribuir com as despesas públicas, o que inclusive justifica o aumento dos tributos? É difícil pensar pela perspectiva da manipulação, mas muitos governantes valem-se dessa lógica quando utilizam indevidamente o dinheiro público²⁷.

Para que continuemos a pensar que contribuimos com as despesas públicas e que esse não seja um pensamento distante, mas palpável e por uma questão, inclusive, de justiça fiscal²⁸ o desejo comum dos contribuintes é que a contraprestação, ainda que indireta, do Poder Público seja realizada no Estado em que o tributo foi recolhido. O contribuinte almeja que mesmo de forma indireta tenha para si investimentos públicos, uma vez que há relação direta entre a quantidade do imposto arrecadado e a possibilidade de execução de obras públicas. Para o Estado com maior arrecadação tributária, maior será a possibilidade de políticas públicas serem executadas e de benefícios serem retornados à população. Desse modo, o mais coerente seria que os contribuintes do ICMS contribuíssem para o Estado em que têm domicílio, o que será

²⁶ MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. Do espírito das leis. Lisboa : Edições 70, 2011, p. 375.

²⁷ Diversos são os casos envolvendo políticos portugueses e brasileiros em desvio de dinheiro público em seus respectivos países. Ainda em tramitação judicial, o ex- Primeiro-Ministro português José Sócrates é investigado por corrupção, fraude fiscal e lavagem de dinheiro. No Brasil está em curso a operação denominada de Lava Jato que investiga o desvio de verbas públicas na Petrobrás.

A problemática da corrupção está presente nos diversos países. GORDILLO faz referência a *Convención Interamericana Contra la Corrupción*, sendo que aquela época não se podia avaliar os avanços da mesma. In: GORDILLO, Agustín. Después de la reforma del estado. 2ª ed. Buenos Aires : Fundación de Derecho Administrativo, 1998, pp. XI - 28-29.

²⁸ É milenar o desejo por justiça no tocante aos impostos, derivando, inclusive, da justiça distributiva. Para falar em justiça e tentar conceituá-la são válidas as palavras de TEMKIN "the notion of justice is extremely rich and complex. Correspondingly, there are many powerfully attractive and deeply important conceptions of justice." TEMKIN, Larry. Justice, Equality, Fairness, Desert, Rights, Free Will, Responsibility, and Luck. In: KNIGHT, Carl; STEMPOWSKA, Zofia (ed.). Responsibility and distributive justice. Oxford ; New York : Oxford University Press, 2011, p. 52.

abordado adiante, já que a lógica é contribuir para as despesas do Estado. Posteriormente, voltaremos a abordar esse tópico e aprofundaremos o pensamento. Entretanto, desejamos desde já que fiquemos em mente com essa ideia.

Na prática, os contribuintes de fato²⁹ muitas vezes arrecadam o tributo não para o Estado onde vivem, mas sim para aquele Estado produtor da mercadoria em que foi adquirida, já que também aplica-se o princípio da origem no ICMS³⁰. Nesse sentido, PIRES³¹, ao relacionar a capacidade contributiva com a arrecadação de tributos destaca:

“é sob esse ângulo de visão que a capacidade contributiva, refletida nos princípios da igualdade de benefício e da igualdade de sacrifícios³², é frequentemente violada, vez que os recursos oriundos da arrecadação de tributos não retornam na mesma proporção em que são pagos pelos contribuintes”.

E mais, se o imposto não depende de qualquer contraprestação do Estado e vimos que pagamo-lo para contribuir com as despesas públicas, e que o Estado com a arrecadação dos impostos não tem objetivo de auferir lucro³³, podemos afirmar que o imposto é a divisão equânime das despesas orçamentárias.³⁴

Além desse desejo de contribuir para o seu Estado, os contribuintes questionam a elevada carga tributária por não existir uma fiel correspondência entre a qualidade dos

²⁹ A terminologia contribuinte de fato é não jurídica, pois juridicamente falando só há um contribuinte, o de direito. Para o ICMS o contribuinte de fato é o consumidor final.

³⁰ Exemplo de aplicação desse princípio é o ICMS no comércio eletrônico, o qual é recolhido no local de saída da mercadoria, em prejuízo do local em que essa mercadoria ou serviço será consumido.

³¹ Adilson Rodrigues Pires em prefácio de MELLO, Elisabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. p. X.

³² A teoria do benefício disserta que cada pessoa deve contribuir em função dos benefícios auferidos do Estado. No entanto, NABAIS ressalta que nem sempre é possível mensurar a quantidade do benefício recebida por cada contribuinte, “há benefícios do estado que não podem ser contrabalançados com impostos, como acontece com o benefício da redistribuição dos rendimentos”. In: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento)*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 450.

De outro lado, a teoria do menciona que a capacidade contributiva do contribuinte é medida de acordo com a “dor” que sente ao pagar os impostos. Nos dizeres de VELLOSO, essa teoria resulta da constatação de que não se consegue estabelecer uma equação entre o imposto e o benefício. In VELLOSO, Andrei Pitten. *El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*. Lisboa: Editorial Juruá, 2010. p. 168.

A capacidade contributiva, no entanto, seria uma apropriação do que se tem de melhor nessas duas teorias.

³³ Até porque não estamos na época em que “o ganho capitalista era familiar a todas as economias monetárias, quaisquer que fossem os modos de fazer frutificar o dinheiro: comendas, especulação com os impostos, empréstimos do Estado, financiamento de guerras, de cortes, de príncipes ou de funcionários.” (grifo nosso). WEBER, Max; trad. Ana Falcão Bastos e Luís Leitão. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. 6ª ed. Lisboa : Presença, 2005, p. 42.

³⁴ Nesse sentido TROTABAS e COTTERET “*l’impôt est le procédé de répartition des charges budgétaires entre les individus d’après leurs facultés contributives.*” TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit fiscal*. 7 ed. Paris : Dalloz, 1992, p. 9. (itálico do original).

serviços prestados e o valor contribuído³⁵. CAMPOS³⁶ chama a atenção que "através de uma carga fiscal demasiadamente elevada, o Estado passa a ser o real proprietário dos bens e rendimentos do trabalho dos cidadãos. O real "proprietário" é quem desfruta dos bens." Além da sensação de que o Estado é o real proprietário dos bens, como se fôssemos meros detentores, vê-se que as prestações desse mesmo Estado em segurança e escola públicas são deficitárias, assim como as infraestruturas não satisfazem a contento, o que gera grande insatisfação do contribuinte que tem noção do quanto financia com as despesas públicas. Quando isso acontece, parte desses contribuintes insatisfeitos busca meios obtusos para evadir-se³⁷⁻³⁸, afastando-se do dever-ser e

³⁵ Ademais, alerta-nos FERREIRA: "No entanto, a realidade social e econômica que permeia o Brasil é inaceitável, muitos milhões de brasileiros vivem de forma desumana, alheios à possibilidades de terem uma vida digna, abaixo da linha da pobreza." FERREIRA, Patrícia Fortes Attademo; FERREIRA, Adriano Fernandes. Breve análise quanto à realidade brasileira em matéria de Direito Econômico: desigualdade, pobreza e concentração de riqueza. In: coord. SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima. Trajetórias de sustentabilidade : tributação e investimento. Coimbra : Instituto Jurídico, 2013, pp. 477-478.

Na verdade, vivemos um complexo contrasenso, pois por outro lado falamos em "Três "R's" para uma nova economia social de bem-estar: responsabilidade social, responsabilização individual e responsabilidade política". In: SILVA, Suzana Tavares da Regulação econômica e Estado fiscal: o estranho caso de uma relação difícil entre "felicidade" e garantia do bem-estar. Scientia Iuridica. Braga. T. 61, nº 328 (Jan./Abr. 2012), p. 135.

³⁶ CAMPOS, Diogo Leite de. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 10.

³⁷ Uma das formas de fugir ao Fisco é o acometimento de fraudes fiscais, cada vez mais profissionalizadas e de difícil entendimento para o Fisco agir a tempo e conseguir recuperar as receitas fraudadas. Apesar de não acreditarmos que nem sempre essa fuga passa pela consciência de falta de investimentos públicos, citamos a fraude carrossel em sede de IVA. A disseminação dessa fraude pela Europa ocorreu em 1993, a partir da vigência do regime transitório do IVA. Em Portugal, essa fraude teve como expoente o célebre caso Carré & Ribeiro em 2002 que envolveu dezenas de empresas, umas verdadeiras outras fictícias, do ramo informático. Nesse caso, os cofres públicos foram lesados em aproximadamente 34 milhões de euros. À época da sentença judicial foi noticiado como sendo um avanço, mas na verdade, apesar da condenação criminal de empresários, não houve a restituição aos cofres públicos dos valores lesados, o que demonstra a fragilidade do sistema.

Suscintamente para entendermos essa fraude, são necessários, no mínimo, três operadores econômicos (*conduit company*, *missing trader* e *broker*) situados em dois Estados Membros distintos. *Conduit company* é a empresa de ligação, enquanto que *missing trader* é a operadora desaparecida, e *broker* é a adquirente do bem ou do serviço. A *conduit company* faz uma transmissão intracomunitária de bens (isenta de IVA). O bem é transferido para a empresa *missing trader*, localizada em Estado Membro distinto. O *missing trader* adquire o bem e vende-o à *broker* do mesmo Estado Membro. Na venda do *missing trader* para o *broker* há a cobrança de IVA que não é entregue ao Estado, mas que será cobrada a dedução pelo *broker*. O IVA não é entregue aos cofres públicos porque a *missing trader* desaparece, sem que o Estado tenha meios suficientes para efetuar a cobrança. Outras vezes, existem empresas intermediárias, denominadas *buffer*, que nem sempre estão envolvidas na fraude. É comum a mercadoria não transitar ou serem emitidas faturas falsificadas. Quanto maior a cadeia, mais difícil para as Administrações Fiscais perceberem a fraude, seja porque elas não têm dispendidos os recursos necessários para apurar o imposto devido, agravada pelo lapso temporal entre a cobrança e o direito à dedução do IVA, ou porque a integração entre as Administrações Fiscais é ineficaz.

No âmbito da União Europeia, há algumas recomendações de harmonia e troca de informações das Administrações Fiscais, não obstante o argumento de soberania dos países que não querem outro país conduzindo a investigação em seu território para não demonstrar a vulnerabilidade de seu sistema; o é certo é que a perda é muito maior e o sistema continua a ser vulnerável e essa perfeita harmonização era o que seria mais eficaz no combate à mencionada fraude.

fazendo a opção por "orientar-se de acordo com as determinações de sua vontade"³⁹, utilizando-se, inclusive, amparo de fator psicológico, nos dizeres de LOPES⁴⁰:

“Se é verdade que os indivíduos orientam sua conduta de forma a maximizar o sacrifício, existirá então uma predisposição inata ao comportamento humano para fugir aos impostos.

O pagamento do imposto representa, para o contribuinte, a renúncia de uma parcela da sua riqueza sem receber, em troca, o benefício de uma contrapartida directa.”

Se existe uma predisposição inata da fuga ao dever fiscal, com o intuito de minimizar os custos fiscais por atividade não aceita pelo ordenamento jurídico, e essa prática não é controlada, estamos diante de um ciclo vicioso. Quando o contribuinte não cumpre as obrigações fiscais, os cofres públicos arrecadam menos, geram-se e elevam-se os custos associados⁴¹, o que também contribui para deixar precário o sistema

Lembramos que a própria ideia de soberania sofreu adaptações diante das alterações que os Estados passaram. In: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. Ciência política e teoria do estado. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 200, p. 138.

Por outro lado, "A internacionalização e integração regional económicas, de um lado, e a crescente globalização económica, de outro, vieram questionar, e questionar muito severamente, a evolução do Estado e, por consequente, trazer problemas em sede dos sistemas fiscais." In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Coimbra. A. 140, nº 3965 (2011), p. 85.

Em Portugal, o combate a fraude carrossel demonstram a preocupação do Estado, ao mesmo tempo em que as medidas adotadas não têm demonstrado capazes de reverterem a situação. A alternativa encontrada pelo Estado português foi à Lei do Orçamento do Estado de 2005 introduzir ao Art. 19º do CIVA que “4 - Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”. Entendemos que tal exigência não é razoável e que a exclusão do direito à dedução é incompatível com as regras do direito comunitário. Ademais, haveria a inversão das posições do operador económico com a Administração Fiscal.

³⁸ XAVIER chama a atenção para diferença entre elisão fiscal internacional com a evasão fiscal, “pois não está em causa, necessariamente, um acto ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (...), mas sim a prática de actos (em princípio) *licitos*.” In: XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito tributário internacional. 2ª ed. Actualiz. Coimbra: Almedina. 2011. p. 351.

CAMPOS entende que a evasão fiscal não constitui ilícito e argumenta: "a evasão fiscal é definida como uma situação extralegal, não permitida pela lei fiscal, nem encorajada directamente como seria o caso das escolhas fiscais legais. Mas também não proibida expressamente por ela, ao contrário do que acontece com a infracção. Situar-se-á, sim, entre a zona autorizada legal e a zona proibida". CAMPOS, Diogo Leite de. Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal. In: CAMPOS, Diogo Leite de ... [et al.]. Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores, 1999, p. 192.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário : Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 12.

⁴⁰ LOPES, Cidália Maria da Mota. Quanto custa pagar impostos em Portugal? : os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008. p. 83.

⁴¹ Outra questão relevante é que quando um contribuinte é inadimplente com sua obrigação fiscal, acaba por beneficiar-se e fere o princípio da igualdade, já que terá um tratamento diferenciado e os demais contribuintes acabarão por pagar o imposto enquanto esse não. No entanto, lembramos que algumas vezes o contribuinte deseja pagar o menor valor de imposto e pode não configurar nenhum ilícito, nos dizeres de CAMPOS "a intenção de pagar o menor imposto possível, nos quadros da lei, não só não é condenável, ética ou legalmente, como de algum modo é uma reacção normal dentro do princípio da livre gestão dos interesses pessoais e das organizações." CAMPOS, Diogo Leite de. Evasão fiscal, fraude fiscal

tributário brasileiro, até porque é dever de todos contribuir para o bom funcionamento do Estado.⁴² Nesse diapasão, salientamos que o direito de resistência⁴³ e a opção religiosa não podem ser confundidos, ou mesmo utilizados como argumento, para o não pagamento do imposto ou até mesmo para a fraude fiscal.

Além de fatores psicológicos, podemos ainda apontar questões históricas que justificam o comportamento humano de rejeição aos impostos. Os ensinamentos de ARDANT⁴⁴ apontam que:

"par un phénomène encore plus compréhensible, ceux qui furent exempts, le pueple conquérant ou la classe guerrière, durent considérer l'impôt comme un signe d'asservissement et leur répugnance naturelle s'en accentuer."

Aqueles que cumprem rigorosamente as obrigações fiscais querem que de fato os Estados apliquem essas verbas em políticas públicas e façam uma boa gestão e aplicação do dinheiro público, assim como desejam que tenham uma tributação justa. Desejam também esses contribuintes, que o Estado não aumente os tributos para compensar as receitas perdidas. No entanto, os mencionados custos associados não permitem que todo o valor pago seja retornado para os contribuintes. A manutenção do próprio sistema fiscal consome boa parte da receita, para não citar os custos de toda máquina estatal.⁴⁵ Logo, quanto menos inadimplentes o sistema tiver, melhor suportar-se-á.

e prevenção fiscal. In: CAMPOS, Diogo Leite de ... [et al.]. Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores, 1999, p. 194.

⁴² É por isso também que “o Brasil possui e opera um dos piores sistemas tributários do planeta, no qual tudo se improvisa; sobram os casos de “bis in idem”; estrangula-se a capacidade de poupança da sociedade; taxa-se por força de uma irreprimível fúria arrecadatória, sem que haja correlação entre os pretextos da taxação e a aplicação adequada dos recursos; escorchar-se o contribuinte, que num ano de doze meses, entrega ao Fisco entre 4 e 5 meses de seus ganhos, sem retorno para a população em forma de serviços qualificados.” SOUZA, Paulo Nathanael Pereira de. Para Melhor Compreender a Anunciada Reforma Tributária Brasileira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 53

⁴³ A Constituição alemã também assegura o direito de resistência, como um direito de defesa, mas que nunca deve ser utilizado para justificar o descumprimento de obrigações fiscais. "Como extremo e último meio de defesa da ordem fundamental liberal democrática da Lei Fundamental o legislador modificador da Constituição acolheu, em conexão com a legislação da situação de emergência, um direito de resistência na Lei Fundamental: contra cada um que empreenda eliminar essa ordem, todos os alemães têm o direito para a resistência, se outro reparo não é possível (artigo 20, alínea 4)." In: HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução (da 20ª edição alemã) de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 547.

⁴⁴ ARDANT, Gabriel. Histoire de L'impôt. Livre I : De l'Antiquité au XVII siècle. Paris : Fayard, 1972, p. 431.

⁴⁵ LOPES destaca os custos de tributação que envolvem tanto o setor público quanto o privado para cumprir essas obrigações (a exemplo do planejamento fiscal). A autora chama ainda atenção para o fato de que os elevados custos de cumprimento da obrigação fiscal podem ter como resposta o subterfúgio dos contribuintes em fugir ao Fisco ilicitamente por meio da evasão e da fraude fiscal. In: LOPES, Cidália Maria da Mota. Quanto custa pagar impostos em Portugal? : os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008. p. 64.

Os ensinamentos de MONTESQUIEU⁴⁶ são precisos ao revelar que:

“as receitas do Estado são uma porção que cada cidadão dá do seu bem para obter a segurança ou o gozo agradável do resto.”

Portanto, se o cidadão transfere ao Estado parte de seus bens, por meio do pagamento dos tributos, é expectável que tenha retorno desse mesmo Estado. Retrocedendo para a pergunta inicial do por que pagamos tributos e tendo como resposta a contribuição para as despesas do Estado, mais uma vez chamamos a atenção para recolher o tributo para o Estado de domicílio do contribuinte. Isso será elementar nos estados federados⁴⁷, como o Brasil, uma vez que cada Estado da federação terá as suas receitas próprias, não obstante o sistema de repartição de receitas (Art. 157 e ss), para, a partir daí, definir como as mesmas serão aplicadas.⁴⁸

BALTHAZAR⁴⁹ destaca que:

"Dentre os elementos que caracterizam o Estado Federal podemos relacionar: descentralização política ou repartição constitucional de competências; repartição constitucional de rendas suficientes para lhes garantir a garantia financeira; participação da vontade das entidades locais na vontade nacional (exercida, no Brasil, pelos senadores);

⁴⁶ MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. Do espírito das leis. Lisboa: Edições 70, 2011, p. 367.

⁴⁷ Os ensinamentos de SILVA apontam que “o modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de forma de Estado. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se Estado unitário. Se, ao contrário, o poder se reparte, se divide, no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente, encontramos-nos diante de uma forma de Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados.” In: SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005. p. 98-99.

CANOTILHO arremata, "em suma: unidade do Estado significa República *una*, com uma *única Constituição* e órgãos de soberania únicos para todo o território nacional." (destaque do original). In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014, p. 359.

SILVA aponta ainda que no Brasil “Os liberais lutaram quase sessenta anos contra esse mecanismo centralizador e sufocador das autonomias regionais. A realidade dos poderes locais, sedimentada durante a colônia, ainda permanecia regurgitante sob o peso da monarquia centralizante. A idéia descentralizadora, como a republicana, despontara desde cedo na história político-constitucional do Império. Os federalistas surgem no âmago da Constituinte de 1823, e permanecem durante todo o Império, provocando rebeliões com as “Balaiadas”, as “Cabanadas”, as “Sabinadas”, a “República de Piratini”. In SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005. p. 76-77. Entretanto, o federalismo somente é adotado em 1889, após a Proclamação da República, sendo que a Constituição de 1891 adotou o federalismo como a estrutura de Estado. “É certo que independentemente do conceito adotado de Federalismo, seu objetivo é integrar as diversidades existentes nas sociedades culturalmente heterogêneas, com o intuito de manter a unidade de todos os entes Federativos preservando a autonomia e diferenciação de cada um.” In: MELLO, Elisabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013. p. 26.

⁴⁸ Nos estados unitários, como Portugal, não há tanta preocupação quanto a isso, pois o IVA, por exemplo, é recolhido de forma unitária, ainda que existam alíquotas diferenciadas para Açores e Madeira, em relação ao continente.

⁴⁹ BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, pp. 103-104.

possibilidade de autoconstituição; autonomia administrativa e autonomia política".

O Brasil é uma federação, logo, haverá o federalismo fiscal que traduz-se no poder de tributar⁵⁰ dividido entre os entes federativos, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O federalismo fiscal envolve desde a competência tributária para instituir impostos, para legislar, até a capacidade tributária para fiscalizar e arrecadar os tributos⁵¹.

Por sermos uma federação e vivermos em um estado descentralizado, politicamente há sempre a preocupação em manter o equilíbrio entre a repartição das competências e a autonomia financeira de cada ente dessa federação. Para BENTO⁵²: "*o federalismo fiscal* representa uma forma de otimização da política fiscal que permite atender às especificidades de cada comunidade local, aproximando as formas de contribuição dos interesses das comunidades locais." (itálico do original)

No caso brasileiro, de fato há uma aproximação dos locais, uma vez que os municípios também têm competência para tal, mas diferenças regionais podem ser um dos grandes entraves para o equilíbrio. Insta destacar que há a preocupação em também manter contrabalançado o desenvolvimento igualitário em todo o país. É a própria Constituição que explicita entre os fundamentos o de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;” (Art. 3º, III da CF/88)⁵³. Desse modo, o sistema de repartição de receitas deverá observar os Estados menos desenvolvidos para que esses recebam percentualmente mais receitas. Será a Lei Orçamentária de cada Ente Federativo que definirá a forma de distribuição das receitas

⁵⁰ Para MACHADO "no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. *O poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta." (itálico do original). In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed., rev., atualizada e ampliada. São Paulo : Malheiros Editores, 2005, p. 49.

⁵¹ MELLO salienta que “No Brasil existe o denominado Federalismo cooperativo, de cima para baixo, na medida em que a repartição de receitas tributárias é realizada da União para os Estados-membros, para o Distrito Federal e para os Municípios, e dos Estados para o Distrito Federal e Municípios, mas nunca na ordem inversa (artigos 157/162 da CRFB/1998). Assim, um ente da Federação é beneficiado de valores arrecadados a título de tributos por outro ente, exceto a União, que realiza parte de suas despesas públicas com a arrecadação de seus próprios tributos (artigos 153 c/c 157/162 da CRFB/1998).” In: MELLO, Elisabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013. p. 30-31.

⁵² BENTO, Inês Pisco. Federalismo fiscal na Constituição Portuguesa? Coimbra : Gráfica de Coimbra, 2010, p. 10.

⁵³ Entretanto, essa não é uma característica peculiar da Constituição Brasileira. A Portuguesa destacou entre as tarefas fundamentais do Estado “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais” (Art. 9º, “d” da CRP) e “promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira.” (Art. 9º, “g” da CRP).

arrecadadas pelo Estado, inclusive a de origem fiscal, com vistas a vencer os fundamentos do estado brasileiro.⁵⁴ O investimento em educação, saúde e segurança, por exemplo, ficará a cargo de cada governo que faz um planejamento anual, já que existe autonomia para isso; o modo de alocação das verbas públicas materializa as opções juspolíticas do Estado⁵⁵.

Seria então a solução para reduzir as diferenças regionais a partilha de competências? Partilhar competências é diferente de partilhar receitas, pois nesta o tributo pertence a um dos entes para posteriormente dividir com os demais. Na partilha de competências, todos os entes seriam “donos” daquele tributo. Para isso, teríamos que ter uma ampla base de cooperação e legislação uniforme em todos os estados, o que não nos parece uma fácil solução para o Brasil, considerando o cenário atual.

Independente da partilha entre os Estados ser de competência ou de receitas, há duas posições antagônicas em relação ao sentimento de pagar imposto. De um lado, é tido como um dever moral; de outro, os contribuintes não conseguem perceber essa relação e sentem-se lesados pela parcela considerada de seus rendimentos que têm de entregar à Administração Fiscal, associado ao fato de enxergarem-se como objeto da tributação. CAMPOS⁵⁶ faz uma severa crítica de que o cidadão é um objeto fiscal. Aquiescemos com esse pensamento porque, na prática, os Códigos Tributários colocam o cidadão/contribuinte como “mero suporte de uma incidência” e “não aparece como um sujeito participante responsável”. É como se o contribuinte tivesse a obrigação de permanecer estático, sempre pronto a pagar, enquanto o Fisco confere a ocorrência dos fatos geradores tributários e arrecada os valores.

É certo que aos contribuintes são asseguradas garantias tributárias que protegemos, ou deveriam proteger, da arbitrariedade do fisco e da vontade sedenta de arrecadar mais valores de tributos. Para entendermos quais são as garantias de participação hoje almejadas pelos contribuintes, faremos uma breve digressão sobre os direitos de primeira, segunda e terceira geração.

⁵⁴ “Resta, portanto, reforçada a tese de que cabe ao sujeito ativo da relação jurídico tributária informar ao sujeito passivo de forma transparente a quantidade de tributos arrecadados, e como a receita arrecadada com estes tributos é investida em benefícios da população.” In: MELLO, Elisabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013. p. 40.

⁵⁵ DOMINGUES, José Marcos. Tributação, orçamento e políticas públicas no Brasil, In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (org.). Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III. Direito Fiscal: Parte Geral. Coimbra: Coimbra Editora. 2011. p. 309.

⁵⁶ CAMPOS, Diogo Leite de. A Jurisdicização dos Impostos: Garantias de Terceira Geração. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 92-93.

Os direitos de primeira geração são aqueles que asseguram as necessidades individuais, tal como a propriedade e privacidade. Na segunda geração dos direitos, a individualidade expandiu-se e já não bastava tão somente o direito à propriedade, os cidadãos queriam ter assegurado o direito à habitação. Na terceira geração, os indivíduos almejavam participar da vida social, interagir e serem assegurados de direitos tais como família, meio ambiente e, neste momento em que já foram asseguradas a propriedade e a habitação, querem viver com qualidade, o que será garantido nessa terceira geração dos direitos.

CAMPOS brinda-nos com as seguintes palavras a respeito da relação dos direitos fundamentais tributários e as gerações, a saber:

Na primeira geração⁵⁷:

princípio da legalidade integrante do direito à democracia/liberdade, capacidade contributiva - os direitos à igualdade e à não discriminação; isenção do necessário a uma existência em condições económicas dignas; a proibição do confisco, proibição do estrangulamento tributário; o limite do sacrifício: liberdade individual e pública; o princípio da liberdade (autonomia privada).

Quanto à segunda geração define⁵⁸:

"Os direitos de segunda geração consubstanciam-se em deveres programáticos do Estado. Este deve levar a cabo políticas de promoção da saúde, da habitação etc. e não pôr em causa as aquisições sociais nessas matérias nomeadamente através de aumento ou desequilíbrio da carga fiscal"

E terceira⁵⁹:

"Os direitos de terceira geração também têm perfil programático - embora vinculem o legislador. A consciência social exerce pressão a favor de uma fiscalidade que apoie os jovens, os velhos, favoreça um meio ambiente são, o desenvolvimento económico e social etc. Tem sido difícil reconhecer a inconstitucionalidade de impostos que contrariem tais direitos."

É por isso que os contribuintes não querem ser meros coadjuvantes na política fiscal. Querem participar da forma como a mesma é pensada, querem que sejam efetivados os direitos avalizados na letra fria da lei, e que tais sejam cumpridas.

⁵⁷ CAMPOS. Diogo Leite de. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). Lições de fiscalidade. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 3ª ed., rev., aum. e actual. Coimbra : Almedina, 2014, p. 126 e ss.

⁵⁸ CAMPOS. Diogo Leite de. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). Lições de fiscalidade. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 3ª ed., rev., aum. e actual. Coimbra : Almedina, 2014, p. 145.

⁵⁹ CAMPOS. Diogo Leite de. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). Lições de fiscalidade. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 3ª ed., rev., aum. e actual. Coimbra : Almedina, 2014, p. 145 e ss.

Era difícil para MAX WEBER perceber como as leis, que foram criadas pelo povo - ainda que indiretamente, já que vivemos em uma democracia semidireta, em que os legisladores foram eleitos pelo povo e estes deveriam representá-los – poderiam ser mal aplicadas. No entanto, a partir da segunda metade do século XX, a nova tendência é que as pessoas não se sintam representadas por aqueles que elegeram, uma vez que esses têm demonstrado maior preocupação em satisfazer as necessidades pessoais e não as demandas populares. Certamente se MAX WEBER vivesse no contexto histórico atual, teria percebido melhor o porquê da má aplicação das leis..

Vale então a advertência de RUY BARBOSA⁶⁰ ao interpretar São Paulo (I Timóteo I, 8):

"bôa é a lei, quando executada com rectidão. Isto é: bôa será, em havendo executor a virtude, que no legislador não havia. Porque só a moderação, a inteireza e a equidade, no applicador das más leis, as poderiam, em certa medida, escoimar da impureza, dureza e maldade, que encerrarem."

Precisamos então que além de boas leis, tenhamos bons aplicadores e esses são fundamentais, pois ainda que as leis tenham deficiências, poderão ser supridas, desde que os aplicadores sejam bons. Entretanto, a realidade brasileira aponta-nos para o sentido oposto. Parece, e na verdade é, um contrassenso em um país em que no plano legal há diversas previsões sociais e os contribuintes arcam com elevada carga tributária para financiamento dos serviços públicos, ainda precisarem suportar despesas com educação, saúde e segurança particulares.⁶¹

Vistas todas essas questões, achamos que a melhor pergunta a ser feita e respondida está em saber por que pagamos os impostos⁶², uma vez que as taxas e contribuições são pagas mediante uma contraprestação direta do Estado. Então, mais

⁶⁰ BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. Ed. comemorativa do centenário de nascimento do grande brasileiro. São Paulo: Reitoria da Universidade de São Paulo, Empresa Gráfica da "Revista dos Tribunais", 1949, p.24

⁶¹ A elevada carga tributária gera distorções, corroborado pelos dizeres de CAMPOS "Cada cidadão deve ter uma larga margem de liberdade, ligada nomeadamente ao mundo material, para desenvolver livremente a sua pessoa, com e para os outros. Uma exagerada carga fiscal torna o Estado um "proprietário" dos seus bens, dos seus rendimentos e, em última análise, da sua pessoa. Limitando as suas escolhas, condicionando-o, depois de o privar dos seus bens, sobretudo da liberdade de dispor dos frutos de sua pessoa/trabalho." CAMPOS, Diogo Leite de. A Jurisdicção dos Impostos: Garantias de Terceira Geração. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 104.

Além de privar de seus bens, ainda precisa dispor de outros recursos uma vez que o Estado não tem cumprido o seu papel.

⁶² Até porque o imposto tem três funções, segundo PIRES, a saber: "financeira – porque através dele são fornecidos os meios financeiros necessários; económica – porque intervém quer na conjuntura quer na estrutura; social – porque visa à consecução de objetivos sociais, como a diminuição da desigualdade de situações." In: PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2012. p. 49.

uma vez nos questionamos: por que pagamos os impostos? Pagamo-los para que o Estado tenha meios de financiar a justiça social e, desse modo, termos retorno da atividade estatal, para desfrutarmos de suas benesses, para termos melhores condições de vida e usufruirmos dela em sociedade de forma harmônica e equilibrada. Pagamos os impostos porque o Estado precisa ser financiado; o Estado e não os políticos que, contrariamente ao desejo comum, não adotam políticas públicas coerentes⁶³. Pagamos os impostos para que os professores e policiais tenham melhor remuneração e para que possam, mediante isso, dar maior “eficácia dos direitos dos cidadãos à educação e à segurança pública.”⁶⁴

Nos sábios dizeres de NABAIS⁶⁵:

"Pelo que os impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos."

Nesse sentido, PIRES⁶⁶ afirma:

“É cumprindo sua obrigação tributária que os cidadãos podem, em contrapartida, exigir do gestor público a satisfação dos interesses coletivos baseada em critérios de estrita legalidade, pressuposto básico para a tributação igualitária e justa. Em suma, sem privilégios.”

Devemos ainda pagar os impostos na medida da capacidade tributária de cada um, o que significa dizer que “a capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a *igualdade na lei*, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas.”⁶⁷ (destaque do original). Pagamos, portanto, os impostos também porque acreditamos que o Estado consegue auferir nossa capacidade contributiva que a seguir será discutida.

⁶³ Alguns governantes, além de não adotarem políticas públicas coerentes, deixam mesmo de cumprir aquelas que estão previstas na CF/88.

⁶⁴ GODOI faz uma severa crítica a respeito da tese liberalista dos tributos e questiona: “não é que essa descrição esteja errada; a questão é que se trata de uma descrição incompleta e pouco esclarecedora. Por que não reconhecer que o tributo se destina, ao fim e ao cabo, a financiar toda uma gama de atividades direta ou indiretamente relacionadas com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição?” GODOI, Marciano Seabra de. O Tributo, o Direito Tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura *liberalista* presente na doutrina brasileira, In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (org.). Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III. Direito Fiscal: Parte Geral. Coimbra: Coimbra Editora. 2011. p. 452.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. A crise do estado fiscal. In: coord. SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima. Trajetórias de sustentabilidade: tributação e investimento. Coimbra: Instituto Jurídico, 2013, p.21.

⁶⁶ “É cumprindo sua obrigação tributária que os cidadãos podem, em contrapartida, exigir do gestor público a satisfação dos interesses coletivos baseada em critérios de estrita legalidade, pressuposto básico para a tributação igualitária e justa. Em suma, sem privilégios.” Adilson Rodrigues Pires em prefácio de MELLO, Elisabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013. p. X.

⁶⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 146.

2. A Capacidade contributiva

Já vimos que nos primórdios a cobrança dos impostos era baseada na necessidade do Príncipe, não existindo maiores critérios para majorar ou mesmo criar novos tributos. Se o Principado necessitava de maiores recursos, buscaria nos tributos esses valores. TORRES⁶⁸ elucida que:

“O princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão do Estado. Aquele princípio, apoiado na idéia de *benefício*, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da *proporcionalidade*.” (itálico do original).

Superada essa fase inicial, tem-se a aplicação do princípio do benefício, que consiste em quanto mais depender das benesses estatais, mais tem que contribuir com o sistema⁶⁹.

SMITH⁷⁰ ao formular a segunda das quatro máximas a respeito dos tributos em geral, assim descreveu:

"The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the [256] revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. (...) who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the state. In the observation or neglect of this maxim consist, what is called the equality or inequality of taxation."

Entretanto, em regra, aqueles que mais precisam dos serviços públicos têm menos poder econômico para pagar. Lembramos ainda que durante a grave crise que atravessou o Império Romano, em que foram criados inúmeros impostos para aumentar sua arrecadação, a propriedade era tida como manifestação da capacidade contributiva.

O certo é que a capacidade contributiva consta expressamente da Declaração dos Direitos do Homem (artigo 13), valendo os preciosos ensinamentos de PHILIP⁷¹:

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 38.

⁶⁹ Ainda hoje, parte da sociedade deseja contribuir para as despesas estatais na medida dos benefícios auferidos. Smith salienta que se a lógica for essa, não seria necessário que esses artigos também fossem tributados, senão vejamos: "In order that the greater part of the members of any society should contribute to the public revenue in proportion to their respective expence, it does not seem necessary that every single article of that expence should be taxed." In: SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Volume II. Indianapolis : Liberty Fund, 1981, p. 883.

⁷⁰ SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Volume II. Indianapolis : Liberty Fund, 1981, p. 825.

⁷¹ PHILIP, Loic. Droit Fiscal constitutionnel. Paris: Economica, 1990, pp. 13-14.

"Dans le contexte de 1789, le principe d'égalité tel qu'il figure à l'article 1: <<les hommes naissent égaux en droits>>, est conçu comme une égalité juridique garantie à des individus relevant d'un même droit commun. C'est essentiellement une égalité devant la loi qui doit être la même pour tous (article 6), une égalité dans l'accès aux emplois publics (article 6) et une égalité devant les charges publiques (article 13). Notons que l'égalité ne figure pas, dans l'article 2, parmi les droits naturels et imprescriptibles de l'homme."

OVIEDO e MOLINA⁷² entendem que a capacidade contributiva deriva do princípio fundamental da justiça tributária e é dever fundamental contribuir com o sustento dos gastos públicos.⁷³ Esses autores⁷⁴ mencionam que para efetivar o princípio é necessário observar três outros, quais sejam: *principio del neto objetivo, del neto subjetivo o de exoneración del mínimo existencial personal y familiar* e *o de tributación de la riqueza efectiva*. Significa dizer que para obter a capacidade contributiva, não se devem tributar os valores destinados à obtenção de receitas; assim como o montante necessário para garantir uma vida digna ao contribuinte e sua família; e, por fim, que se tribute apenas a riqueza real. Importante ainda que a capacidade contributiva esteja em compatibilidade com a proporcionalidade. OVIEDO e MOLINA⁷⁵ sugerem que a capacidade econômica deve ser medida com base no rendimento global do contribuinte e não somente aquele adquirido em um determinado país.

Para GINER⁷⁶:

" Ello implica que cuando el legislador ha de regular los supuestos que generen el pago del tributo, éstos han de manifestar una determinada riqueza o capacidad económica. El tributo encuentra, pues, su fundamento en la existencia de una capacidad económica que ha de emplearse en satisfacer necesidades públicas."

No ordenamento jurídico brasileiro, esse princípio está explícito na Constituição, o que serve de alerta tanto para os legisladores ordinários quanto para os juízes⁷⁷. O mencionado Art. 145 da CF/88 preleciona que:

⁷² OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe e MOLINA, Pedro Manuel Herrera. La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamento tributario español. In: GARCIA QUINTANA, Cesa Albiñana, (coord.) [et al.]. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. Madrid: Dykinson, S.L., 2007, p. 30.

⁷³ Válido também o entendimento de OLIVEIRA: "O princípio da capacidade contributiva é um tema que, é verdade, está acima da estreita visão que o positivismo tem do fenômeno jurídico." In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 32.

⁷⁴ OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe e MOLINA, Pedro Manuel Herrera. La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamento tributario español. In: GARCIA QUINTANA, Cesa Albiñana, (coord.) [et al.]. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. Madrid: Dykinson, S.L., 2007, p. 33.

⁷⁵ OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe e MOLINA, Pedro Manuel Herrera. La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamento tributario español. In: GARCIA QUINTANA, Cesa Albiñana, (coord.) [et al.]. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. Madrid: Dykinson, S.L., 2007, p. 53.

⁷⁶ GINER, Luis Alfonso Martínez. Los Recursos Públicos. In: FAURE, Amparo Navarro (coord.). Manual de derecho financiero y tributario : parte general. Valencia : Tirant lo Blanch, 2012, p. 177.

“Art. 145

(...)

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

Da leitura desse parágrafo destacamos três núcleos: caráter pessoal, graduação e capacidade econômica do contribuinte. Nessa senda, o constituinte salientou desde a abertura da Constituição Tributária que os impostos sempre que possível respeitarão, dentre outros, a capacidade contributiva de cada contribuinte⁷⁸. Observamos que a CF/88 elegeu, entre os tributos, o imposto para que esse respeitasse essa capacidade. Notamos também que entre os impostos, os escolhidos foram os pessoais⁷⁹⁻⁸⁰. Da interpretação desse parágrafo elucidamos ainda que a lei fundamental não utiliza o termo “capacidade contributiva”, mas sim “capacidade econômica”⁸¹⁻⁸²⁻⁸³. Desse modo,

⁷⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 48.

⁷⁸ Embora a CF/88 faça restrição para a capacidade contributiva ser observada somente pelos impostos, já tivemos CF de 1946 que determinava, em seu Art. 202, a observância do mesmo em relação a todos os tributos.

⁷⁹ O conceito do que seja imposto real é feito pela dicotomia real e pessoal. “Os impostos reais são os impostos que atingem a matéria coletável sem atenderem às circunstâncias pessoais, econômicas ou sociais do obrigado”, já os pessoais “mais justos e menos simples – consideram essas circunstâncias.” IN In: PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2012. pp. 72-73.

O típico imposto pessoal é o incidente sobre a renda. Para esse imposto, a pessoa passa a ter capacidade contributiva toda vez que auferir rendimento superior ao mínimo existencial. Todo aquele que ganha mais do que é possível para sobreviver é visto pela legislação como quem tem capacidade econômica. Para o ano-calendário de 2014 a Lei nº. 12.469/2011 fixou o limite de isenção em R\$21.453,24, ou seja, quem auferiu rendimento anual acima desse valor já ganha mais do que o necessário para sobreviver e, por isso, tem capacidade econômica para ser contribuinte do IRPF. A graduação prevista nesse mesmo parágrafo é manifestada pela existência de isenção e mais quatro alíquotas para o mencionado imposto. Quem ganha mais paga um percentual maior (27,5%).

⁸⁰ Os impostos pessoais em regra são diretos, enquanto os reais são indiretos.

⁸¹ No mesmo sentido está a Constituição espanhola, embora não exista a referência restritiva aos impostos, pois faz alusão ao sistema tributário como um todo. “31.1 todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributário justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” Inclusive, OVIEDO e MOLINA chamam atenção a esse fato, senão vejamos: “si se entendiera esta afirmación en términos literales, sería preciso que la capacidad económica vinculase a cada uno de los tributos, o bien que las distorsiones del principio de capacidad económica presentes en un tributo se corrigiesen mediante medidas *específicas* en otros tributos, de modo que *la carga tributaria global* sea función de la capacidad económica de cada contribuyente.” In OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe e MOLINA, Pedro Manuel Herrera. La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamento tributario español. In: GARCIA QUINTANA, Cesa Albiñana, (coord.) [et al.]. Estudios en homenaje al professor Pérez de Ayala. Madrid: Dykinson, S.L., 2007, p. 47.

⁸² Interessante é a análise feita por LOPES: quando o indivíduo paga imposto, tem-se reduzido a capacidade econômica. In: LOPES, Cidália Maria da Mota. Quanto custa pagar impostos em Portugal? : os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008. p. 26.

o contribuinte com menos poder econômico deverá ser graduado com alíquotas menores ou mesmo com a isenção, uma vez que não possui muitos recursos. É por isso que OLIVEIRA⁸⁴ comenta:

“Quer, pois, como *pressuposto* do tributo, quer como *critério de graduação ou limite* da tributação, o princípio requer tratamento compatível com a estrutura dos interesses por ele protegidos, ordinariamente agasalhados nas constituições democráticas, “um mandato inspirador do sistema tributário” que vincula tanto os poderes políticos como os cidadãos.” (destaque do original).

Na época da constitucionalização desse princípio BALEEIRO⁸⁵ questionou ao contextualizar que não faria sentido uma justiça fiscal a qualquer custo:

"quais as conseqüências econômicas imediatas e a longo termo duma política perseverante e generalizada de preferência e expansão dos impostos pessoais graduados pela capacidade econômica?"

Pergunta já superada, uma vez que a capacidade contributiva hoje é utilizada para mensurar o poder econômico dos contribuintes para posteriormente incidir a tributação, sem colocar em risco a justiça fiscal.

Inclusive, SANCHES⁸⁶ leciona que:

"Ora, a adoção do conceito de capacidade contributiva como princípio ordenador da repartição da carga fiscal - uma questão cada vez mais importante quando aumenta o peso da carga fiscal - teve uma consequência decisiva: a concretização dos conceitos gêmeos capacidade contributiva e justiça fiscal - no fundo, a sua *geminção*." (itálico do original)

Vimos, portanto, que há a geminação da capacidade contributiva com a justiça fiscal e que essa não é obtida a qualquer custo.

Podemos analisar a capacidade contributiva sob a ótica subjetiva e objetiva. O aspecto subjetivo tem atenção ao sujeito, o contribuinte, atentando-se para a capacidade real de suportar o tributo; enquanto que na objetiva, tem-se em consideração as manifestações objetivas do contribuinte, é o “ter” que importa⁸⁷. Desse modo, se a

⁸³ Já a Constituição italiana faz referência em seu Art. 53 da "capacidade contributiva". No entanto, os autores, a partir dos anos 60, passaram a entender essa capacidade como econômica, conforme verificado em FALSITTA, Gaspare. Manuale di diritto tributario : parte generale. 7ª ed., riv. e ampliata. Padova : CEDAM, 2010, p. 158.

⁸⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 42. O Autor cita a expressão de Carrera Raya, Manual de Derecho Financiero.

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e actualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 270.

⁸⁶ SANCHES, Saldanha J.J. Justiça Fiscal. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 30.

⁸⁷ BALEEIRO adverte que a capacidade econômica sob a perspectiva objetiva levaria a injustiças uma vez que duas pessoas com mesma renda seriam tributadas de igual modo, mas um desses poderia ser solteiro e outro ter uma família inteira dependente desse rendimento. Notamos, portanto, que a capacidade

pessoa tem carro, deduz-se que tem capacidade contributiva para ser sujeito passivo do IPVA. Não nos parece que a Constituição quis tratar da capacidade objetiva, mas sim da subjetiva, uma vez que, para a capacidade objetiva, não precisaria estar explícita no texto constitucional, posto que coincide com a própria hipótese de incidência do imposto.

Por outro lado, consideramos ser de difícil aplicação a capacidade subjetiva, pois seria pessoal a tal ponto que o Fisco teria que conhecer pormenorizadamente cada contribuinte. Valemos do seguinte exemplo: nem sempre aquele que ganha superior ao valor estabelecido em lei para a faixa de isenção tem necessariamente condições financeiras para suportar o valor do imposto - para não tratar de questões mais profundas como o questionamento do mínimo existencial e do quanto cada pessoa precisa para sobreviver⁸⁸ - pois muitas vezes há situações transitórias que alteram economicamente a capacidade do contribuinte. Concordamos com CALMON⁸⁹, pois “todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade do princípio será pura perda de tempo”. Inclusive porque o mesmo tem previsão constitucional.

Ao que nos parece, somente quando o contribuinte contesta judicialmente a não observação de sua capacidade contributiva é que o juiz terá meios para avaliar em concreto a observância ou não desse princípio.⁹⁰ Entretanto, podemos questionar se isso não afetaria a característica da generalidade do imposto, a qual pressupõe que as normas são gerais e não específicas para cada grupo de pessoas. Pensamos que não há qualquer violação à generalidade, pois trata-se de aplicar a lei ao caso concreto e ponderar a

contributiva desses dois indivíduos não é a mesma. "Apreciada apenas do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva induziria o legislador a tributar proporcional ou progressivamente, segundo o valor da coisa ou fato gerador. Os impostos reais bastariam a essa primeira aproximação da Justiça Fiscal. Dois patrimônios ou duas rendas iguais seriam gravadas da mesma forma, quaisquer que fôssem as condições individuais dos contribuintes." In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e atualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 351.

⁸⁸ “Ora, é na preservação das necessidades de subsistência e na garantia do padrão de vida que se revelará o conteúdo isonômico do princípio da capacidade contributiva, pois, como se disse e se demonstrará, somente com a sua tutela assegurada poder-se-á tratar desigualmente aos desiguais.” In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 71.

⁹⁰ Nesse sentido Sacha Calmon, “entre nós, princípio constitucional que é a capacidade contributiva subordina o legislador e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle de constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.” COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 74.

aplicação do princípio previsto constitucionalmente. No entanto, qual seria a decisão do juiz, como poderia quantificar qual o valor que aquele contribuinte poderia pagar ou teria sempre que entender que seria hipótese de isenção? Surgem novos questionamentos, uma vez que a isenção, como posteriormente será tratada, advém de lei. Estaríamos diante do ativismo judicial⁹¹?

A resposta ao último questionamento, sob a nossa ótica, não é ativismo judicial, pois o Judiciário não estaria legislando, mas sim aplicando o que a Constituição assegura.

É certo que a CF/88 deu ênfase para a capacidade contributiva nos impostos pessoais. Questionamos se a capacidade somente é possível de ser observada nesses impostos. Entendemos que não. O que notamos é que, nos impostos indiretos, auferir a capacidade contributiva é ainda algo mais complexo. Veremos um simples exemplo: a alimentação típica brasileira é o feijão, arroz e carne. Essa alimentação em regra é seguida desde um miserável, na melhor acepção do termo, até as pessoas com alto poder aquisitivo. A tributação incidente sobre o prato típico brasileiro é igual para todos os consumidores, visto que a alíquota é precisamente a mesma independente do consumidor ser assalariado ou ter grande fortuna⁹².

⁹¹ O termo ativismo judicial foi criado pelo historiador Arthur M. Schlesinger Júnior ao fazer referência na revista *Fortune* da Suprema Corte americana no período do New Deal.

Ingeborg Maus explica-nos que “À primeira vista, o crescimento no século XX do “Terceiro Poder”, no qual se reconhecem todas as características tradicionais da imagem do pai, parece opor-se a essa análise de Marcuse. Não se trata simplesmente da ampliação objetiva das funções do Judiciário, com o aumento do poder da interpretação a crescente disposição para litigar ou, em especial, a consolidação do controle jurisdicional sobre o legislador, principalmente no continente europeu após as duas guerras mundiais. Acompanha essa evolução uma representação da Justiça por parte da população que ganha contornos de veneração religiosa.” In: MAUS, Ingeborg. *Judiciário como Superego da Sociedade: O papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”*. Tradução de Martônio Lima e Paulo Albuquerque. In.: *Novos Estudos*, nº 58. São Paulo: CEBRAP, Novembro de 2000. p. 185.

Dworkin leciona que : “The program of judicial activism holds that courts should accept the directions of the so-called vague constitutional provisions in the spirit I described, in spite of competing reasons of the sort I mentioned. They should work out principles of legality, equality, and the rest, revise these principles from time in the light of what seems to the Court fresh moral insight, and judge the acts of Congress, the states, and the President accordingly.” In: DWORKIN. Ronald. *Taking Rights Seriously*. Harvard University Press Cambridge. Massachusetts: 1977. p. 137.

URBANO ressalta que "Obviamente há quem defenda o "ativismo judicial", ou quem defenda que ele não é tão poderoso e perigoso como se julga, ou, ainda, quem defenda que ele é necessário." In: URBANO, Maria Benedita. "Criação judicial" e "ativismo judicial": as duas faces de uma mesma função?. In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol II. Lisboa: Coimbra Editora, 2012. P. 39.

STRECK diz que o caso brasileiro é um tanto diferente dos demais, pois há inúmeros dispositivos constitucionais inefetivos, tem-se o "ativismo às avessas." In: STRECK, Lenio Luiz. *Direito Constitucional Módulo V: teoria da Constituição e jurisdição constitucional*. TRF 4ª Região: EMAGIS, 2006, p. 49.

⁹² O que pode ser entendido como “*carácter económico regressivo*, na medida em que eles oneram mais as pessoas com rendimentos mais baixos e tornam-se irrelevantes para quem dispõe de rendimentos mais

O que na vida real acontece é que os consumidores podem fazer a opção por consumir mercadorias mais baratas, mas quanto à incidência do ICMS, a alíquota será exatamente a mesma. Salientamos que "em relação aos gêneros de primeira necessidade (alimentação, vestuário) não há liberdade de consumo - apenas necessidade - o que obriga à redução da carga tributária incidente sobre tais bens."⁹³ Já no imposto sobre o rendimento, como dito, a existência de alíquotas diferenciadas e até mesmo um limite para isenção coadunam com a ideia da capacidade contributiva em que pesa que aquele que tenha maior capacidade econômica deverá pagar mais, ocorrendo o inverso para aqueles que detenham uma menor capacidade contributiva.

Nos impostos indiretos essa capacidade pode ser observada através do critério da essencialidade⁹⁴, que será estudado em relação ao ICMS. NABAIS⁹⁵ salienta que "também o fenómeno da repercussão (económica) do imposto verificado nos impostos indirectos não viola o princípio da capacidade contributiva, embora a aplicação deste a tais impostos levante as maiores dificuldades."

CARVALHO⁹⁶ afirma que o ICMS não está entre os impostos que obedecem ao princípio da capacidade contributiva. Discordamos desse entendimento, pelas razões já expostas. No entanto, ao concluir, CARVALHO afirma que esse imposto obedece à seletividade, derivada da isonomia tributária. A parte final do discurso de CARVALHO coincide com aquilo em que acreditamos, divergindo no quesito seletividade no ICMS, quando diz ser uma das formas de se promover o princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado com o da igualdade⁹⁷ em sua máxima de que os desiguais precisam ser tratados de forma

elevados". In: SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. p. 41.

⁹³ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 168.

⁹⁴ No mesmo sentido, Velloso "En tributos que inciden sobre el contribuyentes de hecho mediante técnicas como la de "selectividad" de los tributos, exonerándose los bienes fundamentales para la subsistencia y gravándose más acentuadamente aquellos supérfluos." In: VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición. Lisboa: Editorial Juruá, 2010. p. 232

⁹⁵ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012. p. 490.

⁹⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo : Saraiva, 2013, p. 126.

⁹⁷ Para DWORKIN "Equality is a popular but mysterious political ideal. People can become equal (or at least more equal) in one way with the consequence that they become unequal (or more unequal) in others." In: DWORKIN, Ronald. Sovereign virtue : The Theory and Practice of Equality. Harvard University Press Cambridge. Massachusetts : 2002, p. 11.

diferenciada na medida de sua desigualdade⁹⁸. Válidos são os ensinamentos de RUY BARBOSA⁹⁹, a saber:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desegualmente os deseguaes, na medida em que se desegalam. Nesta desigualdade social, proporcionada á 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 eguaes, ou a deseguaes com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os appetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo não dar a cada um na razão do que vale, mas attribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.”

A igualdade formal, no passado muito ovacionada, hoje é relativizada porque não basta tão somente a igualdade ser assegurada na letra fria da lei. O princípio da Igualdade, sob a perspectiva tributária, corolário da CF/88 (Arts. 150, II e 151, I), fundamenta-se no princípio em que os contribuintes que estejam na mesma situação sejam tributados com equivalência.

Dividimos a igualdade tributária em horizontal e vertical. Aquela determina que pessoas iguais devem ser tratadas da mesma forma, ou seja, todo contribuinte que esteja na mesma condição do outro paga os mesmos impostos. Já a igualdade tributária vertical busca dar resposta quando esses contribuintes estão em situações diferentes; nesse sentido, a lei buscará, por exemplo, a tributação progressiva, uma vez que nessa teríamos uma igualdade de sacrifícios¹⁰⁰.

Visto brevemente a respeito da igualdade tributária, volta-se para a capacidade tributária que inicialmente somente era utilizada para justificar tratamentos tributários diferenciados. Hoje sabemos que os impostos extrafiscais têm essa prerrogativa,¹⁰¹ uma

⁹⁸ No mesmo sentido, VELLOSO: “En un Estado Constitucional de Derecho, ninguna manifestación jurídica-estatal puede encontrar el mandato constitucional de igualdad. Todas las dimensiones de la dinámica jurídico-normativa están sujetas al imperativo constitucional de igualdad que vincula la totalidad de los actos jurídico-estatales, desde la reforma constitucional y la creación legislativa hasta los actos de aplicación e implementación concreta e individual de las leyes. Por consiguiente, la igualdad deberá reflejarse plenamente en la estática jurídica, concretando un sistema jurídico-normativo igual, que trate, siempre que sea posible, de forma paritaria a los iguales y de forma distinta a los desiguales, con arreglo a la desigualdad existente.” In VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdesdes en la imposición. Lisboa: Editorial Juruá, 2010. pp. 125-126.

⁹⁹ BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. Ed. comemorativa do centenário de nascimento do grande brasileiro. São Paulo: Reitoria da Universidade de São Paulo, Empresa Gráfica da "Revista dos Tribunais", 1949, p.14

¹⁰⁰ No mesmo sentido VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdesdes en la imposición. Lisboa: Editorial Juruá, 2010, pp. 144-145.

¹⁰¹ Para NABAIS “a extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.” In: NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos:

vez que o imposto pode ser ainda objeto da fiscalidade moral, ou seja, a “principal finalidade não é já arrecadar receitas, mas antes estimular ou desincentivar comportamentos ou sectores económicos.”¹⁰² No entanto, elucida SILVA¹⁰³ a respeito da extrafiscalidade:

“apenas pode ser admitida em situações claramente identificadas e justificadas por critérios de eficiência, sob pena do Estado estar, ilegitimamente, a interferir no livre desenvolvimento da economia de mercado, reduzindo a produção de riqueza à custa de excessivos custos de redistribuição, ou a utilizar pretextos económicos ou sociais para arrecadar receitas.”

BASTO¹⁰⁴ alerta-nos que a intenção de reduzir o consumo de "bens nocivos" não tem êxito sendo, em verdade, um critério de tributação seleta, haja vista que os contribuintes não questionam ou não oferecem resistência em pagar uma elevada carga tributária nos cigarros e bebida alcoólica, por exemplo.

Esses impostos, pela própria terminologia, são conceituados para além dos fiscais em função do “extra”, brilhantemente explicado por VELLOSO¹⁰⁵:

“El concepto de extrafiscalidad se obtiene por contraposición al de fiscalidad, dado que el prefijo “extra” denota lo que está situado en posición exterior, fuera del alcance del respectivo sustantivo. Etimológicamente, *extrafiscalidad* designa todo lo que no está vinulado a la fiscalidad. Sin embargo, en el lenguaje jurídico-tributario no se emplea el término con tal amplitud, sino con una delimitación extremadamente importante: la extrafiscalidad comprende únicamente los efectos y fines ajenos a la extrafiscalidad dissociada de la tributación no suele denominarse como tal. Extrafiscalidad e imposición, por tanto,

contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2012. p. 629.

Quanto à prerrogativa, “La tributación extrafiscal es admisible. El legislador puede – y a veces debe – buscar fines no ficales mediante el invariablemente su legitimidade, pues la admisibilidad de la extrafiscalidad no se confunde con su legitimidade y tampoco la implica: del hecho de que sea viable no se puede inferir que sea incondicionada o que este relegada a la entera arbitrariedad del legislador tributario.” In: VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición. Lisboa: Editorial Juruá, 2010. p. 343.

¹⁰² SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. p. 28.

¹⁰³ SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. p. 29.

¹⁰⁴ BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional : lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais-DGCI, 1991, p. 21.

¹⁰⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición. Lisboa: Editorial Juruá, 2010. p. 327

están indisociablemente enlazadas, visto que aquélla representa una manifestación específica de ésta.”

Superados esses adendos, o certo é que a capacidade contributiva ao mesmo tempo em que é pressuposto para a tributação serve de parâmetro para ela, inclusive orientando a carga tributária. Se existe um mínimo em que a pessoa não tem capacidade econômica, também deve existir um teto para a tributação, função também da capacidade contributiva, até porque o tributo não tem efeito confiscatório (Art. 150, IV da CF/88).

Nesse sentido, FALSITTA¹⁰⁶:

"Infine la capacità contributiva costituisce il limite massimo dell'imposizione. Non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore a quella che è la capacità contributiva, giacché in tali ipotesi verrebbe meno la necessaria correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione, e verrebbe in sostanza demolita la capacità contributiva e l'economia privata, su cui si fonda. Ciò importa il divieto che il prelievo sia di ammontare così elevato da risolversi in espropriazione dell'oggetto della imposizione."

Em suma, a finalidade da capacidade contributiva é a justiça fiscal.

Conhecida a capacidade contributiva, passaremos a analisar o sistema fiscal, tendo especial atenção aos preceitos constitucionais.

¹⁰⁶ FALSITTA, Gaspare. Manuale di diritto tributario : parte generale. 7ª ed., riv. e ampliata. Padova : CEDAM, 2010, p. 163.

Capítulo II

3. O Sistema Fiscal na Constituição brasileira

A Constituição de cada país é a cartilha jurídica que disciplina os poderes, direitos e garantias do Estado e dos cidadãos. “A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais.”¹⁰⁷ As demais normas do ordenamento jurídico devem estar em conformidade com as normas constitucionais, sob pena de serem estereotipadas como normas inconstitucionais, isto é, que não obedecem aos preceitos constitucionais. As normas inconstitucionais devem ser extirpadas do ordenamento jurídico do país, sendo que a pretensão de direito com fundamento em tais normas está eivada de vícios. Em sentido amplo, podemos afirmar que é inconstitucional não somente a legislação que confronta o que está expressamente escrito na constituição, mas também a legislação em oposição ao espírito da Lei maior.

Tradicionalmente aplicamos a teoria de Hans Kelsen para afirmar que a Constituição e suas normas constitucionais estão no topo da pirâmide jurídica. A Constituição e leis constitucionais ocupam o topo da pirâmide, o que significa dizer que é a partir da Constituição que são emanadas as normas, definidas as competências de cada Ente¹⁰⁸. É como se todo o sistema jurídico de um país estivesse condicionado aos seus ditames, já que é a Lei maior, a suprema¹⁰⁹. Sabemos que as normas jurídicas não possuem o mesmo peso e estão estratificadas/hierarquizadas, daí formarem uma pirâmide, abaixo da Constituição estão as leis complementares, ordinárias, medidas provisórias, entre outros. Entretanto, diante da nova realidade jurídica, percebemos que essa teoria não tem mais uma aplicabilidade retilínea. Isso porque já falamos no transconstitucionalismo¹¹⁰ e quando verificamos, *v.g.*, a realidade europeia do século

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p. 30.

¹⁰⁸ Ver CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 6ª ed. rev., 2ª reimp. Coimbra : Almedina, 1996, p. 784 e ss.

¹⁰⁹ José Afonso da Silva, ao falar sobre a supremacia da Constituição brasileira: “Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competência governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.” In SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005. p. 45.

A CF/88 é rígida porque está em um plano superior ao das leis ordinárias. In: MIRANDA, Jorge. Contributo para uma Teoria da Inconstitucionalidade. Coimbra : Coimbra Editora, 1996, p. 37.

¹¹⁰ Para NEVES "Uma das dimensões mais instigantes do transconstitucionalismo refere-se ao relacionamento das ordens jurídicas estatais com ordens jurídicas transnacionais em sentido restrito, ou seja, com ordens normativas que são construídas primariamente não por Estados ou a partir de Estados, mas sim por atores ou organizações privados ou quase públicos." In: NEVES, Marcelo.

XXI, constatamos que de fato a pirâmide está relativizada¹¹¹. A União Europeia não tem uma constituição, mas inúmeros Tratados, Regulamentos, Diretivas e outros atos normativos que são recepcionados¹¹² pelo direito interno dos Estados Membros sem colocar em causa a soberania, inclusive fiscal¹¹³, dos mesmos; inclusivamente, não há como negar a existência de Direito Europeu. É certo que o fato de a pirâmide estar relativizada não significa que a Constituição perdeu a sua importância, ao contrário, ela continua a ser uma fonte importante do Direito, elencando normas necessárias para a sociedade e que seguem de parâmetro para as demais. Posto isso, passamos a estudar como a Constituição brasileira entende a fiscalidade.

Por sistema fiscal compreendemos o próprio sistema dos impostos. XAVIER¹¹⁴ chama atenção para o fato de que o sistema fiscal com a repartição justa dos encargos é importante, de onde também advém a importância dos impostos, uma vez que:

“o Estado poderia, exercendo o seu *jus imperii*, requisitar os bens de que necessitasse, para fornecer os serviços públicos, incluindo requisitar o tempo de trabalho dos cidadãos, transformando-os em funcionários. Este sistema de requisição universal resolveria o problema da cobertura das despesas públicas, mas distribuiria os encargos de forma arbitrária, intoleravelmente injusta, não respeitando padrões mínimos de igualdade de tratamento. Um sistema de impostos assente em princípios de igualdade, permite uma distribuição controlada e não arbitrária dos encargos públicos e essa é a sua radical razão de ser.”

Transconstitucionalismo: breves considerações com especial referência à experiência latino-americana. In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol I. Lisboa: Coimbra Editora, 2012. p. 116.

¹¹¹ "Se o processo constituinte colectivo europeu é, simultaneamente, um processo constituinte dos Estados-Membros, o direito primário dos Tratados acaba, de facto e de direito, por se impor ao direito constitucional interno. (...) Os preceitos constitucionais internos incompatíveis com normas comunitárias não são nulos ou anuláveis, mas apenas *inaplicáveis* no caso concreto." (destaque do original). CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014, p. 826.

¹¹² No entanto, "muitas normas do direito comunitário (...) constituem o **direito directamente aplicável** em todos os Estados membros, sem necessidade de qualquer acto interno (lei, decreto) de transformação. Têm, pois, *validade* e *eficácia* imediata nos ordenamentos internos." (grifo do original) In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014, pp. 824-825.

¹¹³ Relativamente à soberania fiscal, SANCHES elucida: "a soberania fiscal de um Estado pode exercer-se (com os limites que lhe são impostos pelos direitos constitucionais dos contribuintes) apenas quando os factos tributários se verificam inteiramente dentro das suas fronteiras. Não é assim quando estamos a tratar de factos tributários que têm conexão com mais de uma ordem jurídica." In: SANCHES, J. L. Saldanha. Manual de direito fiscal. 3ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2007, p. 78.

Em outras palavras, MARTINEZ assevera: "Por soberania fiscal entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal." (itálico do original). In: MARTINEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. 4ª reimp. Coimbra : Almedina, 1990, p. 68.

¹¹⁴ BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. Sep. de "Boletim de Ciências Económicas", 49, Coimbra: 2006. p. 5.

A repartição justa dos encargos é importante, mas não é superior à distribuição justa da riqueza e do rendimento, um dos objetivos a ser vencido pelo sistema fiscal.¹¹⁵

SILVA¹¹⁶ preconiza que o sistema tributário deve atender ao princípio da coerência que trata de “contabilizar a carga tributário-financeira suportada pelos sujeitos passivos, de forma a garantir que a mesma respeite o princípio da justiça e da igualdade na repartição do dever de contribuir para os encargos públicos.”

Desde o Império até a instauração da Democracia, o Brasil teve sete constituições¹¹⁷, até porque como GAIO¹¹⁸ salienta: “qualquer visada sobre a história das Constituições no Brasil se constatará que as mesmas surgem para tentar legitimar mudanças políticas e em sua maioria, para justificar golpes de Estado tendo sempre as Forças Armadas como protagonistas. Tudo em nome da democracia, vicária, é claro.”

Outra característica marcante da Constituição brasileira é tratar de muitas questões, vastidão justificada por razões históricas, pois:

“a cada nova Carta, a cada novo governo republicano procurou-se demonstrar quem pode mais, quem cria mais, quem inova mais, assim, os legisladores foram instituindo novos dispositivos, ampliando o rol já existente, quando na verdade deveriam suprimir artigos desnecessários e obsoletos para manter somente o que fosse realmente essencial, para que todos pudessem entender a Constituição e a dinâmica da tributação.”¹¹⁹

Ao que nos parece, aumentar os artigos da Constituição representava força política para o governo que o fizesse. Expressão disso é que a CF/88 tem mais de 250 artigos.

¹¹⁵ É por isso também que a Constituição Portuguesa assegura no Art. 103º, nº 1. que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.” (grifo nosso). A repartição justa dos rendimentos e da riqueza está intrinsicamente ligada à igualdade e capacidade contributiva. Buscando ainda amparo na legislação portuguesa, o Art. 5ª da LGT reafirma o que consta na Constituição explicitando os fins da tributação, a saber: “1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

¹¹⁶ SILVA, Suzana Tavares da. As taxas e a coerência do sistema tributário. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 26.

¹¹⁷ Consideramos com uma única Constituição a de 1967 e sua alteração pela Emenda Constitucional nº1/1969.

¹¹⁸ GAIO, André Moyses. Nova Constituição e velhas instituições. In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; SANTOS, Márcio Gil Tostes dos Santos (coords.). Constituição brasileira de 1988 : reflexões em comemoração ao seu 25º aniversário. Curitiba : Juruá, 2014, p. 37.

¹¹⁹ MELLO, Elisabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11-12.

Iniciaremos uma breve retrospectiva nas Constituições anteriores, a começar pela Carta de 1824, a qual estabeleceu que o Brasil seria um país unitário. Nos dizeres de MIRANDA¹²⁰:

"À semelhança das demais Constituições do século XIX, assentava na separação dos poderes, com forte posição do Imperador, simultaneamente titular do poder moderador e chefe do poder executivo. Representantes da Nação eram o Imperador e o Parlamento, chamado Assembleia Geral."

Na análise de TAVAROLO¹²¹

“até a Independência (1822), o sistema fiscal era o sistema reinol português, que teve continuidade também no 1º Império, caracterizado pelo lançamento dos tributos sem método, uniformidade ou racionalidade, o que se procurou sanar no 2º Império, no ano de 1842 sendo expedidos novos regulamentos sobre vários tributos, trazendo muitas modificações “que implicavam em verdadeira reforma tributária”.

Com a Constituição de 1891 o Brasil passou a ser uma federação e teve consagrado o princípio da separação dos poderes. BONAVIDES¹²² a considerou como "o grande momento de nossa erudição liberal". No campo tributário, expressou o princípio da legalidade, restringindo-o para os impostos (Art. 72, §30). O Art. 7, §2º tratou do princípio da uniformidade do imposto federal. Houve ainda a discriminação das competências da União e dos Estados, excluindo os municípios. Criticamos a carência de previsão da competência dos municípios, uma vez que existia a tripartição: federal, estadual e municipal; assim como a inexistência de conceitos definidos para os impostos e as taxas.

Em 1934, foi promulgada outra Constituição, nos primeiros anos da Era Vargas, sofrendo a influência dos movimentos de 30, o que é refletido nas garantias de direitos aos cidadãos e do estado social de direito. O princípio da legalidade é ampliado para todos os tributos e coloca-o como delimitação negativa aos Entes da Federação, já que na Constituição anterior estava previsto como direito aos brasileiros e estrangeiros. Essa Constituição Federal tratou também da competência dos municípios que passaram a ter poder para tributar, bem como ampliou as limitações ao poder de tributar. Criou-se o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, previu-se a repartição de receitas do imposto da União sobre "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim

¹²⁰ MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. Coimbra : Coimbra Editora, 2002, p. 217.

¹²¹ TAVOLARO, Agostinho. Análise e Perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 31.

¹²² BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. História constitucional do Brasil. Porto : Univ. Portucalense Infante D. Henrique, D.L. 2003, p. 258.

importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos" (Art. 15, §2º), bem como a imunidade para "papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros" (Art. 31, §5º, "c") também teve previsão constitucional.

A EC nº. 18, de 1965 alterou a Constituição de 1934 e teve o importante papel de influenciar a sistematização do CTN. A Carta de 1937 tem como momento político o período ditatorial, o Estado Novo de Getúlio Vargas, bem diferente dos anos iniciais da Era Vargas. Apesar da ditadura, o princípio da legalidade tributária foi mantido.

Com a queda do Estado Novo, é promulgada a CF de 1946. Pela primeira vez foram asseguradas como princípios constitucionais a anualidade do imposto, sob a perspectiva da autorização orçamentária anual¹²³ (Art. 141, §34º) e a capacidade contributiva (Art. 202). BORGES¹²⁴ comenta:

"A cobrança de tributos, na sistemática da Constituição de 1946, apresenta, como se vê, a peculiaridade de requerer a prévia existência de duas leis: (I) a **lei tributária material** e (II) a **lei orçamentária**, sem que os impostos, taxas e contribuições de melhoria não poderiam ser arrecadados. Dessa disciplinar constitucional apenas foram excluídos a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra (art. 141, §34, **in fine**)."

Nos dizeres de VALADÃO¹²⁵ essa Constituição é "reputada como a mais municipalista das Constituições brasileiras, até a promulgação da Constituição de 1988, a Constituição de 1946 consagrou o princípio do fortalecimento das finanças municipais." Podemos ainda afirmar que a seletividade tem como raiz o Art. 15, §1º desse Diploma.

Historicamente, podemos apontar a Constituição de 1967¹²⁶ como a primeira a trazer um capítulo específico para o Sistema Tributário¹²⁷. Foram dedicados onze artigos para detalhadamente tratar do sistema tributário, desde a composição, a

¹²³ É verdade que a Constituição do Império de 1824 no Art. 171 fazia referência a que as contribuições diretas seriam anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral.

¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. A reforma do sistema tributário nacional : emenda constitucional nº 18. Recife : Centro Regional de Administração Municipal, Imprensa Universitária, 1967, p. 37.

¹²⁵ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte : Del Rey, 2000, p. 57.

¹²⁶ Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm >. Acesso em 09-03-2015.

¹²⁷ Alguns autores questionam se de fato existe um sistema tributário brasileiro ou apenas um aglomerado de normas tributárias, a exemplo de Condorcet Rezende ao afirmar "como a expressão "sistema tributário" está consagrado para significar este amontoado de regras desconexas que regulam a incidência dos tributos no Brasil". REZENDE, Condorcet. Temos um "sistema" tributário?. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 232.

competência, até a divisão das receitas de impostos arrecadados pela União¹²⁸. A partir daí todas as Constituições dispensaram um capítulo próprio para a fiscalidade. Essa é a constituição vigente na época dos atos institucionais, substituída pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de Outubro de 1969, em que nada foi dito a respeito da capacidade contributiva.

Nos anos 80, o Brasil passou por uma redemocratização, a qual, para PEREIRA¹²⁹:

"fracassou na superação de algumas ideologias e práticas políticas típicas dos países de renda média, industrializados, mas subdesenvolvidos: de um lado, o populismo econômico, o desenvolvimentismo, o nacionalismo anacrônico, o clientelismo político, as demandas trabalhistas irrealistas e, de outro lado, o conservadorismo, a ortodoxia monetarista, o neoliberalismo e a inabilidade ou negligência da elite empresarial no reconhecimento e na defesa do interesse nacional."

A Constituição de 1988, ainda hoje vigente, mesmo diante desse cenário da redemocratização, teve um papel fundamental ao Estado brasileiro, pois foi a primeira, e até o momento, única constituição proclamada sob os ditames da democracia¹³⁰. Ainda assim GAIO JÚNIOR¹³¹ salienta:

"É verdade que a nova Constituição foi marcada pela linguagem dos direitos, mas todas as inovações que nela se observavam deveriam ser postas em prática por instituições antigas, corruptas, ineficazes advindas do período ditatorial ou aquelas advindas da Revolução de 1930."

O que GAIO JÚNIOR salienta é que, apesar da roupagem da democracia, quem executaria essas normas seriam os mesmos maculados com a corrupção, o que assemelha-se ao momento atual vivido no Brasil.

¹²⁸ "O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional nº. 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava o arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar." MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre o Sistema Tributário Brasileiro e sua Eventual Reforma. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 17.

¹²⁹ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Crise econômica e reforma do Estado no Brasil : Para uma nova interpretação da América Latina. Título original Economic crisis and State Reform in Brazil. Tradução Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo : Editora 34, 1996, p. 167.

¹³⁰ A Constituição programática, como bem define CANOTILHO: "contem numerosas *normas-tarefa* e *normas-fim* (...) definidoras de programas de ação e de linhas de orientação dirigidas ao Estado. Trata-se, pois, de uma lei fundamental não reduzida a um simples *instrumento de governo*." (destaque do original). In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014, p. 217.

¹³¹ GAIO, André Moyses. Nova Constituição e velhas instituições. In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; SANTOS, Márcio Gil Tostes dos Santos (coords.). Constituição brasileira de 1988 : reflexões em comemoração ao seu 25º aniversário. Curitiba : Juruá, 2014, p. 43.

A Carta de 1988 tem como característica ser dirigente¹³², mas de difícil aplicabilidade prática, pois não se consegue executar todo o conteúdo elaborado pelos constituintes. CANOTILHO¹³³ critica esse tipo de Constituição e afirma: "se a Constituição programática fosse tão somente o rosto normativo da utopia¹³⁴ daí não adviria grande mal ao mundo." Por ser uma Constituição instituída com a democracia, em muitos momentos irá refletir essa "nova roupagem"¹³⁵, inclusive no sistema tributário. BALEEIRO¹³⁶ já nos chamava atenção de que "o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais."

BONAVIDES¹³⁷ divagando a respeito da Constituição diz:

"Contudo, quando os códigos representavam a imobilidade normativa, a legalidade coagulada, a certeza jurídica da lei e da razão, presumidas, perenes e infalíveis, já a Constituição recebia o sopro das idéias novas, a injeção da ideologia e por isso nunca perdera a força transformadora, a inspiração propulsora da mudança e da reforma, os pontos sociais de atualização interpretativa do Direito, o dinamismo e a energia do pensamento contemporâneo projetado sobre as instituições."

E mais¹³⁸,

"Nossa Constituição, ideologicamente pluralista, está muito bem aparelhada, com seu arsenal jurídico de princípios e valores, para arrostar porventura os piores efeitos de uma conjuntura de catástrofes."

É certo que a Constituição ainda hoje elenca de forma sistemática a disciplina da tributação, tratando-a de forma analítica, o que não é muito comum se comparado com

¹³² Ainda sobre constituição dirigente, "O que permanece da noção de Constituição dirigente é a vinculação do legislador aos ditames da materialidade da Constituição, pela exata razão de que, nesse contexto, o Direito continua a ser um instrumento de implementação de políticas públicas." In: STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica : Uma Nova Crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. P. 113.

¹³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador : Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas*. 2ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2001. P. IX.

¹³⁴ CUNHA também trata da utopia da Constituição, com o que concordamos, pois muitas vezes é isso que acontece, já a letra da Carta Magna assegura direitos que não são cumpridos. In: CUNHA, Paulo Ferreira da. *Geografia Constitucional : sistemas juspolíticos e globalização*. Lisboa : Quid Juris? - Sociedade Editora Lda, 2009. P. 87 e ss.

¹³⁵ MELLO, Elisabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11-15.

¹³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed., rev. e actualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 12.

¹³⁷ BONAVIDES, Paulo. Qual a ideologia da Constituição? In: SOUSA, Marcelo Rebelo (coord.) [et al.]. *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*. Volume III *Direito Constitucional e Justiça Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 173.

¹³⁸ BONAVIDES, Paulo. Qual a ideologia da Constituição? In: SOUSA, Marcelo Rebelo (coord.) [et al.]. *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*. Volume III *Direito Constitucional e Justiça Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 176.

as constituições de outros países¹³⁹. Justo por isso podemos afirmar que parte do direito fiscal é direito constitucional. Na Carta de 88, há uma larga informação a respeito da tributação, pois expõe sobre o âmbito de atuação, competência legislativa, capacidade, entre outros¹⁴⁰. É por isso que os legisladores ordinários devem atuar nos limites concedidos pela Constituição, uma vez que nesta, como dito, já consta a limitação em matéria tributária para cada Ente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).¹⁴¹ Nos dizeres de SACHA CALMON¹⁴² “o poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.”

A Constituição outorga poderes aos Entes que devem ater-se ao limite estabelecido na mesma, pois somente o que foi delimitado é que é de sua competência. É como se a Constituição tivesse trilhado um caminho a ser seguido e quando o Ente tenta abrir uma nova trilha, extrapolando a já existente, os atos são considerados inconstitucionais. Em matéria tributária, a Constituição não concede aos Entes a possibilidade de inventar, basicamente precisam reproduzir o que nela está escrito. Podemos afirmar que o Ente não pode usar de sua discricionariedade para legislar.

¹³⁹ A enumeração dos impostos para cada um dos entes federativos não acontece em todos os Estados Federados, há estados que optam por enumerar apenas os da União, sendo que os demais pertencerão aos estados membros. In: XAVIER, Alberto Pinheiro. Manual de direito fiscal. Lisboa: [s.n.], 1981- (Lousã: Tip. Lousanense), pp. 310-311.

¹⁴⁰ Em regra, a Constituição de todos os países trata do Sistema Fiscal, ainda que não seja de forma tão detalhada como a brasileira. A Constituição portuguesa na parte da organização econômica tem um título específico a respeito do sistema financeiro e fiscal e nesta há um artigo particular para tratar do sistema fiscal e um outro dos impostos. A ideia nuclear é que o sistema fiscal sirva de financiamento para as despesas públicas estatais. Ressalta ainda a Constituição que deverá ser observado o princípio da legalidade uma vez que somente as leis poderão instituir impostos. A criação dos impostos deverá ser em conformidade com os preceitos constitucionais, bem como atender ao princípio da anterioridade, isto é, a criação dos mesmos não pode ter efeitos retroativos.

Ainda quanto aos impostos, destaca a Constituição da República Portuguesa – CRPT, os que incidem sobre o rendimento da pessoa singular e da coletiva. Interessante que a Constituição ao tratar da tributação sobre o consumo irá destacar o princípio da essencialidade para fazer constar que os artigos de luxo deverão ser onerados em relação aos bens essenciais, o que é reproduzido no Art. 6º, nº. 2 da Lei Geral Tributária - LGT. Nos dizeres da Constituição, incube ainda aos impostos sobre o consumo o desenvolvimento econômico e a justiça social.

SILVA adverte que o IVA está distante de atender o requisito da Constituição portuguesa de onerar consumos de luxo, mas que a "justiça social" pode ser realizado de outra forma. In: SILVA, Suzana Tavares da; SANTOS, Marta Costa. IVA : notas sobre o regime do IVA nas operações internas. Coimbra: Instituto Jurídico, 2014, p. 13.

¹⁴¹ Neste sentido Carrazza “Em suma, o legislador tributários de várias pessoas políticas encontra, no Texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado o caminho a ser trilhado.” In: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p. 32.

¹⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 58.

Questiona-se se o Diploma de 88 criou impostos ou somente os definiu. Entendemos que a Constituição Brasileira definiu os tributos, uma vez que os mesmos somente serão criados por lei pela pessoa política que essa definiu como competente para tal¹⁴³.

A Carta de 88 define que os tributos brasileiros terão competência tripartida da União, Estados e dos Municípios, ressaltando que o Distrito Federal por vezes terá competência sobre os impostos estaduais, a exemplo do ICMS, em outras, terá a mesma capacidade tributária dos Municípios, a exemplo do ISS. Lembramos que a criação dos impostos deve observar o princípio da legalidade, até porque essa “constitui *garantia constitucional do contribuinte*, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (Art. 150, I).”¹⁴⁴

4. Histórico da instituição do ICMS no Brasil

Tratamos dos marcos relevantes do sistema fiscal nas Constituições anteriores e agora passaremos a abordar especificamente do ICMS.

Apointa-se como a versão inicial do ICMS o ano de 1922 com a criação do primeiro imposto sobre operações mercantis editado pela Lei nº. 4625¹⁴⁵, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923 e que criou o referido imposto. Até então, esse imposto incidia sobre as vendas mercantis, mas com a Constituição de 1934, abrangeu-se para incorporar as consignações, tornando-se de competência estadual.

O Diploma de 1934 alargou, portanto, a incidência do imposto das vendas mercantis para as consignações, com a sigla IVC. Entretanto, esse imposto tinha a mesma hipótese de incidência de dois outros, aquele que incidia sobre o consumo (Art. 6º, I, b) e o de indústria e profissões (Art. 8º, I, g) que nos dizeres de BALEEIRO¹⁴⁶ "os

¹⁴³ Nesse sentido, Sacha Calmon alega: “em princípio, a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação).” COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 59.

¹⁴⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005. p. 429.

¹⁴⁵ Texto integral disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm, acesso no dia 02.10.013.

¹⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 367.

três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial."

A Lei Maior de 1937 manteve a isenção do IVC à primeira operação do pequeno produtor, mas deixou de especificar o industrial como sujeito do imposto (Art. 23, d), bem como preservou a disposição que o imposto de venda seria uniforme independentemente do destino ou da espécie do produto. Essa Constituição previu a imunidade para o carvão mineral e lubrificantes líquidos (Art. 35, d), já que na anterior era vedado apenas a tributação sobre os combustíveis produzidos no Brasil para motores de explosão (Art. 17, VIII).

Em 1946 (Art. 19, II), foi mantida a competência dos Estados para decretar impostos sobre vendas e consignações - IVC, que não incidia sobre a primeira operação do pequeno produtor, conforme dispusesse a Lei Estadual. Esse imposto era uniforme, sem distinção da procedência ou do destino (Art. 19, §4º). Os Estados detinham a competência do IVC enquanto o Art. 15, II declarava como de competência da União decretar imposto sobre consumo de mercadorias.

Foi com a EC nº18/1965 que o IVC foi substituído pelo ICM, imposto não cumulativo, diferente de seu sucessor. Inicialmente, a legislação estadual poderia facultar a cobrança do imposto pelos municípios, o que foi alterado com o Ato Complementar 31/66 que determinou a repartição de receitas entre os Estados e os Municípios. Desde a sua criação, houve previsão de alíquotas diferenciadas para as transações interestaduais, sendo a máxima fixada pelo Senado. Os gêneros de primeira necessidade eram considerados imunes ao ICM. Essa Emenda foi silente quanto à capacidade contributiva e trouxe como novidade a faculdade de os Estados e do Distrito Federal incluírem tributação sobre a distribuição ao consumidor final de lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários. O valor dessa tributação teria como destinação específica o investimento na malha rodoviária.

Apesar do IVC ser apontado como a primeira versão do ICMS, o que mais se assemelha ao atual imposto é o antigo ICM (Art. 24, II da CF de 1967), inclusive com a previsão da não cumulatividade. Os Estados tinham então competência para decretar imposto sobre as operações de circulação de mercadorias. É certo que a Magna Carta de 1967 pouco alterou em relação a citada EC nº. 18/65. Aquela manteve a competência do Senado para fixar alíquota máxima para as operações interestaduais, além de acrescentar que para a exportação também o Senado deveria fixar a alíquota máxima. A

Constituição de 67 manteve a previsão de incidir tributação sobre lubrificantes e combustíveis líquidos, o que foi alterado com a EC nº 1, de 1969.

Se internamente o que mais se assemelha ao atual ICMS é o antigo ICM, pode-se afirmar ainda que o Brasil importou o modelo do *taxe sur la valeur ajoutée* - TVA francês dos anos 60, fruto da evolução do imposto cumulativo. Entretanto, como bem explica TORRES:¹⁴⁷

“o imposto sobre o valor acrescido, transposto de Estado Unitário como França para uma estrutura federativa, teria que trazer problemas de difícil solução. Além dos objetivos propriamente econômicos do ICMS (combater a integração vertical das empresas e criar mecanismo simples para os incentivos à exportação), visava o novo imposto resolver o relacionamento fiscal entre Estados/Municípios, inicialmente prevista em termos de repartição de competência impositiva, consolidou-se posteriormente sob a forma de participação na arrecadação.”

Em 1975, a LC nº 24 determinou que a concessão de isenção em matéria de ICM dependeria de Convênio ratificado por todos os Estados e Distrito Federal (Art. 1º). Isso foi de fundamental importância, pois antes era preciso tão somente a aquiescência dos Municípios e Estados da região geoeconômica. Essa alteração vigora até os dias atuais.

Da influência francesa, associada ao advento da CF/88, o ICM passou a ser denominado de ICMS, o que significa dizer que foi com a promulgação da atual Constituição que esse imposto passou a incidir sobre os serviços, quer de transporte intermunicipal e interestadual, quer de comunicação. Se avaliarmos o contexto histórico, teremos a resposta do porquê o legislador resolver ampliar o rol de incidência do antigo ICM. Basta dizer que os trabalhos da constituinte foram desenvolvidos em um momento de crise econômica e, na década de 90, o setor terciário era o que estava em maior expansão no Brasil, despertando o interesse para a tributação dos serviços.

A dimensão geográfica brasileira justifica a forte necessidade dos serviços de transportes; por outro lado, com a globalização, os serviços de comunicação ganharam notoriedade, justificativas suficientes para que o constituinte tivesse maior interesse pelos serviços de transporte e de comunicação ao ampliar a incidência do ICM, acrescentando-o de um “S”.

Nesse momento, o constituinte onerou a tributação sobre os serviços, uma vez que a alíquota do ICMS em regra é maior do que a do Imposto sobre Serviços - ISS.¹⁴⁸ Antecipamos desde já que é preciso então ter atenção quando se fala em reforma

¹⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O Sistema Tributário nos 20 Anos da Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 91.

¹⁴⁸ O ICMS tem alíquota média de 18%, enquanto que o ISS é de 5%.

tributária em relação ao ICMS, pois o constituinte desde o princípio manifestou interesse em onerar os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, assim como o de comunicação.

Ainda sobre a reforma tributária, apesar de não ser objeto dessa dissertação, amplamente discutida na doutrina e pelos juristas¹⁴⁹, TAVOLARO¹⁵⁰ adverte:

“no ICMS haverá Estados ganhadores e Estados perdedores, ou seja, os que enviam mais mercadorias para outras unidades da federação do que recebem. (...) O mais grave, todavia, é que toda regulamentação do ICMS – À luz de uma lei complementar, possivelmente mais abrangente que a LC 87 – será elaborada pelo CONFAZ. (...) Para um órgão que, por seu notório fracasso, gerou a guerra fiscal, parece-me que é dar-lhe força excessiva, violando, tal delegação de competência legislativa, o princípio da legalidade (cláusula pétrea). O próprio regime de destino já não é tão de destino, pois parte do tributo, correspondente a uma alíquota de 2%, será cobrado na origem.”

Importante observar que a CF/88 não fez simplesmente a ampliação do rol de incidência do antigo ICM. Alterou-se também o objetivo do imposto. O ICM tinha como objetivo a fiscalidade, isto é, arrecadar recursos para o Estado, notadamente presente com a previsão de alíquota única para todas mercadorias. Já o ICMS, além do objetivo fiscal tem também a extrafiscalidade, nos dizeres de BERGAMINI¹⁵¹:

"Pois bem, no regime constitucional inaugurado em 1988, a natureza do ICMS passou a ser fiscal e extrafiscal, concomitantemente. Realmente, sua vocação não é apenas constituir importante fonte de receita aos entes competentes à sua instituição, mas também propiciar a facilitação da circulação de mercadorias e prestação de serviços essenciais à sociedade, conforme determinado no artigo 155 § 2º, inciso III, da Constituição Federal."

Nessa senda, preconiza o Art. 155 da CF/88 quais os impostos são de competência dos Estados e do Distrito Federal, entre eles está o do inciso II que incide 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”, cuja sigla é o multicitado ICMS.

¹⁴⁹ Um dos pontos da reforma tributária é unificar o ICMS, IPI e ISS em um único imposto e o Brasil passaria a ter o IVA nos moldes dos demais países. Entre os entraves para isso está a dificuldade em harmonizar as competências tributárias dos três entes da federação.

Na verdade, reflete-se a mesma lógica da repartição de competências, o imposto sobre o consumo também é dividido pela União (IPI), Estados (ICMS) e Municípios (ISS). In: COSTA, Nina Gabriela Borges. A implantação do IVA no Brasil : oportunidades e dificuldades de contexto. Dissertação de mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Direito Constitucional, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra sob a orientação de Suzana Tavares de Silva. Coimbra: 2014, p. 64.

¹⁵⁰ TAVOLARO, Agostinho. Análise e Perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 27

¹⁵¹ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. 2ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 37.

A lei fundamental tratou de forma cuidadosa desse imposto, atualmente responsável pela maior fatia da arrecadação fiscal estadual e o segundo imposto em arrecadação no cronograma nacional, perdendo apenas para o imposto de renda – IR, de competência federal, daí a percebermos a importância desse imposto estadual e do Distrito Federal¹⁵². O ICMS tem como principal alvo a tributação da circulação de mercadorias e o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação¹⁵³, mais adiante abordaremos os cinco núcleos principais dentro de um único imposto.

Dessa apressada análise histórica de instituição do ICMS, podemos perceber que as suas origens elucidam sua relação com as vendas mercantis e que o contexto histórico justifica alterações para também englobar serviços. SMITH¹⁵⁴ sugere que a criação dos impostos sobre o consumo aconteceu porque os estados estavam ineficazes em tributar as receitas das pessoas, em função da captação de novos recursos. Passaremos, então, para a análise das características desse imposto.

¹⁵² No ano de 2012, o Brasil bateu o recorde em arrecadação do ICMS, o que apontam os estudos feitos pelo economista José Roberto Afonso e publicados em <http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>. Acesso em 23 de Maio de 2015. Esse estudo apontou ainda que a carga tributária do Brasil é a maior entre os BRICS.

Ainda sobre a arrecadação do ICMS, em abril de 2015, o Estado da Bahia, mesmo com os indícios de crise financeira no país, bateu recorde na arrecadação do ICMS, como noticiado em <http://bahiaja.com.br/economia/noticia/2015/05/14/bahia-bate-recorde-na-arrecadacao-de-icms-em-abril-com-r166-bilhao,81867,0.html#.VWB0RuudKOM>. Acesso em 23 de Maio de 2015.

¹⁵³ Apenas para registrar que o ISS é o imposto de competência municipal para os serviços de qualquer natureza que não seja tributada pelo ICMS. A Constituição não indica quais são os serviços tributados pelo ISS, mas sim a LC 116/03.

¹⁵⁴ "The impossibility of taxing the people, in proportion to their revenue, by any capitation, seems to have given occasion to the invention of taxes upon consumable commodities". In: SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Volume II. Indianapolis : Liberty Fund, 1981, p. 869.

Capítulo III

5. Características do ICMS

Entre as características do ICMS, destaca-se: imposto indireto, plurifásico, não cumulativo, neutral e seletivo. Além dessas particularidades, o ICMS tem como regra de tributação o princípio da origem, embora existam situações em que a tributação ocorra no destino. Passaremos a fazer uma digressão sobre essas características.

5.1 Imposto indireto

Entre as diversas classificações dos tributos¹⁵⁵, destacamos aquela que os diferencia em diretos e indiretos¹⁵⁶. Afirmamos que quando não há meios de o contribuinte transferir o encargo econômico do pagamento do imposto a terceiros, diz-se que é imposto direto. Por outro lado, quando existe a transferência desse encargo, o imposto é classificado como indireto, pois há a repercussão econômica. Observe-se que pessoa diversa ao contribuinte (adquirente final) é que suportará o ônus fiscal dessa tributação. É certo que predomina nessa classificação o aspecto econômico, mas a divisão é importante porque veremos que os impostos indiretos são aqueles que possuem dois contribuintes: o de *jure* ou de direito, que foi o escolhido pela lei, e o de fato que suporta monetariamente o valor do tributo¹⁵⁷.

Passamos então a uma preciosa divagação. O primeiro, *de jure*, pratica o fato gerador¹⁵⁸, enquanto caberá ao segundo assumir o encargo financeiro daquele imposto.

¹⁵⁵ Os tributos tradicionalmente podem ser classificados de diversas formas a depender do elemento que será levado em consideração. Pode-se citar a classificação em diretos e indiretos, periódicos e de obrigação única, gerais e especial, sobre o rendimento, patrimônio e consumo, fiscais e extrafiscais, pessoais e reais, progressivos, proporcionais e seletivos, entre outras.

¹⁵⁶ PIRES destaca que “a distinção entre impostos directos e indirectos apresenta-se com acentuado interesse no caso de Estados federais, visto distinguir-se entre uns e outros na perspectiva da competência das entidades federais e federadas.” In: PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2012. p. 68.

Essa tipologia “é hoje essencial no plano da harmonização fiscal, quer a nível europeu, quer a nível internacional.” In: SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. p. 32.

Tanto é verdade que há Diretivas da UE a tratar da harmonização do IVA. “As **directivas comunitárias** são actos normativos que: (1) vinculam os Estados-membros a uma *obrigação de resultado*, deixando discricionariedade de valoração aos Estados quanto à forma e meio de alcançar os resultados; (2) por isso, fornecem aberturas para regimes particulares nacionais, assegurados que sejam princípios uniformes que devem informar os resultados.” In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014, p. 823. (*sic*)

¹⁵⁷ Reiteramos que, para fins jurídicos, há somente um contribuinte, o de direito.

¹⁵⁸ A expressão fator gerador tem muita crítica na doutrina, como nos lembra AMARO: “poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto “fato gerador”, que se emprega para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando

O comerciante embute no valor da mercadoria o valor do ICMS daí que o consumidor, *de jure*, é o contribuinte de fato, pois ele será ele a suportar o ônus fiscal. O contribuinte de direito é aquele que pratica o fato gerador (comerciante); o de fato, apesar de não praticar o fato gerador, assume o cargo financeiro do tributo (consumidor final).

Sabemos que contribuinte de fato não é conceito jurídico, no entanto, identificá-lo no direito brasileiro permite, por exemplo, o reconhecimento da legitimidade ativa na ação de repetição de indébito. Para que o contribuinte de direito pleiteie a ação necessitará da autorização daquele, uma vez que o Art. 166 do CTN assim determina¹⁵⁹.

Mesmo com a disposição do CTN, alguns questionamentos de que o contribuinte de fato não poderia figurar no polo ativo da ação de repetição de indébito chegaram aos Tribunais. O argumento utilizado é que o contribuinte de fato seria uma figura estranha, alheia à relação jurídica tributária, sendo que a competência seria do contribuinte de direito. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça - STJ vem decidindo em conformidade com a determinação legal, a exemplo do acórdão abaixo transcrito¹⁶⁰:

“AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.237.418 - RS (2011/0027996-5)

RELATOR	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE	SANTA LÚCIA S/A
ADVOGADO	MATEUS FETTER DE ALMEIDA E OUTRO(S)
AGRAVADO	ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR	MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence, em regra, ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não arcou com o respectivo ônus financeiro caracteriza

nascimento ao dever concreto de pagar tributo." In: AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo : Editora Saraiva, 1997, p. 257.

¹⁵⁹ Art. 166 do CTN “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

¹⁶⁰Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100279965&dt_publicacao=12/02/2015 Acesso em 20.03.2015.

enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possui autorização expressa para tanto.

2. No caso, a Corte de origem concluiu que não houve a comprovação de que o autor da demanda arcou com o encargo financeiro do tributo, o que impossibilita o pedido de restituição. Rever esse posicionamento da instância ordinária requer a análise do contexto fático-probatório da lide, o que está obstado pela Súmula 07/STJ.

3. Agravo regimental não provido.”

O Ministro Mauro Marques foi contundente na decisão ao afirmar que, se o contribuinte de direito pudesse ter ressarcido o montante do imposto, equivaleria a enriquecimento ilícito. Nessa decisão, o relator foi preciso, como dito, que o contribuinte de direito necessita de expressa autorização daquele que suportou o encargo econômico do tributo.

Algum embaraço pode causar a existência de dois contribuintes, ainda que esse não seja um conceito jurídico, pois para o direito há somente um contribuinte, o de *jure*.

O ICMS é naturalmente imposto indireto porque quem arca com o mesmo é o adquirente da mercadoria. Portanto, indiretamente alcança o consumidor final, havendo uma repercussão na cadeia produtiva e isso será também importante para a arrecadação das receitas vinculadas ao tributo indireto.

5.2 Imposto plurifásico

O imposto monofásico é aquele que incide apenas em um único momento da cadeia produtiva, ao passo que o plurifásico incide em tantas fases quanto forem as existentes no processo econômico. O monofásico, em regra, tem menor capacidade de arrecadar, ocorrendo o oposto com o plurifásico, daí o interesse dos Estados em instituírem esse tipo de imposto. O ICMS incide sobre todas as fases produtivas, "ou seja, é cobrado fracionadamente em cada um dos ciclos econômicos"¹⁶¹, daí ser plurifásico. Por ser plurifásico, percebemos a importância do sistema de dedução do imposto liquidado na transação anterior. Se apenas existisse a previsão de que o imposto incidiria em todas as fases, sem a previsão da neutralidade, haveria a tributação sobre a tributação do processo anterior.

O ICMS do combustível constitui uma exceção, pois não é plurifásico, ao contrário, é cobrado somente uma vez, na origem, no produtor; daí ser monofásico.

¹⁶¹ GOMES, Fábio Luis. Manual sobre o IVA nas comunidades européias : os impostos sobre o consumo no Mercosul. Curitiba : Juruá Editora, 2006, p. 28.

Podemos ainda afirmar que os impostos plurifásicos subdividem-se em cumulativo ou sobre o valor acrescentado¹⁶², o que também será estudado.

5.3 Não cumulativo

O imposto pode recair na cadeia econômica de um bem de duas formas: cumulativa e não cumulativamente. Na primeira hipótese, o tributo incide de modo uniforme e integral sobre todas as operações da cadeia econômica, aumentando-se a carga tributária sem permitir a compensação. Desse modo, o consumidor final suportará a somatória de todo o tributo, daí também ser denominado de tributo em cascata. O Estado que opta por tributar de forma cumulativa, ainda que aplique alíquotas relativamente baixas, certamente terá maior arrecadação de receita; o que, sob a ótica do Fisco, pode ser avaliado como uma vantagem, no entanto, representa-se extremamente onerosa para aquele que o suportará. Ademais, os impostos cumulativos não permitem ao adquirente final saber quanto foi pago de tributo sobre determinado produto, já que foi incorporado de forma cumulativa.

Por outro lado, a não cumulatividade incide de modo fracionado, ao invés de integral, alcançando apenas o valor da diferença acrescentado pelo agente econômico, permitindo a compensação de créditos e débitos. Neste caso, o imposto recolhido pela Empresa na transação anterior é deduzido na operação seguinte. Essa apuração do ICMS não se faz item a item, mas, sim, a relação da somatória das notas de compras e as de vendas e tem-se o montante a pagar ou a receber. Há um sistema, como dito, de compensação de créditos e débitos. Acreditamos que o termo mais adequado seja “compensado” ao invés de “deduzido”. O legislador, ao editar tal princípio, revelou preocupação com o impacto tributário sobre a mercadoria na última etapa que recai sobre o consumidor final, daí a importância do mencionado princípio. Portanto, o abatimento corresponde a não cumulatividade¹⁶³. A sua aplicação é de caráter obrigatório para o ICMS.

¹⁶² "O conceito de valor acrescentado como objecto do tributo e conceito-base para a quantificação do imposto sobre o consumo é um dos muitos exemplos de juridificação de um conceito económico." In: SANCHES, J. L. Saldanha. Manual de direito fiscal. 3ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2007, p. 412.

¹⁶³ Semelhante situação acontece com o IVA em Portugal, como se percebe pelas palavras de FERNANDES “desse modo, o IVA já liquidado na venda de um bem representa a carga fiscal total sobre ele incidente, sem qualquer efeito cumulativo, dado que o imposto anteriormente suportado apenas funcionou como adiantamento uma vez que é recuperado pela dedução ao imposto liquidado na venda.” In: FERNANDES, José Domingos da Silva. Manual do IVA . Lisboa : Publisher Team, 2006, pp. 17-18. Montesquieu também leciona sobre o adiantamento: “O tributo natural do governo moderado é o imposto sobre as mercadorias. Como este imposto é realmente pago pelo comprador, apesar de ser o mercador a adiantá-lo, é um empréstimo que mercador já fez ao comprador; assim, tem de se ver o negociante como

Concluimos, então, que o ICMS é um imposto não cumulativo, isto é, quando a empresa imprime a fatura, destaca o montante relativo ao ICMS, sendo que o valor do imposto a recolher não é o destacado na nota fiscal, pois tem o direito de creditar o imposto pago na transação anterior. O Art. 155, 2º, I da CF/88 trata do princípio da não cumulatividade para o ICMS, senão vejamos:

Art. 115.

(...)

§ 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;

A Constituição foi, inclusive, didática quanto a explicação da não-cumulatividade ao explicitar que essa corresponde à compensação entre o que é devido na etapa atual da operação com o cobrado nas anteriores. O constituinte não deixou dúvidas aos aplicadores da lei.

Observa-se que o imposto na etapa final será igual a soma dos fracionamentos de cada etapa de produção. Cada agente econômico paga apenas sobre o que agregou. A não-cumulatividade, como dito, é de aplicação obrigatória em razão da existência do sistema de compensação dos créditos e débitos, isto é, o ICMS da operação anterior é compensado na operação seguinte para evitar que o imposto seja um elemento decisivo na composição do preço. Caso contrário, haveria o efeito cascata, o que significa que o valor do imposto é cobrado sobre o próprio imposto e não somente sobre o valor do bem. Observe-se que nos impostos cumulativos a receita estatal é maior quanto mais intervenientes existirem na transação, o que não acontece nos impostos neutrais, uma vez que a arrecadação do Fisco é em função do preço final dos bens.

O contribuinte de direito (conceito econômico e não jurídico) é aquele que faz débito e crédito, enquanto que o consumidor final não pode usufruir do benefício do crédito, tendo apenas o débito, o valor a pagar. A ideia nuclear da não cumulatividade é não tributar por cascata para não onerar ainda mais o produto adquirido pelo consumidor final, o qual suportará o valor monetário do tributo. Desse modo, esses

o devedor geral do Estado e simultaneamente como o credor de todos os particulares. Ele adianta ao Estado os direitos que o comprador lhe pagará algum dia; e pagou pelo comprador os direitos que pagou pela mercadoria. Percebe-se, então, que quanto mais o governo é moderado, mais reina o espírito de liberdade, que quanto mais as fortunas estão seguras, mais fácil é ao mercador adiantar ao Estado e emprestar ao particular direitos consideráveis.” In MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. Do espírito das leis. Lisboa : Edições 70, 2011, p. 376.

tributos oneram o consumo e não a produção, uma vez que a força econômica do empresário não é onerada, mas, sim, a do consumidor.¹⁶⁴

5.3.1 Neutralidade

Dissemos na não cumulatividade que o imposto incide sobre o valor acrescentado e que isso acontece porque o valor de ICMS pago na operação anterior é dedutível na operação subsequente. Desse modo, o valor do imposto não altera os preços da mercadoria e serviços e não gera deformidade. A neutralidade está intrinsecamente relacionada com a não cumulatividade.

BASTO¹⁶⁵ elucida que

"por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim "distorções" dos seus comportamentos. (...) Dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando - como qualquer imposto não pode deixar de provocar - efeitos de rendimento, é isento porém de efeitos de substituição."

O imposto neutro não tem o efeito da substituição porque o consumidor não precisa optar por escolher outro bem, senão aquele que realmente queria adquirir.

No entendimento de BORIA¹⁶⁶:

"Viene invece accolto il paradigma di un tributo neutrale, del tutto idoneo ad influenzare le scelte imprenditoriali e dunque la conformazione del sistema produttivo o distributivo, in quanto destinato ad essere riversato esclusivamente sul consumatore finale ed indipendentemente dal numero delle transazioni e della circolazione del bene o del servizio nei rapporti tra agenti economici (e cioè tra imprenditori o professionisti)."

Para entendermos melhor sobre essa incidência do valor acrescentado e consequentemente a neutralidade, analisaremos um exemplo bem simples, com alíquota hipotética de 10%.

“A” (produtor) – não tem ICMS a deduzir¹⁶⁷. Vende uma camisola por R\$10,00. Ao aplicar a taxa, “A” deverá entregar ao Estado R\$1,00 referente ao ICMS (10% de R\$10,00).

¹⁶⁴ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 371.

¹⁶⁵ BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional : lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais-DGCI, 1991, p. 29.

¹⁶⁶ BORIA, Pietro. Diritto tributario europeo. Milano : Giuffrè, 2010, p. 296. Discordamos apenas em relação ao aspecto do "totalmente incapaz de influenciar as decisões". Na verdade, sabemos que na prática não há nenhum imposto totalmente neutral.

¹⁶⁷ Para simplificar o exemplo foi desconsiderado o ICMS da matéria-prima.

“B” (atacadista) – pagou então pela camisola R\$11,00 (10+1) e irá acrescentar R\$10,00 ao produto. O valor então passará a ser de R\$20,00 (já que o percentual não incidirá sobre o ICMS anterior, mas somente pelo acrescentado). Novamente fazemos a conta matemática e percebemos que o ICMS será de R\$2,00 (10% de R\$20,00). Como “B” já pagou ao adquirir a camisola R\$1,00, irá deduzir dos R\$2,00 que teria a pagar, sendo que entregará ao Estado R\$1,00 (R\$2 - R\$1).

“C” (varejista) – paga R\$22,00 pela camisola (20+2) e acrescenta R\$20,00 ao produto. Ela poderá deduzir R\$2,00 da transação anterior. Como a camisola passou a ser R\$40,00, o valor do imposto é R\$4,00 (10% de R\$40,00). Entretanto, esse não será o valor entregue ao Fisco pelo varejista. “C” recolherá aos cofres públicos R\$2,00, já que deduzimos os R\$2,00 da operação anterior.

Por fim, “D”, consumidor final, suportará esse imposto e pagará pela camisola R\$44,00, sendo R\$4,00 (10% de R\$40,00) de ICMS. Então, o ICMS é esse imposto geral sobre o consumo que se opera, como no exemplo acima, na circulação da mercadoria e a tributação é suportada por quem está no final da cadeia: o consumidor final desses bens e serviços.

Observe-se que esse sistema de compensação não é realizado compra a compra, mas por determinado período (mensal, independente do volume de negócio da empresa)¹⁶⁸ em que o operador econômico tem o dever legal de apresentar sua declaração¹⁶⁹.

Duas percepções são passíveis de análise:

1. Com o ICMS não há o efeito cumulativo da tributação, já que a taxa hipotética de 10% não incidiu sobre as parcelas do imposto que se sucederam ao longo das operações realizadas.

¹⁶⁸ No IVA, essa declaração será mensal para os sujeitos passivos que no ano de 2011 fizeram negócios igual ou superior a 650.000 EUR; e trimestral para os de volume menor que 650.000 EUR. A lógica é que as empresas de menor volume de negócios precisam de menos burocracia administrativa para que não onere em demasiado os custos operacionais.

¹⁶⁹ O mesmo acontece com o IVA “a *dívida de imposto* de um sujeito passivo de IVA é dada pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou serviços prestados, durante um determinado período, e o montante de imposto suportado nas aquisições efectuadas no mesmo período. O que significa que a determinação da matéria colectável não se faz através da determinação directa do valor acrescentado de cada empresa, o que a tornaria de extrema complexidade e só possível a partir de informações contabilísticas muito detalhadas, mas, através do método de *dedução imposto do imposto*, de *crédito do imposto* ou método *indirecto subtractivo*”. (grifo do original), apud. Xavier de Basto. In: NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 8ª ed. Coimbra : Almedina, 2015, pp. 555-556.

2. Eis a neutralidade do ICMS: não interfere decisivamente a formação do preço da mercadoria. A qualquer fase do processo, pode-se quantificar/conhecer o valor do imposto.

Uma dedução lógica da neutralidade do imposto é que a carga fiscal não constitui elemento decisivo para se adquirir uma mercadoria, o que é muito importante, inclusive na escala internacional. Uma vez que a neutralidade é preservada, a escolha pelo produto é feita considerando os preços dos fatores de produção e não a carga fiscal¹⁷⁰. A neutralidade pode favorecer tanto os produtores quanto os consumidores. Os produtores por poderem manter o método de produção e, os consumidores, que podem escolher exatamente o bem objeto de seu desejo.

Observe-se que essa neutralidade do ICMS coaduna com o princípio do pacto federativo, inclusive para construir um mercado comum, com sã concorrência entre os operadores econômicos independentemente de esses operadores estarem situados em distintos Estados Federados. Desse modo, a neutralidade do imposto também será peculiar para que não exista a valorização de um Estado em detrimento de outro.

Como dito, em razão da neutralidade, é possível conhecer a carga fiscal desses impostos que em cada momento oneram o bem ou o serviço. Em suma, o imposto a pagar por cada agente econômico corresponde ao: 1. valor calculado sobre o preço de venda; 2. deduzido da importância de imposto que suportou na compra do bem ou na prestação do serviço.

Por ser um imposto neutral, não ocorrem os efeitos cumulativos ou em cascata, isto é, a inclusão na matéria coletável do próprio imposto pago na transação anterior. Caso contrário, esse imposto não seria neutral e interferiria na formação do preço da mercadoria. Quanto maior for a cadeia produtiva, maior será o valor do imposto devido ao Estado. O imposto cumulativo fica obscuro, sendo difícil a sua quantificação¹⁷¹.

É por tudo isso que CARVALHO¹⁷² afirma:

¹⁷⁰ É verdade que o senso comum dos brasileiros reclama da alta carga tributária, mas isso não é específico do ICMS.

¹⁷¹ “Mas repare-se que o imposto cumulativo ou em cascata, porque influencia o preço de venda da mercadoria, e influencia-o, quer por via da dimensão do circuito econômico quer por força da maior ou menor taxa de tributação, irá fazer inclinar a decisão de compra para o país onde a carga fiscal global for menor.

E assim o comércio internacional seria desviado, não por razões de preço dos factores de produção, mas por razões fiscais.” FERNANDES, José Domingos da Silva. Manual do IVA . Lisboa : Publisher Team, 2006, p. 13.

¹⁷² CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo : Saraiva, 2013, pp. 64-65.

"A *neutralidade tributária* encerra verdadeiro princípio, e, como tal, traz em seu bojo um valor, traduzido na busca de diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica."

É importante que o imposto seja neutral para que apenas os aspectos econômicos interfiram no momento da decisão de comprar um determinado produto em um Estado ou mesmo em um país, para que esse produto não seja mais barato em outro porque nesse não há a cumulatividade ou efeito cascata, conforme estudado.

5.4 Seletividade

Antes mesmo de adentrar na seletividade do ICMS, importante entendermos a definição do termo princípio¹⁷³. Princípio, como o próprio nome sugere, é o que está no início, que serve de parâmetro, estabelece padrões a serem observados.

Para CARRAZZA¹⁷⁴:

"Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema."

O princípio será o norteador da interpretação das leis, muitas vezes sobrepondo-as. Quando o princípio vem expresso na constituição, é de aplicação obrigatória e denomina-se princípio constitucional. Superada essa informação, passamos ao princípio da seletividade.

Na seletividade, as alíquotas podem variar de acordo com a essencialidade do produto, isso significa que o consumo de luxo deverá ser onerado em relação ao consumo básico/necessário¹⁷⁵. Observe-se que outros impostos poderão não atender a essa característica. Note-se que a seletividade ocorre em função da mercadoria, nunca do sujeito passivo. Como visto, há alíquotas diferenciadas de acordo com a

¹⁷³ Para ÁVILA a distinção entre princípios e regras baseia-se na natureza da descrição/comportamento; da justificação exigida e da contribuição para a decisão. Não obstante a existência de postulados normativos aplicativos. In: ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: Revista de Direito do Estado: RDE. Ano 1, nº 1. Rio de Janeiro: Instituto de Direito do Estado e Ações Sociais - IDEIAS : Renovar, 2006, pp. 194-195.

¹⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12. ed. rev. ampl. actual. de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 19/98 e 20/98. São Paulo : Malheiros Editores, 1999, p. 30.

¹⁷⁵ Para SMITH "by necessities I understand, not only the commodities which are indispensably necessary for the support of life, but whatever the custom of the country renders it indecent for creditable people, even of the lowest necessary of life. (...) Under necessities therefore, I comprehend, not only those things which nature, but those things which the established rules of decency gave rendered necessary to the lowest rank of the people. All other things, I call luxuries." In: SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Volume II. Indianapolis : Liberty Fund, 1981, pp. 869-870.

essencialidade do produto; para os artigos essenciais, elas são mais baixas, ocorrendo o contrário para os demais produtos.

Salientamos que a CF/88 (Art. 155, §2º, III) utilizou o verbo "poderá", o que pode ser interpretado como uma faculdade do legislador para aplicar esse princípio no ICMS. Portanto, ficaria a critério de cada Estado utilizar ou não a seletividade¹⁷⁶. O que na prática aconteceria é que os Estados não utilizariam. Se assim o fosse, criticaríamos esse posicionamento do Constituinte em ter inserido um princípio na Constituição sem carácter obrigatório, mas facultativo. Ora, o princípio, como inicialmente elucidamos, é uma diretriz a ser seguida e quando o constituinte inclui uma diretriz facultativa é o mesmo que dizer que, em verdade, não é um princípio, o que na prática tem gerado inúmeras distorções. No entanto, ao fazer uma análise sistemática da CF percebemos que o "poderá" é um imperativo a ser observado pelos legisladores.¹⁷⁷

Nos dizeres de NOGUEIRA¹⁷⁸:

"A nosso ver, a essencialidade de mercadorias e serviços deve estar a serviço do bem comum, cujo atendimento é a missão do Estado em seu todo. Esta possibilidade de seleção por meio do ICMS, que é imposto estadual, parece não poder ser efetivada isoladamente por um Estado-Membro dentro da Federação. Neste sentido, parece claro que tal providência terá sempre que ser conjuntural e obedecer aos termos a lei complementar a que se refere o item XII, g, do mesmo citado §2º do art. 155."

Para a aplicação efetiva desse, o legislador tem que definir quais são os produtos essenciais e, certamente, entre eles constarão aqueles que as pessoas precisam para sobreviver, incluindo alimentação, vestuário e transporte. Novos questionamentos podem surgir a respeito do que é essencial, seria apenas o que é necessário tão somente comer, vestir-se e locomover-se? O essencial é também ter acesso à cultura e qualidade de vida, por exemplo? O certo é que existindo uma lista exemplificativa de produtos e serviços essenciais, os contribuintes poderiam ser beneficiados, pois haveria uma forma de cobrar dos Estados a aplicação do mencionado princípio.

Em resumo, fazendo uso das palavras de OLIVEIRA¹⁷⁹, a não cumulatividade e a seletividade visam “mitigar o fenômeno econômico da repercussão tributária visando evitar que se torne impraticavelmente oneroso o consumo de certos bens.”

¹⁷⁶ Este é, inclusive, o posicionamento defendido por MELO, José Eduardo de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358.

¹⁷⁷ Nesse mesmo sentido DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 168 e CARRAZZA. Roque Antonio. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 507.

¹⁷⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª ed., atualizada. São Paulo : Editora Saraiva, 1995, p. 133.

5.5 Utilização do princípio do destino na tributação do ICMS

A tributação pode ocorrer na origem ou no destino da mercadoria ou do serviço. Tributar na origem é incidir o imposto no momento da saída do produto; se a incidência for no local de chegada do produto, teremos a tributação no destino. No princípio da origem, a competência para tributar é do Estado de procedência da mercadoria; por outro lado, a tributação no destino é atribuída ao Estado destinatário da mercadoria. Ao utilizar a exportação e a importação, verificamos que, em razão do princípio da origem, a exportação é tributada, o que corresponde dizer que esse produto é vendido além do preço da mercadoria com o do tributo. Já a importação observa o princípio do destino, garantindo ao importador que aquela mercadoria não fora tributada à entrada.

De logo podemos perceber que, quanto às receitas fiscais, quando há a opção pela tributação na origem, o Estado de envio da mercadoria ficará com a receita; na tributação do destino, essa receita ficará para o Estado receptor, já que a mercadoria foi tributada com a entrada nesse estado e a saída do outro Estado esteve isenta. Em regra, o Estado que envia a mercadoria é mais rico do que o consumidor, pois foi o que produziu o bem. Nesse sentido, os Estados (de destino) consumidores são penalizados, pois têm sua receita diminuída.

É certo também que a tributação na origem dispensa a existência de controle aduaneiro entre os Estados, o que não acontece com a tributação no destino. Observe que a incidência do ICMS na importação e não na exportação exige a existência de barreiras alfandegárias para controlar quais os bens e/ou serviços que entraram nos estados para poder tributar¹⁸⁰. Salientamos que não podemos confundir essa situação com a disposição constitucional de garantia assegurada ao contribuinte em não ter limitação ao tráfego, quer de pessoas, quer de bens por meio de tributos (Art. 150, V). O citado dispositivo veta a criação de um tributo cuja hipótese de incidência coincida com

¹⁷⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 86.

¹⁸⁰ BASTO alerta que as fronteiras não podem ser encaradas como obstáculos, pelo contrário, permitem que a tributação não seja um fator decisivo para a escolha da mercadoria. "As fronteiras fiscais, que existem sempre que vigore o princípio do destino, não constituem pois, em si mesmas, um obstáculo ao comércio internacional (a não ser num mero sentido burocrático ou administrativo). Bem ao invés: as fronteiras fiscais existem para garantir ajustamentos correctos e neutralidade fiscal, tanto na exportação como na importação; para garantir, em suma, que os impostos internos de consumo não possam ser usados para desviar o comércio internacional do padrão estabelecido pelo funcionamento livre dos mercados." BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional : lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais-DGCI, 1991, p 80.

o tráfego de pessoas e bens nas fronteiras dos Municípios e Estados¹⁸¹. Portanto, não pode se afirmar que o art. 150, V veta a existência de barreiras alfandegárias.

Em regra, o princípio do destino favorece que o imposto realmente seja cobrado onde o bem é consumido e não onde é fabricado. Preserva, portanto, a tributação do consumo, uma vez que será entregue aos cofres públicos no local da transmissão do bem ou da prestação do serviço e não no local onde o bem, por exemplo, foi produzido.

Para preservar o princípio do destino, as exportações são imunes ao ICMS, ao passo que as importações são tributadas, significando que o imposto incidirá no local de destino do bem ou serviço e não no local em que o mesmo fora fabricado ou do domicílio da Empresa. Em verdade, o princípio da origem somente deveria ser utilizado se houvesse uma perfeita harmonia entre os Estados da federação, ao que nos parece não ser a realidade brasileira.

FERNANDES¹⁸² aponta algumas dificuldades para a adoção do princípio da origem, em relação ao IVA, que também servem de análise para o ICMS, a saber:

1. Complexidade no exercício do direito à dedução. Partindo da premissa de que o adquirente do bem pode fazê-lo em diferentes países, no momento da dedução seria difícil conciliar essa questão pelo fato de os produtos terem sido adquiridos em países diferentes, o que também implica moedas diferentes (para os países que não são da zona euro).
2. Desvio do comércio para os países onde a taxa do IVA for a mais baixa.
3. Redistribuição de receitas estatais. Quando o comprador e vendedor situam-se num mesmo país não haveria qualquer problema, diferente de quando quando o comprador estivesse em um país e o vendedor em outro. Com isso, haveria a clara diminuição de receitas do país importador, em contrapartida, o exportador teria um aumento nas receitas de IVA.

Para o ICMS não teríamos o problema de moedas diferentes, já que no Brasil a moeda oficial é o Real; ° itens dois e três acabam por afetar o Brasil desde que troquemos a perspectiva do país para os estados. Portanto, o desvio do comércio e a diminuição de receitas dos estados consumidores é uma realidade patente.

Tendo ainda em mente o IVA, até porque nos anos 60 foi ele a inspiração para o ICMS, podemos questionar o porquê de, internamente, nas transmissões

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed., rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pp. 61-62.

¹⁸² FERNANDES, José Domingos da Silva. Manual do IVA . Lisboa : Publisher Team, 2006, pp. 23-24.

intracomunitárias não ser observado o princípio do destino. Poderia ser a solução para problemas como a fraude carrossel, pois evitaríamos as isenções nas transmissões dos bens¹⁸³. Essa resposta acabaria por ajudar o Brasil na solução das transações interestaduais.

Como visto, a questão da tributação na origem ou no destino é um problema comum ao ICMS brasileiro e ao IVA europeu, conforme PORTO¹⁸⁴ relata:

“Com o estabelecimento de um mercado único sem barreiras físicas, ou seja, sem paragens nas fronteiras, deixou de ser possível haver controlos fronteiriços, para a aplicação do IVA de acordo com o princípio do destino.

O problema não se poria se se tivesse ido para o princípio da origem, não havendo então ajustamentos a fazer. Trata-se todavia de princípio que exigiria a fixação de taxas únicas para todos os países, sob pena de, com a maior facilidade, se comprarem os bens no país ou nos países onde as taxas fossem mais baixas.”

A livre circulação das mercadorias, sem qualquer barreira alfandegária é tema recorrente na doutrina, como BORIA¹⁸⁵ assevera:

"Sotto il profilo fiscale la libera circolazione delle merci viene assicurata soprattutto con l'eliminazione delle barriere doganali e con l'omogeneizzazione delle imposte sul consumo previste nei vari Stati membri."

Portanto, a regra atual do ICMS é a tributação na origem. Entretanto, nas transações interestaduais a aplicação do princípio do destino poderia ser uma opção para diminuir a guerra fiscal entre os estados, haja vista que teriam mais receitas fiscais, sem a necessidade de renunciar ilegalmente as receitas do ICMS. Entendemos, no entanto, que não é tão somente a escolha da tributação pelo princípio do destino que irá resolver os questionamentos dos Estados “consumidores”. Se a opção for efetuar a tributação na origem, que haja a justa repartição das receitas para que o benefício seja remetido para

¹⁸³ O argumento de que a necessidade de se abolir as fronteiras do mercado interno da UE e a adaptação da legislação para que nas transmissões intracomunitárias de bens aplica-se o princípio da origem não deve prosperar, até porque se melhorar a eficácia dos meios de controle já existentes não haveria conflitos como esses. Nesse sentido, FERNANDES, José Domingos da Silva. Manual do IVA . Lisboa : Publisher Team, 2006, p. 20 “a Comunidade desenvolveu-se no sentido da construção de um mercado interno sem fronteiras, de modo a permitir a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais.

E para que as mercadorias circulem livremente dentro do espaço comunitário não podem estar sujeitas a controlos fiscais, nomeadamente para efeitos de liquidação de IVA no momento da importação dos bens. (...)

Ou seja, o objectivo de construção de um mercado sem fronteiras colidia com a estrutura do IVA que, na troca entre os Estados membros, determinava a isenção das exportações e a tributação das importações, factos estes que impunham a intervenção das alfândegas.

Por isso, a legislação do IVA tinha de ser adaptada ao mercado sem fronteiras.”

¹⁸⁴ PORTO, Manuel. O Poder Tributário na União Européia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 25-26.

¹⁸⁵ BORIA, Pietro. Diritto tributario europeo. Milano : Giuffrè, 2010, p. 137.

aqueles estados, uma vez que neles se encontram os consumidores finais que suportam o valor econômico do tributo, cujo pensamento coincide com o de PORTO¹⁸⁶:

“O princípio da origem exige além disso uma compensação financeira dos países com superávit comercial aos países que têm déficit, para que as receitas se repartam de acordo com o ônus dos consumidores de cada país; tal como importa que aconteça, tratando-se de uma tributação do consumo”.

Explicitadas as cinco características do ICMS, passaremos a abordar os sujeitos, hipóteses de incidência, base de cálculo e alíquota do imposto.

6. Sujeitos Passivos do ICMS

O Código Tributário Nacional - CTN define como sujeito ativo aquele que pode exigir o tributo, e como passivo da relação jurídica tributária aquele que está obrigado ao pagamento do tributo e ao dever de cumprir as obrigações tributárias.

O Art. 121 do CTN divide o sujeito passivo em contribuinte e em responsável, vejamos:

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

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

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

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

O contribuinte é, então, a pessoa que tenha relação com o fato gerador, enquanto que o responsável, apesar de não ter essa ligação direta, é determinado pela legislação como responsável pelo pagamento do imposto.

Esclarece BENÍCIO¹⁸⁷ que:

"O legislador do Código Tributário Nacional - inspirado principalmente pela doutrina alemã, pela teoria dualista da obrigação e pelos preceitos do então vigente *Reichsabgabenordnung* (RAO) - houve por bem diferenciar os sujeitos passivos em duas espécies, relacionadas no parágrafo único do artigo 121, a saber: *contribuinte*, de um lado, e *responsável*, de outro."

6.1 Sujeito Passivo - contribuinte

Para fins de ICMS, afirmamos que o contribuinte é a pessoa física (nos casos de importação) ou jurídica que habitualmente seja caracterizado ou cujo volume do

¹⁸⁶ PORTO, Manuel. O Poder Tributário na União Européia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 26.

¹⁸⁷ BENÍCIO. Sérgio Gonini. ICMS : apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 69.

negócio caracterize o intuito comercial ao realizar operações de circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o que corrobora a leitura extraída do Art. 4º da LC 87/1996.

Para CARRAZZA¹⁸⁸, "temos para nós, portanto, não ser excessivamente arrojada a ideia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica, ou, até, sem personificação de direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis."

Constitui exceção aquele que, mesmo sem habitualidade e intuito comercial, importar mercadoria para qualquer finalidade, ser destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior, adquirir em licitação bens importados¹⁸⁹, adquirir energia elétrica ou petróleo de outro Estado e não utilizar na industrialização ou comercialização, administrar ou ser sócio de fato de sociedade constituída por pessoas interpostas (parágrafo único do art. 4º da LC 87/1996).

Com o sujeito passivo contribuinte não há maiores problemas.

6.2 Sujeito Passivo - responsável

Observamos que somente por disposição expressa em lei é que uma pessoa pode ser definida como responsável tributário, veda-se, portanto, a convenção das partes, ao mesmo tempo que obedece ao princípio da legalidade. De igual modo, não é possível o uso da analogia ou interpretação extensiva para entender que determinado agente seja responsável pelo imposto, uma vez que a interpretação é literal. É por isso, por exemplo, que os pais e tutores são responsáveis pelo adimplemento fiscal de seus filhos e tutelados (Art. 134, I e II do CTN).

Nesse viés, o Art. 128 do CTN determina que a lei pode atribuir a terceiros a responsabilidade do crédito tributário. Os responsáveis assumem essa obrigação por substituição¹⁹⁰ ou por transferência¹⁹¹. Na substituição, o substituto é chamado a

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, p. 45.

¹⁸⁹ As mercadorias que são apreendidas pela Receita Federal por descaminho (Art. 334 do Código Penal - CP) são leiloadas e quando o adquirente dá o lance, o valor do ICMS não está incluído ao valor da mercadoria. Para fins de registro, os bens apreendidos por contrabando (Art. 334-A do CP) não podem ser utilizados pelo governo e os mesmos devem ser destruídos.

¹⁹⁰ A substituição é típica do ICMS, Imposto sobre a Renda - IR e Contribuição Previdenciária; a transferência ocorre nos demais tributos.

¹⁹¹ A transferência pode ser por sucessão (fenômeno cronológico entre o sucedido e o sucesso) ou por solidariedade. De um lado, há o dever de pagar o tributo e do outro, o dever de o governo cobrar esse tributo. Ainda que o titular da obrigação tenha óbito ou a empresa entre em recuperação judicial, o dever de pagar o tributo não cessa, não constituindo um impedimento para que o governo deixe de cobrá-lo, daí a importância dos sucessores. É certo também que para o direito tributário a relação dos particulares não é

assumir a responsabilidade desde o princípio; na segunda hipótese, há algum fato novo, posterior ao surgimento da obrigação de recolher o tributo, portanto, a responsabilidade por transferência surge posteriormente.¹⁹² A responsabilidade por transferência subdivide-se em adquirida por sucessão (Art. 129 e ss do CTN) e de terceiros¹⁹³ (Arts. 134 e 135 do CTN).

A respeito da responsabilidade por transferência baseada na sucessão, alerta BENÍCIO¹⁹⁴:

"A transferência por sucessão de responsabilidade tributária, destarte, não tem necessária ligação com o desaparecimento da pessoa do contribuinte, como apontam algumas análises mais descuidadas. Sendo decorrente do trespasse de patrimônio do contribuinte ao terceiro sucessor, no todo ou em parte, pode ocorrer sucessão tanto nos casos em que o obrigado original se extingue quanto naqueles em que ele persiste (...)."

A responsabilidade de terceiros é solidária, sendo responsáveis os pais, os tutores e curadores, administradores de bens, inventariantes, síndicos e comissários, tabeliães, escrivães e serventuários de ofícios, bem como os sócios. A responsabilidade pode recair pessoalmente nas figuras anteriormente citadas, nos mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de empresas privadas.

O STJ sumulou (nº. 430) o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” Portanto, para que o sócio de uma empresa seja responsabilizado pessoalmente pelo débito de ICMS é necessário que o Fisco demonstre que o mesmo agiu dolosamente, uma vez que a presunção é de inocência e o simples fato de não recolher o imposto não gera para si pessoalmente a obrigação de pagamento.

O Art. 124 do CTN trata da solidariedade para determinar que são solidárias todas as pessoas que tenham interesse comum no fato gerador ou aquelas designadas por lei. Quanto aos efeitos da solidariedade, dispõe o Art. 125 do CTN, *in verbis*:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

valorizada, uma vez que os Arts. 123 e 128 do CTN devem ser interpretados no sentido de que o valor do tributo pode ser exigido, sem benefício de ordem, de qualquer dos devedores.

¹⁹² Nesse sentido, BENÍCIO. Sérgio Gonini. ICMS : apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo : Saraiva, 2010, pp. 92-93.

¹⁹³ BENÍCIO chama-a de transferência por desídia. In: BENÍCIO. Sérgio Gonini. ICMS : apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 101.

¹⁹⁴ BENÍCIO. Sérgio Gonini. ICMS : apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 97.

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Desse modo, a solidariedade não comporta o benefício de ordem, portanto, os pagamentos, isenções e a interrupção da prescrição gera efeitos para todos os co-obrigados, até porque a obrigação tributária é indivisível. É possível para aquele que pagou o débito tributário ajuizar ação de regresso contra os demais e, dessa forma, ser ressarcido do montante pago. Também acarreta em solidariedade a ação (dolo) ou omissão (culpa) que resulte em não recolhimento do tributo.

Além das situações gerais expressas no CTN, a legislação dos 26 Estados brasileiros e do Distrito Federal elenca as hipóteses de responsabilidade de ICMS. Abaixo citamos as quinze hipóteses mais comuns, a partir da análise das legislações estaduais do mencionada imposto:

1. armazéns gerais ou depositários: na saída da mercadoria quando o contribuinte é de outro Estado; na transmissão da mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado; ao receber ou dar saída em mercadoria sem nota.
2. Transportador: em relação a mercadoria de outro Estado para destinatário incerto; pelas mercadorias sem documento fiscal; pelas mercadorias entregues a destinatário diferente do que consta na nota.
3. Arrematante: na saída da mercadoria objeto de arrematação judicial.
4. Leiloeiro: na saída da mercadoria objeto de alienação em leilão.
5. Intermediador de serviço: nas mercadorias com destino ao exterior sem documento fiscal; pelos serviços iniciados ou prestados no exterior sem documento fiscal ou que tenha destino diferente do que consta no referido documento.
6. Representante ou gestor em relação a operação feita com seu intermediário.
7. A pessoa que recebeu mercadoria isenta ou não incidente e que deu destinação diversa, desviando a finalidade.
8. As pessoas que tenham interesse comum na obrigação principal.
9. Aquele que concorre para a sonegação. Interessante que nessa situação é comum a legislação dispor que a pessoa é solidária em relação a todas as operações subsequentes à saída da mercadoria com sonegação fiscal, sem prejuízo da ação

penal. Observar que essa pessoa fica responsável por todas as operações e não somente pela operação que tenha dado causa.

10. Aquele que receber mercadoria para exportar e não o fizer, ainda que tenha justificativa para tal. Lembramos que as mercadorias para exportação são imunes ao ICMS, portanto, reinserir no mercado interno uma mercadoria que seria exportada significa que a mesma circulará sem ICMS. Nesse caso, além do valor do ICMS incidirá juros e multa. Isso acontece mais comumente com *trading*, armazém alfandegado e depósito aduaneiro.
11. Concessionário ou permissionário de portos e aeroportos alfandegados quando remeter a mercadoria para o exterior sem o documento fiscal, constituindo também crime de contrabando; entregar a mercadoria importada sem documentos ou que inobservou os requisitos exigidos pelo Brasil; entregar mercadoria importada sem autorização; entregar a mercadoria a pessoa diferente do que consta no documento de importação – DI.
12. Intermediador do serviço (*broker*) pelas mercadorias destinadas ao exterior sem nota fiscal; pelos serviços iniciados ou prestados no exterior sem documento fiscal ou entregue à pessoa diversa.
13. Prestador de serviço de intermediação comercial que envolva remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante o Fisco. Quando uma empresa está em situação cadastral irregular a Administração Tributária não tem meios de fiscalizar, daí que a legislação estadual responsabiliza solidariamente a empresa intermediária.
14. Prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual nas operações que tenham deixado de prestar informação.
15. Prestadores de serviços em Tecnologia da Informação – TI que deixaram de prestar informação solicitada pelo Fisco.

Nas duas últimas situações, a responsabilidade do *site* ou da empresa de TI não é pagar o tributo, mas prestar informações referente às transações.

7. Hipóteses de incidência do ICMS

O fato gerador do ICMS é a operação de transferência jurídica de mercadorias e serviços. Observe-se que o tributo não incide sobre a coisa em si, mas sobre as pessoas que praticam o negócio jurídico. Isso significa dizer que, se um brasileiro comprar uma

mercadoria importada, o ICMS não incidirá sobre essa mercadoria importada, mas sim sobre a importação. O negócio jurídico é a importação.

As principais hipóteses de incidência do ICMS são sobre a circulação de mercadoria e sobre os serviços, quais sejam: de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O ICMS incide também sobre a importação e outros serviços, desde que acompanhados de mercadorias. No entendimento de CARRAZZA¹⁹⁵, com o qual coadunamos, há pelo menos cinco impostos sob a sigla ICMS que também acabam por determinar as hipóteses de incidência desse imposto, a saber:

1. imposto sobre operações mercantis;
2. imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
3. imposto sobre serviço de comunicação;
4. imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica;
5. imposto sobre serviço extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Passaremos então a tratar separadamente cada uma dessas hipóteses de incidência.

7.1. Imposto sobre operações mercantis

Para falarmos dessa hipótese de incidência analisaremos o Art. 155, § 2.º, IX da CF/88, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

a) **sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;” (grifo nosso)

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p. 40-41.

Inicialmente, é preciso conceituar o termo mercadoria, já que é um dos núcleos do ICMS e muito será falado. A necessidade desse conceito foi questionada por JAPPE¹⁹⁶:

“Que é mercadoria? A questão parece estúpida uma vez que qualquer um sabe como responder. Uma mercadoria é um objecto vendido ou comprado que muda de mãos mediante um pagamento. Quando se paga por ela é coisa que depende de seu valor, e o valor é determinado pela oferta e pela procura. Paga-se a mercadoria com dinheiro porque a troca directa só é possível nas sociedades muito primitivas (...). A mercadoria, o dinheiro e o valor são coisas <<óbvias>> que se encontram em quase todas as formas conhecidas de vida social e a partir da pré-história. Pô-las em discussão pode parecer tão insensato como contestar a força da gravidade.”

De fato, é verdade que nosso senso comum tem uma definição do que seja mercadoria. Entretanto, a definição da mesma consta do Art. 191 do Código Comercial, que mesmo revogado, define-a como bem móvel destinado à revenda. É de salientar que o Art. 110 do CTN define que os conceitos privados não podem ser modificados pelo direito tributário. Daí que o conceito de mercadoria para fins de ICMS é o bem móvel destinado ao comércio que nos dizeres de CARRAZZA¹⁹⁷ “apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.”

Portanto, para ser mercadoria é preciso que o bem seja móvel e com a finalidade de ser vendido ou revendido. Descartamos, então, do conceito de mercadoria os imóveis, até porque a transmissão desses é tributado pelo Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos - ITBI. Nessa senda, na transmissão de titularidade de uma casa, por exemplo, não incidirá o ICMS. Importante também observar que o comerciante precisa praticar com habitualidade aquela transação. Exemplificamos com uma panificadora que fará uma reforma e venderá a montra e demais móveis antigos para arrecadar parte dos fundos para a remodelação. Observem que a atividade fim da padaria é vender pães e afins. Essa empresa não vende com habitualidade montra e outros bens de mesmo gênero. Nesse caso, sobre a venda dos referidos bens não incidirá ICMS, pois essa não é a atividade fim da empresa e o empresário do ramo de

¹⁹⁶ JAPPE, Anselm. *As aventuras da mercadoria: para uma nova crítica do valor*. Rev. Carla da Silva Pereira; trad. José Miranda Justo. 2ª ed. Lisboa: Antígona, 2013. p. 23. Karl Marx chamava a atenção para a contradição existente na mercadoria, pois tinha o valor de us e o seu próprio valor. Isso quer dizer que a destinação que se dá ao produto é o que de fato o define como mercadoria.

¹⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p. 48.

panificação não faz com habitualidade a venda de móveis expositores. A circulação jurídica da mercadoria, portanto, precisa ser feita com habitualidade pelo comerciante.

Necessário ainda atentar-se que mercadoria é diferente de produto e de bem. A mercadoria, como acima descrita, é um bem móvel destinado ao comércio, enquanto o produto é um bem industrializado e, por fim, bem é aquele que pertence ao ativo, ao patrimônio de uma pessoa, seja ela física ou jurídica. Quando se fala em ICMS pensamos sempre em mercadoria¹⁹⁸.

Superado o conceito de mercadoria, importante observar o significado de circulação, para que não ocorra restrição ao mero deslocamento da mercadoria. A circulação deverá ser analisada sob o aspecto jurídico e, portanto, aquela que enseja a transferência de titularidade.

A primeira hipótese de incidência de ICMS é justamente sobre a circulação de mercadoria. Circulação essa que pode acontecer no território nacional, como também pode ter início no exterior.

Percebemos pela leitura do texto constitucional que, neste momento, a importação de bens por pessoa física também é tributada pelo ICMS, não obstante outros impostos. O princípio da igualdade é mencionado para justificar tal incidência. Se o produto nacional similar ao importado é tributado pelo ICMS, aquele também deve ser para que não ocorra a discriminação dos produtos brasileiros.

Acreditamos ser essa uma decisão protecionista do mercado interno, mas que deveria ser feita de outra forma, caso se mantenha essa opção política do governo. Poderia aumentar ainda mais a alíquota do imposto sobre importação, mas jamais utilizar o ICMS para tal finalidade. O nosso entendimento é que somente poderia incidir o ICMS se fosse importada uma mercadoria para ser colocada à venda. O produto importado ao incorporar o patrimônio da pessoa física jamais poderia ser tributado pelo ICMS; como já citado, acreditamos que essa é uma maneira incorreta de tributação do ICMS na importação. Podemos utilizar o mesmo raciocínio tanto para as pessoas físicas quanto para as jurídicas.

Não obstante entendermos que a importação não deveria ser alvo de ICMS, é o que preconiza a Constituição. Para a importação ainda que não seja contribuinte habitual deve-se o imposto, isso quer dizer que se um brasileiro importar de Portugal

¹⁹⁸ Para esse caso também aplicamos a máxima de que toda regra tem exceção. Existirão situações em que se tributará com ICMS os bens e produtos adquiridos pelos consumidores, o que será abordado no momento apropriado.

algum produto será sujeito passivo do ICMS. Antecipamos desde já o questionamento de qual Estado usufruirá os rendimentos desse imposto. Não importará em qual Estado a mercadoria é desembaraçada¹⁹⁹, pois paga-se o ICMS no desembaraço, mas para o Estado de destino da mercadoria. No caso do serviço iniciado no exterior, é necessário que não seja tributado por ISS e o mesmo deve ser acompanhado do fornecimento de mercadoria.

Destacamos que a Súmula 661 do STF com a determinação de que

“Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.”

A Súmula é clara ao especificar que o importador deverá pagar o ICMS para desembaraçar a mercadoria. Portanto, apenas define o momento em que é devido o ICMS e não para qual Estado. Para que não reste dúvida, o imposto será recolhido para o Estado de destino da mercadoria.

No caso de importação, basta que adentre o território nacional um produto²⁰⁰ estrangeiro para que seja cabível o ICMS. Não precisa ser mercadoria, bem como o contribuinte de fato será o devedor do imposto. Nem sempre foi assim, da simples leitura da Súmula 660 do STF percebemos que anteriormente o entendimento jurídico era outro, *in verbis*:

"Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto."

Faz sentido esse entendimento sumulado porque o constituinte originário descreveu que, nos demais casos de importação, a incidência seria tão somente do imposto de importação, de competência da União. Afirmamos, portanto, que a mencionada Súmula, embora vigente, deve ter aplicabilidade afastada, até mesmo porque foi editada antes da EC 33/2001, aquela que alterou, entre outros, a redação do Art. 155, §2º, IX, "a" para que o ICMS-importação passasse a incidir sobre "pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto". O certo é que o ICMS-importação atualmente incide mesmo que a pessoa não seja contribuinte do imposto.

Quanto ao fato gerador do ICMS na importação, observamos que o legislador continua sedento por abocanhar mais e mais tributos dos contribuintes, inclusive alargando o conceito de contribuinte e extrapolando a ideia inicial de que o ICMS incide

¹⁹⁹ O Estado de São Paulo é o local de entrada da maior parte das importações. Se a tributação fosse no local do desembaraço aduaneiro esse Estado seria favorecido em detrimento dos demais.

²⁰⁰ A diferença entre produto e mercadoria é que aquele é resultado da industrialização; enquanto que a mercadoria é um bem móvel destinado ao comércio.

sobre a mercadoria. Como visto, mercadoria é um bem móvel destinado ao comércio. Ora, quando uma pessoa física importa um bem para seu consumo, este não será mercadoria, pois será incorporado ao patrimônio daquela pessoa e não posto à venda.

O princípio do destino também é utilizado para justificar a tributação da importação. Lembremos que a exportação não é tributada.

7.2. Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal

O segundo imposto dentro do ICMS é o incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal. A regra geral é que os serviços sejam tributados pelo ISS, de competência municipal. Entretanto, o ISS não recai sobre os seguintes serviços: transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, já que incidirão o ICMS. Em tese, como explicitado acima, o Art. 155, §2º, IX, “a” da CF/88 permite a tributação com ICMS sobre os serviços prestados no exterior ou lá iniciados. Para os serviços de transporte, é difícil que essa tributação aconteça.

A Carta Magna não tratou sobre qual o tipo de mercadoria transportada incidiria ICMS. Então, por não especificar, o entendimento é que incidirá ICMS sobre o transporte interestadual ou intermunicipal de qualquer bem, valores ou pessoas²⁰¹. Caso o transporte seja dentro do próprio município, o imposto a ser recolhido é o ISS.

O ICMS poderá ainda incidir sobre outros serviços, para tanto, esse serviço não poderá ser alvo do ISS e ser acompanhado de mercadoria. Esses são os dois requisitos para o ICMS sobre outros serviços, por exemplo, bar, restaurante. Isso está expresso na CF/88:

Art. 155.

(...)

§ 2.º

(...)

IX - incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Nessa vereda, afirmamos que sobre o serviço de transporte municipal incidirá o ISS, uma vez que consta do Item 16.01 da lista anexa da LC 116/03; para o transporte

²⁰¹ Apesar de soar estrecho, para esse fim as pessoas são consideradas mercadorias.

intermunicipal e o interestadual será devido o ICMS; enquanto que o transporte internacional²⁰² não sofrerá a incidência nem do ISS nem do ICMS, já que não há previsão legal. No caso do interestadual, será recolhido a favor do Estado que iniciou o transporte. A legislação definiu o critério da territorialidade para definir o local da tributação (Art. 11, II, a da LC 87/96).

A título de comparação, na Constituição anterior, o imposto sobre "transportes, salvo os de natureza estritamente municipal" era monofásico e de competência da União (Art. 21, X).

7.3. Imposto sobre serviço de comunicação

No Brasil dos anos 90, o serviço de comunicação era basicamente o de televisão - TV, rádio e telefonia fixa, sendo que a móvel ainda não tinha grande expressão²⁰³. Esses serviços eram inicialmente estatizados, posteriormente foram privatizados, quando o setor privado passou a geri-los. O Estado, então, observou mais uma possibilidade de arrecadar tributos.

Apesar dos interesses arrecadatórios, a lei fundamental determinou imunidade²⁰⁴ para os canais de TV abertos²⁰⁵ e às rádios AM e FM, uma vez que a prestação do serviço não é onerosa, mas de forma livre e gratuita. Desse modo, as emissoras abertas e às rádios AM e FM não são tributadas com ICMS. Entretanto, para os canais de assinatura²⁰⁶ haverá a incidência desse imposto e, em regra, esses serviços são mais dispendiosos para os consumidores.

Não obstante a CF/88 prever a possibilidade de serviços prestados ou iniciados no exterior serem tributados com ICMS, o serviço que é normalmente tributado é o de

²⁰² O serviço de transporte internacional abrange a saída do Brasil para o exterior, como no sentido inverso.

²⁰³ Posteriormente, a telefonia móvel ganhou tanta expressão que em 2008 foi editada a Súmula 350 do STJ para definir "O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular." Existiram inúmeras ações judiciais questionando se para habilitar o telemóvel deveria ser recolhido ICMS ou não. Celeuma definida com a mencionada Súmula.

²⁰⁴ Apesar de do texto constitucional constar a expressão "não incidirá", sabemos que é uma regra de imunidade, uma vez que consta da própria CF/88. Somente seria não-incidência se houvesse previsão em lei.

²⁰⁵ Os canais de TV aberta brasileira (Rede Globo, Record e Band, por exemplo) devem ter exercido grande *lobby* para que os constituintes fizessem constar a não-incidência de ICMS para os canais abertos. NABAIS salienta que "É que a capacidade de influenciar a legislação fiscal a seu favor, bem como a de fazer planejamento fiscal ou de fugir com êxito aos impostos não é igual para todos. De facto de uma tal capacidade apenas alguns contribuintes dispõem, mais especificamente as grandes empresas." In: NABAIS, José Casalta. A crise do estado fiscal. In: coord. SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima. Trajetórias de sustentabilidade: tributação e investimento. Coimbra: Instituto Jurídico, 2013, p. 55.

²⁰⁶ Os canais de assinatura são os fechados, ou a cabo como são popularmente chamados no Brasil, a exemplo da NET e SKY.

comunicação. Um brasileiro ao viajar para Portugal poderá habilitar o seu telemóvel para que funcione naquele país. O turista poderá receber e efetuar chamadas, mas ao regressar de viagem e conferir a fatura do telemóvel constatará a cobrança de ICMS, este é um clássico exemplo de serviços de comunicação prestados no exterior. Por outro lado, se esse brasileiro não quiser utilizar o telefone e fizer ligação a cobrar para sua residência no Brasil, o fato de o serviço ter se iniciado no exterior, também terá a incidência de ICMS. Apenas para que não fique qualquer margem de dúvida, se o turista compra em Portugal o *sim card* e efetua chamadas para o país de origem não há que falar em ICMS, pois o serviço foi pago no exterior e não há base de cálculo para o Brasil.

Ressaltamos ainda que a Lei nº. 9.472/97, a qual dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, fixou o seu conceito, a saber:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Não resta dúvida de que o serviço de comunicação tem uma grande expressão e que os fatos da vida acontecem em uma velocidade maior do que a legislação consegue acompanhar, a exemplo do que tem acontecido com a internet.²⁰⁷ Na Constituição anterior, o imposto sobre "serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal" era de competência da União (Art. 21, VII).

7.4. Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica

Há regra de imunidade (Art. 155, §2º, X, "b" da CF/88) para as matrizes energéticas. A Carta Magna desonerou totalmente do ICMS os combustíveis que circulam no Brasil. Entretanto, a LC 87/96 em seu Art. 3º, III inovou ao restringir que a condição para a desoneração seria a utilização na comercialização e industrialização.

²⁰⁷ Relativamente ao provedor de internet, o STJ na Súmula 334 asseverou que "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet." Entretanto, os Estados continuam a cobrar ICMS para os provedores de acesso à internet, o que tem gerado demanda judicial. Na prática o que essa Súmula significa é que para os provedores não há cobrança de ICMS, mas se o *site* tiver serviços, por exemplo, de *e-mail* e download, incidirá o mencionado imposto.

Vamos então comparar o texto constitucional:

Art. 155.

(...)

§ 2.º

(...)

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Com o da Lei Complementar:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Claramente, a LC acrescentou ao texto constitucional a restrição "quando destinados à industrialização ou à comercialização". Isso significa que, se uma empresa comprar combustível em um Estado e levar para ser utilizado em sua frota de veículos em outro Estado, haverá a incidência de ICMS. O STF manifestou-se sobre o assunto (RE 198.088-5) e considerou como constitucional o mencionado artigo da LC, senão vejamos:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.”

Sabemos da dimensão geográfica do Brasil e que nem todos os Estados produzem combustíveis. Certamente, os constituintes com o intuito de preservar o pacto federativo e que os Estados não produtores suportassem, mesmo não produzindo matrizes energéticas, imunizou as operações que destinassem os combustíveis e energia elétrica para outros Estados. Entendemos que a condicionante da Lei Kandir, nesse aspecto, é inconstitucional, ainda que o STF já tenha se posicionado como constitucional.

A arrecadação do ICMS será a favor do Estado de destino do lubrificante, combustível ou energia elétrica. Registra-se ainda que, na Constituição anterior, o imposto sobre "produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de

lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica" era monofásico e de competência da União (Art. 21, VIII).

7.5. Imposto sobre serviço de extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais

Na CF anterior, o imposto sobre "a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais" era monofásico e de competência da União (Art. 21, IX). Com o advento da CF de 1988, a competência passou a ser dos Estados e do DF. Toda fase da cadeia econômica pode ser tributada, desde que respeite o princípio da não cumulatividade. As alíquotas são diferenciadas a depender da Região de destino dos minerais, bem como se teve início ou destino final o exterior.

8. Imunidade e não-incidência do ICMS

Visto as cinco hipóteses de incidência do ICMS, aqui denominados de cinco impostos dentro de um único imposto, abordaremos a imunidade e a não-incidência. A diferença entre uma e outra é que a primeira é sempre determinada pela Constituição, enquanto que na não incidência existe a possibilidade de tributar, mas a lei infraconstitucional determina a sua suspensão. A imunidade é tratada pela CF/88 no Art. 150 e podemos afirmar que essa é uma das formas de limitar o poder de tributar²⁰⁸. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os

²⁰⁸ Em sentido estrito além das imunidades, os princípios constitucionais tributários também constituem limitação ao poder de tributar. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte : Del Rey, 2000, p. 31.

suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A primeira hipótese é a imunidade recíproca que nos dizeres de BALEEIRO²⁰⁹ "a sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca." Esse dispositivo está presente desde a Carta de 1891. A regra é que "imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais"²¹⁰. A razão de existir dessa imunidade é o princípio do pacto federativo. Nota-se que a imunidade é em relação aos impostos, podendo ser cobradas as taxas e contribuições, se houverem.

A imunidade para os templos é, no mínimo, curiosa. No preâmbulo da CF/88 consta que a Constituição é promulgada sob a proteção de Deus, não obstante que desde a CF de 1891 ter havido a dissociação entre o Estado e a Igreja, além disso, o Brasil é um Estado laico. Essa imunidade é extensiva a todas as religiões, sem distinção entre elas.

Para efetivar a imunidade prevista na alínea "c", é necessário atentar-se aos requisitos da lei, neste caso o Art. 14 do CTN. MIRANDA²¹¹ destaca que "em fórmula sintética, por partido político entende-se uma associação de cidadãos, constituída a título permanente, para a realização de objectivos de modelação do Estado e da sociedade através do acesso aos órgãos de poder, seja este nacional, regional ou local."

Quanto à imunidade para livros, jornais e papeis para impressão, cumpre-nos lembrar que o constituinte por diversos momentos demonstrou a preocupação para que as pessoas tivessem acesso à informação, educação e cultura. Inclusive, determinou como competência comum à União, ao Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: "proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação" (Art. 23, V da CF/88). BALEEIRO²¹², ao mencionar a imunidade para os livros, periódicos e jornais, asseverou: "a Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de

²⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e actualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 95.

²¹⁰ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 115.

²¹¹ MIRANDA, Manual de Direito Constitucional. Vol. III. Tomo VII - Estrutura constitucional da democracia. Coimbra : Coimbra Editora, 2014, p. 160.

²¹² BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e actualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960, p. 191.

crítica e a propaganda partidária." Observa-se que essa imunidade é questionada quanto à extensão aos e-books, os quais atualmente sofrem a incidência dos impostos.

Para os fonogramas e videofonogramas de artistas brasileiros, desde que produzidos no país, também há previsão constitucional da imunidade. Mais uma vez a CF quis assegurar o acesso à cultura e incentivar os artistas nacionais.

O ICMS deverá, portanto, observar as cinco imunidades expressas no Art. 150. Sabemos, no entanto, que podem existir outras limitações ao poder de tributar, a exemplo de exportação (Art. 155, §2º, X, "a"); combustível em operações interestadual e energia elétrica (Art. 155, §2º, X, "b"); ouro²¹³ (Art. 155, §2º, X, "c") que é tratado como ativo financeiro ou instrumento cambial (incidirá o imposto sobre operações financeiras - IOF²¹⁴); assim como há imunidade para os radiodifusores, desde que livres e gratuitos (Art. 155, §2º, X, "d").

Até mesmo princípios constitucionais podem determinar imunidade. COELHO e DERZI²¹⁵ fazem crítica severa à imunidade:

"Pode-se afirmar que, sem sombra de dúvida, a *razão fundante e principal da imunidade* radica na necessidade de, em especial em economia instável e inflacionária como a nossa, reduzir custos - insumos que repercutem diretamente sobre os agentes industriais e comerciais." (destaque do original)

DERZI²¹⁶ sintetiza, a respeito da imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar."

Podemos afirmar que os impostos não imunes podem ou não sofrer a incidência, dependendo sempre de edição de leis para a não-incidência. O princípio do terceiro excluído de Aristóteles agrega a ideia exposta, já que ou é imunidade ou não o é. Não há

²¹³ Há dois tipos de ouro para fins tributários: mercadoria e ativo financeiro. O ouro mercadoria é aquele utilizado para o fabrico de joias, sobre o qual incidirá ICMS; o segundo será imune ao ICMS.

²¹⁴ O IOF é um tributo extrafiscal de competência da União, que, curiosamente, não fica com qualquer valor arrecadado. A receita é repartida entre o Estado (30%) e o Município (70%).

²¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - a imunidade das operações interestaduais com petróleo e seus derivados, combustíveis líquidos e gasosos. A irrelevância na espécie do conceito de consumidor final. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário atual : pareceres. Rio de Janeiro : Forense, 1995, p. 159.

²¹⁶ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 114.

uma terceira possibilidade: ou é ou não é. Caso não seja hipótese de imunidade, haverá novamente duas possibilidades: incidência ou não incidência. O certo é que há confusão no emprego das palavras, inclusive na própria CF²¹⁷.

Se, por um lado, a imunidade é uma forma de limitar o poder de tributar que se expressa constitucionalmente como uma norma negativa que exonera da fiscalidade, por outro lado, nos dizeres de NOGUEIRA,²¹⁸ a não-incidência corresponde a "o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a *hipótese de incidência*." (grifo do original).

Se a CF determinou as hipóteses de imunidade, coube à LC 87/96 definir que o imposto não incida sobre:

- a) as mercadorias utilizadas na prestação de serviços que sofram a incidência do ISS (Art. 3º, V);
- b) transferência de propriedade de estabelecimento comercial (Art. 3º, VI);
- c) na alienação fiduciária (Art. 3º, VII);
- d) no arrendamento mercantil (Art. 3º, VIII) e, por fim;
- e) na venda dos bens salvados de sinistros (Art. 3º, IX).

Faremos uma pequena digressão das cinco hipóteses de não-incidência elencadas no Art. 3º da LC 87/96.

8.1. Não-incidência do ICMS em conformidade com a LC 87/96

Para que não ocorra a bitributação, a LC determina que as mercadorias utilizadas na prestação de serviços com a incidência do ISS não serão tributadas com o ICMS.

A segunda hipótese de não-incidência da LC é quando há transferência de propriedade de uma empresa. Quando uma empresa é comprada por outra, essa transação também inclui o estoque e máquinas, por exemplo, mas ainda assim não incidirá ICMS, porque o que na prática aconteceu foi a alteração da propriedade e não

²¹⁷ "Ao lado das isenções encontramos as imunidades. Trata-se de situações de relevo constitucional, da Constituição em sentido formal ou da Constituição em sentido material, em que, apesar de haver uma capacidade econômica e financeira, não há lugar à incidência de imposto em virtude de princípios constitucionais devedores da própria natureza das coisas. Aponta-se nesta matéria, como característica, a isenção do necessário a uma existência em condições econômicas dignas. E em diversos ordenamentos, as isenções de que gozam as Igrejas." In: CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. Direito tributário. 2ª ed., reimp. Coimbra : Almedina, 2003, p. 363.

²¹⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª ed., atualizada. São Paulo : Editora Saraiva, 1995, p. 167.

venda de mercadorias. O mesmo raciocínio deve ser seguido quando há integralização de capital com bens.

Também não incidirá ICMS na alienação fiduciária. A operação de comprar um veículo de uma concessionária incidirá o ICMS, mas a alienação fiduciária - o comprador realiza com o banco - não constitui fato gerador do ICMS.

O arrendamento mercantil (*leasing*), semelhante à alienação fiduciária, é operação financeira e, portanto, não incidirá ICMS. Nos dizeres de CARRAZZA²¹⁹ "a relação jurídica ínsita ao arrendamento mercantil não se exaure na locação do bem. Trata-se de negócio jurídico complexo, onde se fazem presentes, como elementos essenciais para sua caracterização, outras relações obrigacionais." No *leasing*, ao final do contrato existe a opção de adquirir o bem, até mesmo quando essa opção é concretizada não se pode falar na incidência de ICMS, já que o que se paga não é o bem propriamente dito, mas, sim, um remanescente contratual.

Nos casos de sinistros, os bens que são recuperados pela seguradora poderão ser vendidos e sobre essa venda não incidirá ICMS, uma vez que a atividade fim da empresa é assegurar bens e não a venda mercantil de produtos. Nesse sentido, há a Súmula Vinculante 32 do STF, que hoje vigora com o correto entendimento de que "vendas que se integram à própria operação de seguro, constituindo recuperação de receitas e não atividade mercantil" não são passíveis de ICMS. No entanto, em um primeiro momento, o entendimento sumulado do STJ (152) era que haveria a incidência do ICMS, até que a referida Súmula foi cancelada no ano de 2007.

Visto essas cinco hipóteses de não-incidência trazidas pela Lei Complementar, trazemos à baila a questão de empresas com estabelecimentos comerciais em mais de um Estado Federado.

Para fins de ICMS, há autonomia dos estabelecimentos. É por isso que os estabelecimentos com domicílio em mais de um Estado terão o ICMS recolhido por cada Estado de domicílio. Lembramos que o Art. 127, II do CTN determina que o domicílio é a sede da empresa, mas se isso fosse aplicado ao ICMS, os Estados teriam grandes conflitos, pois a circulação da mercadoria ou prestação do serviço não acontece somente na sede da empresa, mas, sim, em todos os estabelecimentos. Isso é para respeitar o pacto federativo, caso contrário, fomentaria a guerra entre os Estados federados.

²¹⁹ CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros, p. 167.

Quando a matriz de uma empresa vende para sua filial, há a constituição do fato gerador do ICMS nos exatos termos do Art. 12, I da LC 87/96 (Lei Kandir), *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Há discussão jurídica sobre isso, sob o argumento de que não há circulação jurídica de mercadoria, uma vez que se vende para a própria pessoa jurídica. Entendemos que, ficando provado que não há valor agregado, por exemplo, quando a matriz transfere para as filiais a mercadoria pelo mesmo preço que adquiriu, neste caso não há que falar em ICMS. Entretanto, quando agrega-se valor é diferente, admitindo-se a incidência do imposto.

Há divergência entre a legislação e a jurisprudência do STJ quanto ao entendimento de que as mercadorias, quando transitam em estabelecimento de mesma titularidade, incidem ou não ICMS. Na legislação consta que sim, entretanto, o STJ sumulou em sentido contrário na Súmula 166 *in verbis*:

“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Acompanhamos o STJ porque, se para realizar o fato gerador é preciso transferir a titularidade, entre as empresas isso não ocorre, mas temos ciência que essa pode não representar a melhor solução financeira para os Estados.

8.2 Outras hipóteses de não-incidência do ICMS

Vistas essas hipóteses de não-incidência e já tendo consciência de que a saída é um dos elementos da incidência, atentamos que algumas saídas não constituem incidência do imposto, isso porque a vida real não é tão linear quanto à previsão legislativa.

Para o particular, vigora a autonomia da vontade e poderá, por exemplo, dar amostra grátis de determinada mercadoria a fim de fomentar a venda da mesma. Se de um lado tem a autonomia da vontade, do outro há o Fisco que busca os meios necessários para evitar a fuga/evasão fiscal.

Abordaremos então outras hipóteses de não-incidência diferentes das cinco anteriores previstas na Lei Kandir, são elas: venda de bens do ativo permanente, mercadorias para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, saída da mercadoria com fins de exportação e amostras grátis. Analisaremos, ainda que brevemente, o tratamento da legislação em relação aos brindes.

Podemos afirmar que não há incidência de ICMS na venda de bens do ativo permanente. As empresas adquirem bens para o ativo permanente e os mesmos são depreciados a cada ano em razão dos desgastes e da defasagem tecnológica, por exemplo. Esses bens não são mercadorias, pois a empresa não os adquiriu com a finalidade da comercialização. Se a PJ proceder a venda desses bens deverá emitir a nota fiscal, mas sem destacar o montante do ICMS. Esta é uma hipótese de não-incidência diferente das anteriormente abordadas.

A segunda hipótese que analisaremos relaciona-se com a Zona Franca de Manaus, uma área "livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais", cujo objetivo é o de desenvolver a região Norte do país. Desde a promulgação da CF/88, essa Zona é mantida, inicialmente pelo prazo de 25 anos (Art. 40 do ADCT), já prorrogado. Por existir essa previsão no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, também não há incidência de ICMS para as mercadorias para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Não há incidência do ICMS na saída da mercadoria com fins de exportação. O legislador esteve atento à finalidade dessa saída. Observem que por questões de logística, uma mercadoria para ser exportada é destinada a uma *trading*, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro e somente após todos os trâmites aduaneiros é que sairá do território brasileiro. Lembramos que a regra é de imunidade para a exportação, até porque quando um estrangeiro compra um produto brasileiro, ele não quer pagar pelo imposto do Brasil; por uma questão lógica, o que prevalece é a destinação da mercadoria. Logo, se a exportação é imune, a lei infraconstitucional determinou a não-incidência quando uma mercadoria é destinada à exportação, mas, por razões diversas precisa, ficar em um armazém alfandegado antes da exportação propriamente.

Quanto às amostras grátis e aos brindes a legislação traz um tratamento diferenciado.

O Convênio de ICMS nº 29/90 trata que a amostra grátis é uma hipótese de isenção, ou seja, incide o imposto, mas não é efetuada a cobrança. A saída a título de distribuição de amostras de baixo valor comercial ou até mesmo sem valor comercial é isenta. É necessário, no entanto, que a quantidade seja apenas a necessária para que se conheça o produto. As amostras são de venda proibida, mas se ainda assim forem vendidas, este ato constitui um ilícito e um crime contra a ordem tributária. Há incidência de ICMS, mas o mesmo não é cobrado por existir a isenção. Se ficar

comprovado pelo Fiscal que não é amostra grátis, poderá se lavrado auto de infração, cobrando o imposto, além de juros e multa.

Já os brindes constituem os produtos sem qualquer relação com a atividade fim da empresa e são oferecidos aos clientes. Esses produtos foram adquiridos para serem distribuídos gratuitamente entre os consumidores finais. A concessão de brindes constitui atualmente uma grande estratégia de marketing. É comum em períodos de final de ano as empresas distribuírem agendas e calendários para seus clientes. O contribuinte deverá registrar a nota fiscal no livro de entrada e com isso ter direito ao crédito, emitir a nota com destaque do ICMS (incluindo o IPI), registrar no livro de saída. Portanto, o brinde é tributado. Para o Fisco há circulação de mercadoria, logo, há tributação de ICMS. Observar que o Fisco afasta-se, nesse momento, do entendimento de que mercadoria é um bem posto a venda.

Além dessas outras hipóteses de não-incidência, no diaadia há circulação de mercadorias em que a tradição não constitui incidência do ICMS, sendo elas: venda em consignação, industrialização por encomenda, demonstração e exposição, sobre as quais passaremos a ponderar.

A venda em consignação é aquela em que o vendedor remete ao comprador mercadorias na expectativa de que as mesmas sejam vendidas futuramente. O pagamento somente se efetiva quando essa venda futura concretiza-se. Mais uma vez, a autonomia da vontade dos particulares faz com que o remetente assumo o ônus. A nota fiscal deverá ser emitida com a informação da venda em consignação e a escrituração do valor do imposto sobre o total da mercadoria. O consignatário efetivará o registro da nota no livro de entrada e terá direito ao crédito de ICMS. Quando a mercadoria for vendida, o consignatário fará remissão na nota que aquela mercadoria foi recebida²²⁰ em consignação. O consignatário emitirá também uma fatura para o consignante possa emitir a nota fiscal definitiva sem destaque do ICMS, uma vez que isso já fora feito na primeira nota.

A industrialização por encomenda corresponde à remessa para industrialização e posterior regresso para o encomendante comercializar ou inserir em nova etapa de industrialização. Quando sai para o industrial, há suspensão do ICMS, desde que retorne

²²⁰ Observar que na nota de venda de mercadoria consignada o termo utilizado é “recebida” ao invés de “adquirida”, já que não pagou pela mesma. O pagamento somente ocorre quando a venda futura concretiza-se.

dentro do prazo especificado na Lei²²¹. Quando essa mercadoria retorna, também há suspensão do ICMS, o qual fica condicionado à verificação do prazo previamente estabelecido. Entretanto, haverá incidência de ICMS sobre o valor agregado – material utilizado e o serviço de montagem, por exemplo. Na nota fiscal, destaca-se o valor da mercadoria acrescido com aquela operação.

Na demonstração, a mercadoria é remetida para terceiros decidirem sobre a aquisição ou não. Neste caso, haverá a suspensão do ICMS pelo prazo estabelecido em lei.

Os Convênios de ICMS tratam da suspensão do imposto quando a mercadoria for utilizada para exposição. Para isso é necessário também observar o lapso temporal legalmente previsto.

8.3 Prestação de serviço com mercadoria: ICMS ou ISS? Conflito de competência?

O ISS é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal (Art. 156, III da CF/88). A sua incidência se dá sobre os serviços, com exceção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como o de comunicação que são tributados com o ICMS. A Lei Complementar que especifica os “serviços de quaisquer natureza” mencionados na Carta Magna foi promulgada no ano de 2003, sob o número 116.

Feita essa sumária digressão sobre o ISS, lembramos que os serviços que terão a incidência desse imposto são aqueles que constam da lista anexa da mencionada LC. Quando há apenas a prestação do serviço, sem o fornecimento de mercadoria, não há qualquer dúvida quanto a incidência do referido imposto. Entretanto, em muitas situações reais, o serviço é prestado juntamente com o fornecimento de mercadoria, ou seja, há operação mista. Ao ocorrerem essas operações, é como se houvesse um conflito de interesses entre os Estados que querem cobrar ICMS e os Municípios que desejam arrecadar o ISS. No meio dessa relação de interesses dos Estados e Municípios, está o contribuinte que não deseja sofrer a bitributação e que se possível pague o menor valor de imposto.

²²¹ Cada Estado fixa em sua legislação esse prazo, que em média é de 180 dias, a contar da saída da mercadoria.

O já citado Art. 155, §2º, IX, “b” da CF/88 dispõe que deve ICMS o contribuinte que compra a mercadoria com o serviço; e, se for ao contrário, serviço vendido com mercadoria? Na primeira situação, o essencial é a compra da mercadoria, enquanto na segunda, a mercadoria é secundária, uma vez que a prestação do serviço justifica a operação, sendo “necessário discernir se o fornecimento de um bem é um meio ou um fim”²²². Feita uma análise superficial, esse questionamento não teria qualquer razão de existir até mesmo não parecendo lógico. Entretanto, o mesmo se faz importante para, inclusive, afastar a dupla tributação.

Constantemente vivenciamos as operações mistas. Citamos um exemplo largamente discutido pela doutrina: uma pessoa escolhe ir a um restaurante em função da venda da comida ou pelo serviço prestado pelo chef de renome. No passado existiu questionamento se a venda de comida em restaurante de chef de cozinha de renome teria a incidência de ISS ou ICMS. Aqueles que entendiam que deveria ser incidido ISS argumentavam que, quando um consumidor opta por almoçar no restaurante de um chef reconhecido internacionalmente ou mesmo pelos bons serviços prestados por esse restaurante, a opção feita é pelo serviço e a venda da mercadoria (comida) é secundária. O entendimento é que o cliente dirigiu-se àquele restaurante em função dos serviços prestados e não pela mercadoria em si.

Entretanto, cumpre analisar a Súmula 163 STJ que determina:

“o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

Contrariamente, portanto, foi a decisão do STJ, acertada a nosso ver. No entendimento do STJ, a mercadoria fornecida pelos bares e restaurantes é a razão primária que justifica a ida dos clientes àquele estabelecimento, sendo a prestação de serviço o secundário, daí que, nessa hipótese, o imposto a incidir é o ICMS. Quantas vezes saímos de um restaurante e dizemos que o serviço era ruim, mas a comida, formidável? Entendemos que as pessoas quando vão a um restaurante têm intenção não de ter um bom serviço e a comida ser ruim. Poucos saem do restaurante satisfeitos quando afirmam: comi mal, mas fui bem atendido.

É preciso esclarecer que não fica à discricionariedade do devedor do imposto optar por um em detrimento do outro. Será a legislação a definir a incidência ou não do ISS e, por exclusão, a incidência ou não do ICMS. Acreditamos que se ficasse ao

²²² CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 93.

critério do contribuinte, este faria a opção pelo pagamento do ISS já que tem alíquota menor que a do ICMS.

Ainda assim poderíamos questionar se seria então hipótese de conflito de competência. Nesse caso, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (Art. 146, I da CF/88). Para evitar os possíveis conflitos, a LC 116/03 elenca um rol nominal com quarenta famílias de serviços que terão a incidência do ISS. Dessa forma, se a operação estiver prevista nesse rol, recolhe-se ISS, caso contrário, deve-se ICMS tanto para a mercadoria quanto para o serviço. Não será preciso discriminar a mercadoria e o serviço para tributar, respectivamente, com o ICMS e o ISS; até porque na prática é difícil quantificar um e outro. O imposto, seja o de competência municipal ou estadual, incidirá no montante integral da operação (mercadoria + serviço).

Uma forma simples de identificar se na operação mista incidirá um ou outro imposto é observar o tipo de obrigação que advém daquela relação. Se for obrigação de fazer, ISS; para a obrigação de dar incidirá ICMS.

9. Base de Cálculo do ICMS

O ICMS não é um dos impostos mais fáceis de serem estudados. Há situações complexas e, relativamente à base de cálculo, alguns questionamentos podem suscitar dúvidas, os quais tentaremos esclarecer. Qual a base de cálculo do ICMS? O valor total da operação ou o valor da mercadoria? Cálculo por dentro? Paga-se ICMS sobre ICMS? Existe previsão constitucional sobre o cálculo por dentro?²²³

Buscamos a definição de DERZI²²⁴ sobre base de cálculo para iniciarmos o estudo da mesma:

"Base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua grandeza proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária."

²²³ o ICMS tem convergência com o IVA europeu, mas em alguns aspectos, como o cálculo por dentro, há uma grande separação; é o que também aponta DIEFENTHAELER: "Dos tributos sobre o consumo no sistema tributário brasileiro os que têm maior aderência ao modelo do IVA são o IPI e o ICMS. Isto porque esses impostos apresentam as características básicas de um IVA, embora uma rápida análise de sua conformação atual evidencie importantes distorções em relação ao modelo teórico do imposto." In: DIEFENTHAELER, Ricardo. Os caminhos do IVA no Brasil. In: Direito Tributário em Questão. Porto Alegre. Nº 7 (2011), p. 171

²²⁴ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 65.

A base de cálculo, portanto, tem a função de determinar a capacidade contributiva do sujeito passivo, entendimento que coaduna com o exposto por MELO²²⁵ "penso que a base impositiva deve manter consideração íntima não só com o objeto tributário, mas também correlação com a capacidade econômica do contribuinte, inerente ao seu aspecto pessoal e intimamente vinculada ao fato tributário previsto normativamente.". A base de cálculo deve atender aos preceitos legais, ainda que a constituição não tenha sido clara sobre quais aspectos ter em consideração, e tem relação com o critério quantitativo do imposto. Portanto, é a expressão econômica de um fato, quando a alíquota é o percentual a ser entregue ao Estado pelo contribuinte.

A EC 33/2001 incluiu a alínea "i" ao inciso XII, Art. 155 para determinar como competência de lei complementar fixar a base de cálculo. A LC 87/1996, que já tratava da base de cálculo, foi alterada, entre outras, pela LC 114/2002.

A regra deveria ser que a base de cálculo incidisse somente sobre a circulação da mercadoria e preços dos serviços. Entretanto, o Art. 13º da Lei Kandir traz à baila outros condicionantes, a saber:

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

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

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

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

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

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

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

²²⁵ MELO, José Eduardo de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 236.

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Pelo tamanho do artigo, antecipadamente salientamos a complexidade para entender a base de cálculo desse imposto. O valor da operação pode ser o da mercadoria, como pode ser mercadoria e serviço. Esse valor também pode ser considerado o da entrada (lubrificantes e energia elétrica de outros Estados), como pode ser o valor na origem (serviço iniciado em outro Estado). Podemos, no entanto, resumir nos seguintes elementos:

a) a incidência por dentro, o que designamos de cálculo por dentro (Art. 13, § 1º, I da LC 87/96);

b) seguros, juros e descontos condicionais (Art. 13, § 1º, II, “a” da LC 87/96) e;

c) frete efetuado pelo próprio remetente ou por esse suportado, cujo valor é cobrado em separado ao da mercadoria (Art. 13, § 1º, II, “b” da LC 87/96).

A base de cálculo por dentro será mais bem abordada no tópico seguinte, por merecer maiores observações.

Integram a base de cálculo do ICMS, portanto, o montante do próprio imposto e do IPI, imposto de importação, sobre as operações cambiais, aduaneiros e encargos, seguros, juros, descontos concedidos sob condição, bem como o frete efetuado pelo remetente ou contratado sob sua conta e ordem e cobrado em valor à parte. Observemos que mesmo com o vendedor transferindo para o comprador o valor do frete, a legislação desconsidera essa informação e é como se tivesse sido o vendedor a suportar os custos daquele frete.

Os seguros e juros não são partes integrantes do preço da mercadoria ou serviço. O seguro é uma operação feita pelo adquirente para proteger a transação anterior, sendo os juros devidos em razão do inadimplemento. Ademais, a própria CF, art. 153, V, prevê como competência da União o imposto sobre o seguro. Estaríamos diante de uma bitributação, uma vez que o seguro é simultaneamente agregado ao valor da mercadoria e paga-se ICMS, bem como é hipótese de incidência do Imposto Federal. Logo, não deveriam integrar a base de cálculo do ICMS. No entanto, a LC é expressa quanto a inclusão do seguro e dos juros²²⁶.

Os descontos podem ser classificados condicionais ou incondicionais. Os primeiros não são aplicados genericamente, pelo contrário, somente são concedidos se observadas as condições impostas. Um comerciante pode conceder um abatimento de 50% se o consumidor efetuar pagamento a pronto e aqueles que optarem pelo prazo de trinta dias pagarão o valor integral, estamos diante de um desconto condicional que integrará a base de cálculo do ICMS. A condição para a concessão do desconto é o pagamento à vista; logo, se for a prazo, a transação ocorrerá sem qualquer redução. Entretanto, se esse mesmo empresário conceder desconto genérico de 50% sobre a coleção anterior, estamos diante de um desconto incondicional que não integrará a base de cálculo do ICMS.

Salientamos que todo e qualquer desconto deveria influenciar na base de cálculo, pois o certo é que o valor da mercadoria/serviço é reduzido. Portanto, o contribuinte

²²⁶ MELO assevera que "operação financeira haverá se o cliente utilizar crédito; ser-lhe-ão, então, cobrados custos ou encargos (juros) de dinheiro mutuado. Isso não altera o valor da compra, que é imutável. Tais encargos revestem natureza aleatória; não existirão se o cliente, desistindo das vantagens obtidas, liquidar sua obrigação financeira dentro do aludido período."; para depois concluir: "a remuneração correspondente ao negócio de crédito - embora decorrente da compra e venda realizada - não integra o valor da operação mercantil. Isso fica saliente se se considerar que a Constituição estabelece serem tributáveis, privativamente pela União, as operações financeiras (art. 153, V). Assim fica absolutamente inviabilizada a inclusão discricionária da remuneração do financiamento no valor da operação mercantil." In: MELO, José Eduardo de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 248 e 249.

pagará mais imposto mesmo com o valor da venda sendo menor do que o inicialmente previsto. Compreendemos, no entanto, que para o Fisco seria difícil apurar todos os descontos condicionais concedidos e, desse modo, reduzir a base de cálculo, até porque inúmeras podem ser as condicionantes. O STJ, inclusive, tem o entendimento de que os condicionais não podem afetar a base de cálculo porque, na saída, a mercadoria tinha outro valor e sobre o valor de saída²²⁷ da mercadoria é que se deve incidir a base de cálculo. Aquela Corte até salientou que os descontos incondicionais devem ser emitidos na mesma nota fiscal e em uma só operação, sob pena de ser um artifício para "caixa 2"²²⁸.

As despesas financeiras relacionadas às compras, os juros pré-definidos fazem parte da operação e integram a base de cálculo do ICMS. Entretanto, se o comprador contrata um empréstimo no banco, essa é uma operação alheia que não integrará a base de cálculo, pois não foi previamente pactuada e por isso não é integrante à operação. A lógica da Administração Fiscal é tudo que acresce ao valor da mercadoria é tributado. É válido aqui a expressão de Machado de Assis ao dizer que "suportamos melhor a dor alheia". É exatamente isso que acontece. O Fisco suporta a dor do pagamento dos tributos, majorando a base de cálculo porque não será ele a pagar e propriamente sentir a dor, mas sim os contribuintes.

No passado era comum os empresários imputarem para o frete valores absurdos, inclusive bem mais elevados do que a própria mercadoria. Essa era uma forma de driblar o Fisco e recolher menos impostos, uma vez que aplicavam sobre o valor do frete o ISS, que tem menor alíquota, ao passo que o ICMS era somente recolhido sobre o valor da mercadoria. A administração tributária, ao perceber a manobra dos contribuintes e a consequente perda de receita, especificou na legislação que pouco importaria a nomenclatura utilizada pelos contribuintes, ainda que o valor do frete fosse superior ao de mercado, seria tributado com o ICMS.

No entanto, não é todo frete que integrará a base de cálculo do ICMS. Para que a integre, será necessário que o contribuinte o suporte e cobre separadamente da mercadoria. Isso que dizer que nas compras CIF o frete integrará a base de cálculo do

²²⁷ É certo também que o Art. 13 VIII da Lei Kandir assevera que a entrada também pode determinar a base de cálculo, como é o caso da entrada de combustíveis e energias oriundas de outros Estados.

²²⁸ Ver processo AREsp 326392, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, publicado em 12.06.2015. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=%22descontos+condicionais%22&&b=DTXT&th esaurus=JURIDICO>. Acesso em 06.05.2016.

ICMS, enquanto que na FOB²²⁹ isso não acontecerá. Quanto ao direito de crédito, nas operações CIF será de responsabilidade do vendedor, pertencendo ao comprador na FOB o. Observem que, na prática, o vendedor repassará o valor do frete para o comprador, mas a legislação desconsiderou essa informação.

O STF, para que não ficasse qualquer dúvida, editou a Súmula 572, a saber:

“no cálculo do imposto de circulação de mercadorias devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque”

Notem que, se foram pagos a terceiros, na prática o frete, seguros e despesas de embarque não foram exportados, daí não gerar direito a crédito.

Por fim, salientamos que quando o remetente assume a obrigação contratual de entregar a mercadoria instalada, o serviço de montagem também integrará a base de cálculo do ICMS. Ressaltamos que se o cliente contrata uma empresa terceira para efetuar os serviços de montagem haverá a incidência do ISS e não do ICMS, já que consta do item 14.06 da lista anexa da LC 116/03.

9.1 A problemática da base de cálculo por dentro

Como visto, o cálculo por dentro faz parte da base de cálculo do ICMS. Esse cálculo por dentro consiste em, primeiramente, o empresário pensar em qual valor quer vender a mercadoria e depois disso calcular o valor do imposto para chegar ao da venda. É feita uma simples regra de três em que o valor desejado pelo empresário é percentualmente 100% da qual é subtraída a alíquota do ICMS, para daí calcular o valor a vender, vejamos o exemplo abaixo.

A empresa “C”, situada em São Paulo, deseja receber por uma esferográfica R\$50,00 (cinquenta reais). A alíquota do ICMS será de 18%. Para conhecer o valor de venda da mercadoria fazemos a seguinte conta matemática:

$$\text{R\$ } 50,00 \text{ ___ } 82\% \text{ (100\%-18\%)}$$

$$X \text{ ___ } 100\%$$

$$X = \frac{\text{R\$}50,00 * 100\%}{82\%}$$

$$X = \text{R\$ } 60,97$$

²²⁹ CIF e FOB são *incoterms*, ou seja, cláusulas do comércio internacional que definem cláusulas contratuais. Atualmente existem onze *incoterms* em vigor desde 2010 com a recomendação que também sejam utilizados nas operações internas, uma vez que definem bem as obrigações do comprador e do vendedor.

Logo, o valor que “C” cobrará pela esferográfica será de R\$60,97, cujo ICMS é de R\$10,97.

Observamos que se não existisse a previsão do cálculo por dentro, bastaria a “C” multiplicar a alíquota pelo valor pretendido de venda para obter o valor do imposto. Logo a conta seria, 18% de R\$ 50,00 que totalizaria R\$9,00 de ICMS e a caneta seria vendida por R\$ 59,00. Percebemos que o cálculo por dentro majora o valor da mercadoria que, nesse exemplo, teve um aumento de 3,33%.

Para o empresário não fará tanta diferença o cálculo por dentro, uma vez que utilizará o mecanismo de débito e crédito. Entretanto, para o consumidor final, aquele que suporta o ônus financeiro da imposto, essa forma de cálculo é prejudicial, pois encarece o preço final da mercadoria.

9.2 Créditos de ICMS

Quando tratamos da não-cumulatividade e neutralidade do ICMS, vimos que é possível compensar o imposto pago na transação anterior. Vejamos o que está expresso na LC 87/1996:

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

Três questões sobre créditos precisam ser respondidas: quais, como e quando os créditos podem ser aproveitados. Passaremos a discorrer em busca de solução jurídica para tais questionamentos.

Para fins de apuração do ICMS será tomado em consideração o crédito financeiro, o que significa dizer que será a dedução do imposto que foi pago com matéria-prima e insumos, daquele devido com a venda da mercadoria, no decurso de um mês. Observa-se que é a venda (circulação da mercadoria) que faz com que surja a necessidade de pagar o ICMS e não a simples produção da mercadoria. Necessário ainda que a compra da matéria-prima e dos insumos sejam cravados com ICMS, pois se tiverem alíquota zero, por exemplo, não daria direito a dedução pelo simples fato de não ter sido pago anteriormente.

Os créditos que são passíveis de apropriação são aqueles advindos dos bens adquiridos para revenda (situação clássica e de fácil percepção) e os insumos. Quanto

aos insumos, entendemos que compreendem as matérias-primas, os materiais secundários e intermediários para a fabricação da mercadoria.

A regra geral, portanto, é o aproveitamento do crédito. No entanto, a própria Constituição, no multicitado artigo 155, determina que não terá crédito para compensação a isenção e não incidência e que esses anularão os créditos relativos às operações anteriores. Não obstante a menção a isenção e não incidência não gerarem créditos de ICMS, o Art. 33 da LC 87/1996 faz algumas restrições ao direito de crédito, o que será pormenorizadamente tratado. Assim, cumpre-nos analisar essa disposição legal:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Desde já salientamos que o exercício do direito ao crédito não pode ser ceifado pelos legisladores, como consta das limitações do Art. 33 da LC 87/1996, principalmente porque a Constituição foi explícita ao vetar, salvo disposição em contrário, somente a isenção e a não incidência. As restrições serão a seguir abordadas.

Os créditos de ICMS sobre os serviços de comunicação somente são gerados se a empresa também prestar serviço de comunicação (Art. 33, IV da LC 87/96). Isso significa que, se a empresa tiver ramo de atividade diferente de comunicação, todos os

custos de ICMS existentes, por exemplo, com telefonia e internet, não poderão ser aproveitados. O ICMS pago nas faturas dos mencionados serviços não poderão ser utilizados para deduzir do valor que tem a pagar de ICMS.

Situação análoga são os créditos de energia elétrica (Art. 33, II da LC 87/96) que somente serão gerados se a empresa vender a energia elétrica, bem como poderão ser aproveitados no consumo para industrialização ou quando se produzem bens que serão exportados, sempre na proporção do que for utilizado na industrialização. Isso significa que o contribuinte deverá conseguir quantificar o *quantum* de energia foi utilizado na indústria, excluindo-se os gastos de energia do escritório, por exemplo. Os Tribunais têm decidido no sentido da constitucionalidade desse dispositivo, para nosso descontentamento. Entendemos que o aproveitamento deveria ser integral, até mesmo porque é difícil separar esses valores.

Do mesmo modo, os créditos de ICMS dos bens²³⁰ do ativo permanente (Art. 33, III da LC 87/96) somente poderão ser aproveitados parcialmente (Art. 20, §5º, I da LC 87/96), ainda que o pagamento dos bens tenha ocorrido em uma única parcela. Somente ao final de 48 meses é que o contribuinte terá aproveitado 100% do crédito. Isso é ruim principalmente no mês que houver inflação, o que significará perda financeira para o devedor do imposto. Ressaltamos que esse bem do ativo permanente poderá produzir dois tipos de produtos: isentos e não isentos. Logo, o crédito que poderá ser aproveitado é proporcional à produção tributada, também dividido em 48 meses.

É certo que as restrições impostas para aproveitamento do crédito geraram inúmeros questionamentos judiciais. As empresas foram até os Tribunais pleitear a aplicação integral dos créditos, sob o argumento de que não havia qualquer razão de somente aproveitar o crédito do ICMS dos serviços de comunicação, de energia elétrica e dos bens adquiridos, se houver relação direta com a produção e ser do mesmo ramo de atividade. Hoje a comunicação e a energia são imprescindíveis para a efetivação dos negócios e os valores mensalmente dispendidos com os mesmos são consideráveis.

Os empresários conseguiram que a demanda fosse atendida embora ainda não possam gozar de seu benefício. O legislador paliativamente concedeu prazo aos Estados ajustarem a perda dessa receita e a partir de 01 de janeiro de 2020 (Art. 33, I da LC 87/96) todos os créditos de ICMS, que até então são aproveitados parcialmente, poderão

²³⁰ Os bens adquiridos para produção gerarão créditos e poderão ser aproveitados de forma automática, já os que não têm relação direta com a produção somente poderão ser aproveitados após o ano de 2.020, enquanto os bens do ativo permanente, em 48 meses.

ser utilizados de forma integral para qualquer ramo de atividade empresarial. Consideramos esse prazo demasiado extenso e ficamos com a sensação que o contribuinte "ganhou mas não levou", como menciona o jargão popular, pois nada impede que os legisladores prorroguem o mencionado prazo²³¹.

Entretanto, para as empresas que fazem exportação, por existir a garantia constitucional da imunidade, será assegurado o direito ao crédito dos serviços de comunicação ainda que os ramos de atividades sejam distintos. Na prática, o devedor do imposto deverá fazer prova de que para exportar a sua mercadoria utilizou serviços de comunicação. Na proporção do que foi utilizado é que terá direito à dedução. Certamente que quantificar a quantidade utilizado serviço de comunicação para conseguir exportar determinado produto não será tarefa das mais fáceis.

Respondida então a primeira pergunta, passamos aos argumentos do "como?".

Se ao final do período de apuração a Empresa tiver crédito de ICMS, poderá transferir para outra Empresa. O Fisco tenta que esses créditos somente sejam transferidos para empresas do mesmo grupo econômico, evitando um verdadeiro comércio de créditos de ICMS (Art. 25, LC 87/96). Essa situação é muito comum com as empresas que somente exportam, as quais, em regra, ao final de cada período sempre terão crédito a seu favor. Portanto, a resposta para como os créditos são aproveitados nos mostra que isso se dá por meio da transferência para outras empresas, quando excede o montante da própria companhia.

Quando, então, esses créditos serão aproveitados?

O momento em que se podem aproveitar esses créditos coincide com o da entrada física da mercadoria no estabelecimento. Notar que a nota fiscal pode ter sido emitida antes da entrada da mercadoria no estabelecimento, o que geralmente acontece, até porque para os bens circularem precisam de comprovativo fiscal. Entretanto, somente quando a mercadoria adentrar ao estabelecimento é que será o momento adequado para a apropriação do crédito.

Observar que juridicamente, para se transferir a propriedade de uma mercadoria para terceiro, é necessária emissão da nota fiscal, uma vez que aquela sairá do patrimônio do vendedor. A tradição, portanto, não marcará a transferência da

²³¹ Na história jurídico-tributária brasileira, infelizmente, esse tipo de prática é corriqueiro. Esse mesmo prazo inicialmente era para o ano de 1998 e sofreu sucessivas prorrogações por Leis Complementares (LCP 92/1997, 99/1999, 114/2002, 122/2006 e, finalmente a LCP 138/2010), que hoje está para o ano de 2020.

propriedade, mas tão somente a posse daquela mercadoria para fins de aproveitamento de crédito.

Temos então duas situações distintas. Para recolher o ICMS, o momento de emissão da nota fiscal será importante, entretanto, na hora de aproveitar o crédito, será a entrega da mercadoria a ocasião adequada para apropriar o crédito. Essa foi uma forma que o governo conseguiu para evitar a emissão de notas fiscais fraudulentas com a finalidade de gerar créditos de ICMS²³². Daí a importância desse lapso temporal entre a emissão da nota e o aproveitamento do crédito²³³. Isso facilita a fiscalização. Poderá ir um fiscal da Receita Estadual verificar *in loco* a existência real da mercadoria. Como dito, isso foi feito para evitar as transações fictícias e que o cancelamento de nota fiscal gere crédito de ICMS.

Tudo isso é representado na conta gráfica, uma forma de controle dos débitos e créditos²³⁴ de ICMS. Há dois tipos de registros, de um lado, os débitos do imposto, isto é, o montante a pagar em razão das vendas realizadas naquele mês²³⁵ e, de outro, os créditos de ICMS oriundos das aquisições de mercadorias naquele mesmo período²³⁶. O empresário terá ainda o Livro de Apuração do ICMS, no qual, como o próprio nome sugere, constará a apuração do imposto; se a diferença entre o débito e o crédito for negativa, o contribuinte recolherá ICMS aos cofres públicos, por outro lado, se o valor de crédito for superior ao débito, essa diferença positiva será transferida para o mês subsequente.

Fazemos a crítica de que o ICMS é um imposto de valor agregado cujo lapso temporal é mensal. Significa dizer que o que não foi agregado dentro daquele mês não tem tanto significado, uma vez que a cada mês é iniciada uma nova conta gráfica. Em linguagem da prática contabilística, o ICMS é dinheiro versus dinheiro e não tributo versus tributo. Então, se em um mês o empresário estiver com muito estoque em sua empresa, poderá não ter débito de ICMS, enquanto que no mês seguinte, ao efetivar as vendas das mercadorias anteriormente estocadas, terá ICMS a pagar.

A LC 87/96 em seu Art. 23º impõe duas limitações para o aproveitamento do crédito: "idoneidade da documentação" e "escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação". Para que o contribuinte possa aproveitar os créditos de

²³² Lembrar da fraude carrossel em sede de IVA e dos prejuízos causados para a economia.

²³³ No IVA não é dessa forma e o lapso temporal é, na verdade, sinônimo de prejuízo para a Administração Fiscal.

²³⁴ Débito e crédito estão empregados na acepção comum do termo e não na contabilística.

²³⁵ A saída das mercadorias deve constar do Livro de Saídas.

²³⁶ Os créditos de ICMS são escriturados no Livro de Entradas.

ICMS é preciso que tenha nota fiscal idônea, bem como que o emissor da referida nota tenha inscrição fiscal válida. Em algumas situações, a nota é emitida quando a empresa já foi dada baixa ou mesmo aconteceu o cancelamento da inscrição empresarial. É certo que a ninguém é defeso o desconhecimento dos atos publicados. Entretanto, é comum existir um lapso temporal, que pode chegar a meses, entre o cancelamento da inscrição e a devida publicação em diário oficial. Percebemos que a Administração Pública não tem sido eficaz quando dá baixa em uma empresa, pois muitas vezes as mesmas ainda têm talão de nota fiscal e acabam por emitir para terceiros de boa-fé.

Salientamos que mercadorias e serviços podem ser adquiridos de empresas julgadas como idôneas, mas que não o são. Nesses casos, caberá à Administração Fiscal fazer prova de que o contribuinte estava de má-fé uma vez que existe a presunção da inocência.²³⁷ Entendemos, portanto, que essa imposição de documentação idônea não tem razão de ser, principalmente quando não há meios para que o contribuinte detecte que aquele documento não é idôneo.

A segunda restrição do mencionado Art. 23 é em relação aos créditos extemporâneos. Se, por ventura, o crédito não for utilizado no momento adequado, a legislação faculta o prazo decadencial de cinco anos, a contar da data da emissão da nota fiscal. Para essa situação denominamos de créditos extemporâneos. Observar que mesmo nesse caso não haverá direito à correção monetária, pois é um crédito escritural. Entretanto, esse entendimento de que o crédito não deve ser corrigido monetariamente não é pacífico na doutrina. Ao tecer comentários acerca da matéria PEIXOTO e OLIVEIRA²³⁸ explicaram: "o crédito extemporâneo deve passar por uma a correção monetária, a qual representa a atualização do valor da moeda em função de fenômeno econômico que é a inflação." Filiamos a esse entendimento até porque na situação contrária incide juros e multa a favor do Estado.

A respeito do prazo decadencial, os mesmos autores²³⁹ asseveram que "o direito de utilizar o crédito é imprescritível, pois se encontra alçado no princípio da não-

²³⁷ Quando exemplificamos com a fraude carrossel percebemos que o Estado Português tem exigência semelhante de que para ter direito à dedução do IVA a empresa deveria saber que transacionou com outra idônea. Parece-nos que os Estados têm claramente manifestado que não conseguem combater as fraudes dos consumidores e acabam por criar regras que não coadunam com o ordenamento jurídico.

²³⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; OLIVEIRA, Semíramis. Artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 - Limitações ao direito de crédito: breves considerações. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006, p. 249.

²³⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; OLIVEIRA, Semíramis. Artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96 - Limitações ao direito de crédito: breves considerações. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006, p. 255.

cumulatividade." Contudo, discordamos desse entendimento porque a decadência²⁴⁰ é um instrumento jurídico que tem como fundamento a segurança jurídica. Há sempre que ter um prazo estipulado, pois as relações jurídicas, inclusive tributárias, não são eternas. Ademais, um dos efeitos da decadência é, justamente, a extinção do crédito tributário (Art. 156, V do CTN). Não entendemos, portanto, que o prazo decadencial para utilização do crédito torna o ICMS cumulativo.

Para finalizar o questionamento de como os créditos são aproveitados, é muito importante que o Estado assegure a dedução do imposto incorporado nas fases que antecedem a exportação da mercadoria ou serviço para que preserve todas as características desse imposto.

Dessa forma conseguimos responder aos três questionamentos iniciais.

9.2.1 Isenção e estorno dos créditos do ICMS

A isenção ocorre quando há uma norma infraconstitucional determinando o não pagamento. Note-se que há incidência do imposto, mas o mesmo não é recolhido aos cofres estatais porque há uma lei que assim o determina. A regra geral é a tributação para todos os contribuintes, mas pode a lei especificar condições de isenção abstendo certas situações do pagamento do tributo²⁴¹. Por outro lado, quando se fala em não-incidência havia a possibilidade do legislador criar o tributo, uma vez que possuía previsão constitucional, mas o legislador não fez. Na não-incidência, como já enfatizado, o Ente competente abstém-se de criar o tributo.

Na primeira situação, o tributo foi criado, mas uma norma determina que não seja pago; na segunda, há a possibilidade de criar o tributo, mas essa faculdade não foi utilizada. Para poder compensar os créditos de ICMS é preciso que a entrada seja com

²⁴⁰ Nos dizeres de SCHITINI "na decadência convivem três elementos: existência de um direito não exercitado, inércia do titular do direito, continuidade na inercial, não se aplicando por isso as causas preclusivas.

Sendo o direito a faculdade de agir atribuída a seu titular, a sua inércia, no termo desse prazo fica consumada a decadência transformando em ineficaz e inoperante esse direito que não pode ser invocado. Essa inércia há de se prolongar no tempo até o termo do prazo fixado na lei para a consumação da decadência configurando-se esse instituto." In: SCHITINI, José Antonio. ICMS : O novo contencioso administrativo fiscal do ICMS Paulista. São Paulo : Livraria e Editora Universitária de Direito, 2003, p. 105.

No vocabulário jurídico de De Plácido e Silva o significado de decadência é "Derivado do latim *cadens*, de *cadere* (cair, perecer, cessar), exprime, dentro de seu sentido originário, o estado de tudo aquilo que decaí ou perece." In: SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 15. ed. rev. atual Nagib Slaibi Filho, Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

²⁴¹ Lembremos que as leis "são *probabilidades* típicas, corroboradas pela observação, de um transcurso, *esperado* na ocorrência de certos estados de coisas, das acções sociais que são *compreensíveis* a partir de motivos típicos e do sentido tipicamente intentado do agente." In: WEBER, Max; trad. MORÃO, Artur. Conceitos Sociológicos Fundamentais. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 37.

tributação e a saída igualmente tributada. Se em uma dessas pontas houver isenção de ICMS não há como aproveitar o crédito, havendo, portanto, estorno do crédito (Art. 20, §3º da LC 87/96)²⁴².

Desde já salientamos que o diferimento do ICMS não gera direito ao crédito nem ofende o princípio da não-cumulatividade.

Podemos, então, afirmar que tanto para a isenção quanto para a não-incidência, por não gerarem ônus tributários, não há créditos de ICMS, o que está plasmado no Art. 155, §2º, II da CF/88:²⁴³

Art. 155

(...)

§2º

(...)

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

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

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

A exceção é para a exportação, pois, como visto, há imunidade tributária e goza de incentivo governamental. Na prática, se não pagou ICMS não há como se beneficiar disso.

Existindo isenção na venda, anula-se o crédito da operação anterior. Para o contribuinte é como se não houvesse qualquer vantagem, já que na saída será devedor integral do tributo. Consideramos esse um aspecto controverso do ICMS e na prática a isenção pode não ser tão vantajosa quanto parece.

As legislações estaduais, a exemplo do Art. 71, III do Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo, contemplam algumas situações em que mesmo com a isenção ou não incidência haverá aproveitamento do crédito.

Espera-se do contribuinte que não escriture um crédito que não exista. Entretanto, pode o contribuinte não se atentar e escriturar indevidamente um crédito. Vejamos um simples exemplo: a empresa “A” comprou matéria-prima com incidência de ICMS e procede a escrituração desse crédito. Entretanto, ao vender a mercadoria, percebe que é isenta de ICMS, o que anula a possibilidade de aproveitar o crédito do

²⁴² Nos Art. 155, §2º, II da CF/88 e Art. 20, §1º da LC 87/96 tratam da isenção e não-incidência na entrada da mercadoria ou prestação do serviço enquanto que no Art. 20, §3º da LC 87/96 trata da saída da mercadoria ou serviço não tributados.

²⁴³ A regra geral é que isenção e não-incidência não gerem crédito, salvo se houver disposição em contrário. No mesmo sentido está disposto no Art. 20, §1º da LC 87/96.

imposto. Por já ter tomado o crédito anteriormente, esse contribuinte precisa estornar/cancelar o montante relativo ao crédito indevidamente escriturado. É melhor para o contribuinte fazer o estorno do crédito do que esperar uma fiscalização e ser multado por essa incongruência.

Utilizaremos o exemplo acima para explicar outra situação que também pode acontecer. A empresa “A” produziu com a mesma matéria-prima tributada dois tipos de mercadorias, uma isenta e outra tributada. Nesse caso, poderá se apropriar proporcionalmente do crédito e se tiver feito a escritura total, deverá proceder ao estorno adequado, mantendo o que for devido e cancelando o indevido.

Diversos foram os questionamentos judiciais sobre a obrigatoriedade do estorno, até que o STF decidiu o RE 392.370, em 2010:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 36/92. ISENÇÃO. INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE DECRETO EXECUTIVO. MATÉRIA PRECLUSA. 1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que não viola o princípio da não-cumulatividade a vedação ao creditamento do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram isentas. 2. A matéria referente à instituição de isenção por meio de Decreto Executivo está preclusa, porque não suscitada na oportunidade da interposição do primeiro regimental interposto pela recorrente. Precedente. 3. Agravo regimental improvido.”

O mesmo raciocínio deve ser elaborado para as matérias-primas e insumos que foram danificados, roubados ou furtados, assim como quando há desvio de finalidade. Os possíveis créditos com a aquisição desses produtos não poderão ser utilizados, uma vez que esses não estarão na composição final da mercadoria, já que estava inapropriado para uso ou extraviado da empresa. Sob a ótica do devedor do imposto, essa situação poderá ser demasiado penosa, pois além das perdas não conseguirá creditar-se do imposto já pago. O certo é que o contribuinte precisa sempre estar atento às disposições legais, cumprí-las para evitar que os fiscais encontrem incongruências.

Observem que cada Estado para atrair investidores poderia conceder isenções tributárias aleatoriamente. No entanto, a CF/88 (Art. 155, §2º, XII, "g") determinou que legislação complementar regulamentasse "a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

Nesse sentido, e com o intuito de uniformizar o procedimento de cada Estado, a LC 24/75 foi recepcionada pela Constituição para que a concessão de isenção e benefícios deva ter a aquiescência de todos os Estados e do Distrito Federal. O Estado

não pode unilateralmente decidir que concederá isenção de ICMS para determinada empresa, é necessário que essa seja a vontade coincidente de todos os Estados e do Distrito Federal, inclusive, em respeito ao pacto federativo.

Impende destacar a redação dos dispositivos 1º e 8º da referida Lei Complementar:

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

(...)

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

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

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

Caso não seja respeitada a unanimidade, o ato é nulo e, portanto, sem eficácia e não gera o direito a crédito para o adquirente da mercadoria. Em razão do ato ser nulo, caberá ao Fisco exigir o tributo.

Para concluir, salientamos que projeto de lei contendo matéria sobre isenção de ICMS deve ser primeiramente deliberado e anuído pelos demais Estados e pelo Distrito Federal, para, inclusive, evitar a guerra fiscal entre os Estados, tópico que trataremos nas páginas seguintes. Lembramos que os convênios de ICMS são acordos celebrados entre as pessoas de direito público interno no âmbito do CONFAZ.²⁴⁴

Entendemos, portanto, que somente não geraria direito de crédito do ICMS a disposição expressa do artigo constitucional. No entanto, a LC 87/1996 ampliou o rol como acima citado, o que avaliamos como inconstitucional. Nosso entendimento não está isolado. Nesse sentido, leciona CHIESA²⁴⁵:

²⁴⁴ No CONFAZ os 26 Estados e o DF estão representados. Nas reuniões desse órgão há deliberação, uma vez que não tem competência para legislar. Para conceder benefícios a deliberação deve ser unânime, caso um dos representantes discorde essa deliberação não é encaminhada para o legislativo. Por outro lado, para revogar o benefício concedido não é preciso a unanimidade, mas sim que seja a vontade expressa de 4/5 dos Estados.

Observar que a deliberação do CONFAZ é semelhante a Diretiva da União Europeia. A função de uma Diretiva é fixar objetivos gerais a serem alcançados por cada Estado membro “Na verdade, uma Directiva é um diploma que não tem aplicação direta nos Estados membros, limitando-se a determinar-lhes objetivos que serão concretizados através de legislação interna adequada.” In: FERNANDES, José Domingos da Silva. *Manual do IVA*. Lisboa: Publisher Team, 2006, p. 19.

²⁴⁵ CHIESA, Clélio. ICMS. Benefício fiscal consistente na redução de base de cálculo. Vedação ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). *ICMS : questões fundamentais*. São Paulo : MP Editora, 2006, pp. 23-24.

"Com o devido respeito aos que pensam de modo diferente, entendo que toda e qualquer restrição ao crédito que não seja a contemplada no art. 155, § 2º, II, da CF, é inconstitucional. A meu ver não existe um ICMS que não seja "não-cumulativo"; a regra do inciso II reforça esta tese, na medida em que se refere a hipóteses em que não incide a tributação na operação anterior. A regra de dedução do valor devido na operação anterior do valor a ser pago na operação posterior integra a própria estrutura do imposto denominado de ICMS. Como se trata de uma norma constitucional, não pode sofrer restrições por meio de atos normativos infraconstitucionais, ainda que seja por meio de lei complementar, a título de veicular normas gerais sobre a matéria."

Faremos então a comparação simples para confirmar se o não aproveitamento do crédito nas hipóteses de isenção é de fato benéfico na cadeia econômica ou se o valor final do imposto é a maior.

Situação 1: situação normal

taxa hipotética:	10%			
	A	B	C	D
valor de venda da mercadoria	10	20	30	40
ICMS	1	2	3	4
Crédito a deduzir	0	1	2	3
Valor a pagar	1-0=1	2-1=1	3-2=1	4-3=1
Total de ICMS pago:	1+1+1+1=4			
Valor do ICMS em relação ao preço final da mercadoria (D)	4			

Situação 2: operação em que um dos agentes econômicos goza de isenção.

taxa hipotética:	10%			
	A	B	C	D
valor de venda da mercadoria	10	20	30	40
ICMS	1	2	3	4
Crédito a deduzir	0	1	2	0
Valor a pagar	1-0=1	2-1=1	isento	4-0=4
Total de ICMS pago:	1+1+0+4=6			
Valor do ICMS em relação ao preço final da mercadoria (D)	4			

Percebemos que o valor final pago pelo ICMS (6) é maior do que o devido em relação ao preço final da mercadoria (4) quando um dos agentes econômicos goza de isenção.

Para concluir, verificaremos os cálculos da situação 3, em que há concessão de isenção, mas na operação subsequente há o aproveitamento do crédito existente relativo à operação anterior.

taxa hipotética:	10%			
	A	B	C	D
valor de venda da mercadoria	10	20	30	40
ICMS	1	2	3	4
Crédito a deduzir	0	1	2	2
Valor a pagar	1-0=1	2-1=1	isento	4-2=1
Total de ICMS pago:	1+1+0+2=4			
Valor do ICMS em relação ao preço final da mercadoria (D)	4			

Nessa situação 3, "D" consegue aproveitar os créditos que "C" não aproveitou por ser isento. Dessa forma, o valor final pago em toda operação fica exatamente o mesmo que o valor do ICMS em relação ao preço final de mercadoria. O que acaba por corrigir o valor pago a maior na situação 2.

Sob esse prima, BRIGAGÃO²⁴⁶ assevera:

"É a solução que, parece-nos, deva também prevalecer relativamente à possibilidade de creditamento do imposto incidente nas operações anteriores à isenta. Do contrário, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois o valor recolhido aos cofres estaduais, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, se não permitido o creditamento, será indiscutivelmente maior do que aquele resultante da aplicação da alíquota do imposto sobre o valor adotado na última fase da operação. Logo, a única forma de se preservar o princípio da não-cumulatividade é assegurando ao contribuinte o direito ao crédito do imposto incidente nas operações anteriores à isenta."

Desse modo, em lógica decorrência dos exemplos expostos, advogamos que deveria ser realizada uma revisão legislativa para que, mesmo quando ocorresse a isenção, o crédito pudesse ser aproveitado. Feita essa demonstração, analisaremos as alíquotas do imposto.

10. Alíquotas do ICMS

Alíquota é o percentual do imposto que será entregue ao Estado pelo contribuinte. MELO²⁴⁷, ao tratar da distinção entre base de cálculo e alíquota, assevera "enquanto a primeira constitui o elemento básico, a efetiva grandeza da materialidade tributária, a alíquota representa parte, quota ou fração desse determinado montante." Preconiza a Constituição Federal que as alíquotas do ICMS serão deliberadas pelos Estados e pelo Distrito Federal (Art. § 4º, IV). A EC nº. 33/2001 incluiu a determinação

²⁴⁶ BRIGAGÃO, Gustavo André Muller. ICMS. Operações com produtos isentos ou com redução da base de cálculo realizadas por estabelecimentos comerciais ou industriais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006, pp. 76-77.

²⁴⁷ MELO, José Eduardo de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 281.

de que os Entes competentes observassem a uniformidade das alíquotas no território nacional, atendendo a seletividade; possibilitou que essas fossem específicas ou *ad valorem*; bem como reduzidas e reestabelecidas, sem a necessidade de observar o exercício financeiro seguinte ao reestabelecimento.

BASTO²⁴⁸ é contrário à “graduação de alíquotas, como o objetivo de contrariar uma alegada distribuição regressiva do ônus dos impostos de consumo.”

O ICMS possui uma alíquota nominal (indicada pela legislação) e a efetiva (o *quantum* foi pago). Em regra, a nominal é menor que a efetiva, uma vez que nessa tem o cálculo por dentro. A alíquota do ICMS recai sobre o próprio imposto devido ao que chamamos de circularização da alíquota.

Preconiza o Art. 155, § 2º, IV da CF/88:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; (grifo nosso)

É da competência do Senado, por meio de Resolução, fixar as alíquotas interestaduais do imposto a serem aplicadas, isto para evitar a guerra fiscal entre os Estados, uma vez que esse, como dito, é o principal tributo em termos de arrecadação para os Estados. Em conformidade com o disposto nesse inciso IV, o Senado é ainda competente para estabelecer a alíquota na exportação. Entretanto, parece-nos uma incongruência essa afirmativa, isso porque a exportação, como vimos, é imune, não sendo tributada com o ICMS. Afirmamos, portanto, que a parte final do Art. 155, § 2º, IV da CF/88 está tacitamente revogada e deve ser interpretada com a informação de afastar a isenção heterônoma (Art. 151, III da CF/88), correspondente à vedação a União em conceder isenção em tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, já que no texto constitucional consta que cabe à lei complementar excluir a incidência do imposto.

Além da competência obrigatória do Senado, compete-o facultativamente fixar as alíquotas para as operações internas. O Senado poderá fixar as alíquotas mínimas e máximas, sendo que aquelas deverão ser maiores do que às aplicadas nas operações interestaduais. Quando o Senado fixa as alíquotas máximas, o objetivo é resolver conflitos de interesse dos Estados.

²⁴⁸ BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. Sep. de "Boletim de Ciências Económicas", 49, Coimbra: 2006. p. 31.

COELHO e DERZI²⁴⁹ explicam a origem da diferenciação ao estabelecer alíquotas internas e interestaduais, a saber:

"A *uniformidade das alíquotas*, outra característica do imposto na ideação de seus fatores, desandou em *diversas alíquotas* (desuniformes, portanto) para atender aos reclamos da participação da arrecadação entre "Estados industrializados" e "Estados consumidores". Surgiram então alíquotas internas, alíquotas de exportação e interestaduais e, nestas últimas, alíquotas diferenciadas para operações que destinassem mercadorias para o Centro-Sul ou para o Norte-Nordeste..." (destaque do original).

Portanto, haverá alíquota e tratamento diferenciado quando dentro do município ou interestadual. Aplicava-se, até 2015, alíquotas diferenciadas a depender do adquirente da mercadoria ou serviço.

O consumidor final pode ser ou não contribuinte de ICMS e nas operações interestaduais isso refletia da seguinte forma antes da recente EC nº. 87, de 16 de Abril de 2015: para o não contribuinte de ICMS aplicava-se a alíquota interna. Na segunda situação, o consumidor final era contribuinte de ICMS, mas adquiria a mercadoria, por exemplo, para o ativo financeiro da empresa. Neste caso, aplicava-se a alíquota interestadual e a receita de ICMS era dividida entre os Estados.

Entretanto, essa EC deu nova redação ao Art. 155, §2º, VII para determinar que:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Desse modo, não há mais distinção se o adquirente da mercadoria ou do serviço seja contribuinte ou não do imposto para fins de fixação da alíquota do ICMS. A alíquota será a interestadual e o Estado de destino terá a seu favor a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Ressaltamos que o Protocolo ICMS nº. 21/2011, declarado inconstitucional em 17.09.2014, tratou da repartição de receitas, ou seja, os estados de destino das mercadorias adquiridas por meios eletrônicos ou telemáticos receberiam uma parte do ICMS. Esse protocolo foi assinado por vinte estados. Entendemos, não obstante o número expressivo de signatários do Protocolo, que a decisão do STF foi correta, pois

²⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - a imunidade das operações interestaduais com petróleo e seus derivados, combustíveis líquidos e gasosos. A irrelevância na espécie do conceito de consumidor final. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário atual : pareceres. Rio de Janeiro : Forense, 1995, p. 154.

não poderia um Protocolo alterar a disposição da Constituição, o que exige uma emenda constitucional.

11.Substituição tributária para frente. Argumentos de inconstitucionalidade.

Quando tratamos dos sujeitos passivos, vimos que dividem-se em contribuinte e responsável. O responsável, por seu turno, pode assumir essa obrigação por substituição²⁵⁰. NABAIS²⁵¹ elucida que "quanto ao regime jurídico da substituição tributária, devemos dizer que ele se concretiza numa relação tipo triangular entre o substituto, a administração fiscal e o contribuinte ou substituído."

VASQUES²⁵² faz a seguinte distinção:

"Na substituição com retenção o *substituto é a fonte dos rendimentos do contribuinte*, pelo que ao substituto cabe *reter* dada percentagem desses valores, ao passo que na substituição sem retenção *o contribuinte é a fonte dos rendimentos do substituto*, pelo que a tarefa deste é a de *cobrar* o tributo juntamente com os valores que tem a haver. A substituição tributária sem retenção decompõe-se, portanto, em duas obrigações, uma obrigação de cobrança e uma obrigação de entrega."

A legislação, portanto, assegura que determinado agente seja substituto de outro e esse fica com o dever obrigacional de entregar o montante do imposto aos cofres públicos.

MACHADO²⁵³ alerta que: "a pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de *substituição tributária*, ou, mais exatamente, com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos." (itálico do original). A regra geral é que a substituição ocorra em relação a um fato que já aconteceu. Estranhamente a CF/88²⁵⁴ traz uma situação nova e amplamente utilizada na legislação do ICMS: uma pessoa substituirá tributariamente alguém em relação a um fato que sequer aconteceu, denominado de fato gerador presumido.

²⁵⁰ A substituição tributária tem previsão no direito comparado, a exemplo do Artigo 36.3 da LGT Espanhola que nos dizeres de LAPATZA "De este artículo se desprende claramente, y en primer lugar, que el nacimiento de la obligación del sustituto requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes: el hecho imponible del que nace la obligación tributaria a cargo del contribuyente y otro presupuesto de hecho que engloba al hecho imponible y del que nace la obligación del sustituto de pagar a la Administración financiera las cuotas del tributo." In: LAPATZA, José Juan Ferreiro. Derecho Tributario: Parte General Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II. 24ª ed. corríd. e atual, 2004, p. 97.

²⁵¹ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 8ª ed. Coimbra : Almedina, 2015, p. 258.

²⁵² VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. Coimbra : Almedina, 2012, p. 333.

²⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed., rev., atualizada e ampliada. São Paulo : Malheiros Editores, 2005, p. 379.

²⁵⁴ A Emenda Constitucional nº 3/93 é que inseriu essa possibilidade na CF.

Desde já nos posicionamos contra esse que é um atentado ao Direito Tributário, uma vez que demonstra que o Fisco indiretamente assume que não há meios de fiscalizar e que a sede em arrecadar impostos pode ir além de todos os preceitos constitucionais.

Como dito, na substituição tributária para a frente, o substituto recebe a responsabilidade de pagar o ICMS cuja obrigação sequer nasceu, pois o fato gerador ainda não aconteceu. O substituto tem então que recolher o valor de seu imposto e também efetuar o recolhimento do ICMS do substituído. O agravante maior é que esse dispositivo está inserido no texto constitucional, senão vejamos:

Art. 150

(...)

§ 7.º A lei poderá 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. (grifo nosso)

Paga-se na expectativa que o fato gerador aconteça. O substituto recolhe o tributo de toda cadeia econômica, pois o primeiro recolhimento é o devido em razão da incidência da operação de circulação de mercadoria realizada por si e o segundo é relativo à pessoa que ainda não realizou o fato gerador, mas que tem a expectativa em dar continuidade à circulação da mercadoria.

Diante dos inúmeros questionamentos de inconstitucionalidade, apesar de ser disposição expressa na CF/88, o Pleno do STF já destacou a constitucionalidade da mesma. O julgamento foi na ADIn nº. 1.851/AL²⁵⁵ que questionou o Art. 2º do Convênio ICMS nº. 13/1997 cuja redação é:

Cláusula segunda

Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Entretanto, apesar do posicionamento do STF, *data venia*, consideramos que esse artigo não coaduna com os demais preceitos constitucionais e precisa ser alterado. Por presumir uma venda futura, é necessário também que preveja o valor dessa operação para que calcule o imposto a pagar. Lembramos que existe autonomia aos

²⁵⁵ Disponível para consulta em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462#> Acesso 07 de Junho de 2015.

comerciantes e a regra é que os preços são sejam tabelados. Desse modo, haverá uma tabela de preços para algumas mercadorias, a exemplo de cigarro, automóvel e sorvete.

Não é possível aplicar a substituição tributária para a frente quando a mercadoria é adquirida para uso ou consumo, bem como quando a mesma é utilizada como insumo para obtenção de outro produto. No tópico seguinte, abordaremos o cálculo do ICMS na substituição, mas desde já antecipamos que o valor presumido pode ser maior do que o efetivo.

O certo é isso acontece com certa regularidade e o tema está em discussão no STF na ADI nº 2.777/SP e na ADI nº 2.675/PE que questionam a constitucionalidade da norma estadual de São Paulo e de Pernambuco, as quais determinam a devolução do montante do imposto pago a maior.

O artigo da lei paulista questionado é (Lei Estadual nº 6374, de 01 de março de 1989):

Art. 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

(...)

II - casos se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

Enquanto que a lei pernambucana é questionada em (Lei Estadual nº 11408 , de 20 de dezembro de 1996):

Art. 19 - É assegurado ao contribuinte-substituto o direito à restituição :

(...)

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária , proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior , quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação .

No voto de Eros Grau²⁵⁶ destacamos:

"A substituição seria inútil, imprestável, para nada serviria se na operação subsequente àquela por ela alcançada [isto é, alcançada pela substituição], se nesta operação viesse a ser praticada seja a restituição, seja a complementação do tributo. Um autêntico *non sense*.

(...)

7. A substituição tributária é uma técnica de administração tributária que instrumenta o eficiente controle do pagamento do tributo em segmentos econômicos de difícil fiscalização, nos quais se manifesta

²⁵⁶ STF, voto-vista do Ministro Eros Grau, ADIn 2.777/SP, rel. Min. Cezar Peluso. Disponível em <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/VotoVistaADI2777.pdf>. Acesso em 05 de Junho de 2015.

grande margem de sonegação fiscal [ADI 1.851, relator o Ministro Ilmar Galvão]. Técnica de administração tributária expressamente prevista pela Constituição.

8. A admissão de que eventual diferença entre base de cálculo presumida e base de cálculo real ensejasse a restituição do imposto tornaria inútil, vazia de significado a técnica fiscal. É inteiramente equivocada a suposição de que a base de cálculo presumida, para fins de substituição tributária, deva corresponder à base de cálculo real de cada operação posterior, na cadeia da substituição. Haverá a substituição se a base de cálculo presumida for observada. Se e quando não observada, não haverá substituição tributária, porém mera antecipação de pagamento do tributo."

Discordamos do voto do Ministro no sentido de que o objetivo da substituição tributária para frente é a antecipação da receita, o que acontece mesmo se posteriormente for feito o ajuste do valor devido. Se fosse verdade que a base de cálculo não precisasse ser a real, sob pena de ferir o próprio conceito desse instituto, a denominação da mesma não seria base de cálculo "presumida", mas sim permanente. Presumido é o que está passível de alteração, conforme os acontecimentos da vida real. Essa técnica da administração tributária precisa ser melhorada para que os prejuízos não sejam suportados pelos contribuintes.

Na magnífica lição de CARDOSO²⁵⁷, em análise ao voto-vista de Nelson Jobim:

"Discordamos do entendimento acima, primeiramente por não se poder falar em fato gerador definitivo e presumido simultaneamente, pois a própria presunção somente pode ser aceita, no direito tributário, se relativa, ou seja, admitindo-se a prova em contrário, nunca definitiva, em decorrência da tipicidade cerrada."

Como dito, ainda que exista a previsão constitucional da substituição para frente, entendemos que são gritantes os elementos de inconstitucionalidade, pelo que continuamos desejosos que seja editada uma emenda para reparar tamanha aberração jurídica.

12. Cálculo do ICMS na substituição e a aplicabilidade nas operações interestaduais

Como acima explicitado, o valor da revenda da mercadoria é presumido na substituição tributária para frente e para isso devem ser utilizados critérios que aproximem ao máximo do valor real. O Art. 8º da LC 87/96 define quais parâmetros

²⁵⁷ CARDOSO, Lais Vieira. Substituição tributária no ICMS e a restituição do imposto pago a maior. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006, p. 189.

serão utilizados para chegar à base de cálculo presumida, sendo os mesmos divididos em quatro possibilidades, a saber:

- preço pago adicionado ao frete, seguro e margem de valor agregado – MVA.
- Preço tabelado pelo Fisco Estadual.
- Preço usualmente praticado no mercado considerando os similares.
- Preço sugerido pelo fabricante.

As três primeiras possibilidades para estabelecer a base de cálculo presumida na prática são difíceis de serem executadas. A primeira tem a problemática da MVA, pois tolheria o poder privado em arbitrar a sua margem de lucro; a segunda é também controversa porque preços tabelados pelo governo limitariam o preceito constitucional da livre iniciativa (Art. 170), além de ir de encontro à própria dinâmica do livre mercado; a terceira possibilidade para identificar a base de cálculo presumida com a utilização de produtos similares também não oferece a melhor resposta, pois muitas vezes os clientes optam por determinadas mercadorias em função da marca, ou até que o serviço seja prestado por uma empresa renomada, o que certamente diferencia o preço a pagar. Lembramos que similar não é idêntico. Por fim, a quarta hipótese, usualmente mais aplicada, corresponde em nosso entendimento a melhor forma de perceber a base de cálculo presumida, pois as empresas podem seguir a tabela de preço da fábrica, sem a obrigação de cumprir os valores sugeridos, pois não são obrigatórios, mas meramente indicativos.

Feito o cálculo do montante a pagar, esse valor é entregue antecipadamente ao Fisco. Entretanto, três situações podem acontecer: a venda não é efetivada; ocorre pelo mesmo valor da base de cálculo presumido; ou, na terceira hipótese, a transação realiza-se com valor menor do que o presumido.

Nas duas primeiras hipóteses não há problema. Quando a venda não é efetivada, a própria Constituição assegura a devolução ao substituto do valor pago, sendo pacífico o entendimento e o ressarcimento é realizado sem maiores entraves. Se a venda ocorrer pelo mesmo valor presumido, acontece a situação perfeita.

No entanto, a discussão ocorre quando a transação é efetivada com valor menor do que aquele presumido. A letra fria do Art. 150, §7º da CF/88 assegura o ressarcimento da quantia paga caso o fato gerador não se realize. Entretanto, interpretar esse dispositivo para restringir que o ressarcimento somente deva ocorrer quando o fato gerador não se concretizar é penalizar o substituto que assumiu todos os riscos e

antecipou ao Fisco o recolhimento do imposto. Pensamos que o Supremo precisa rever o entendimento de que a devolução somente deve existir se o fato gerador não ocorrer.

A substituição tributária para a frente foi pensada para as operações dentro do próprio Estado. Ocorre que se os Estados celebrarem acordos poderão aplicar essa substituição também nas operações interestaduais. Nesse caso, os Convênios precisam apenas da aquiescência de dois ou mais Estados, não sendo, portanto, necessária a unanimidade.

Isso implica em que a empresa precisará conhecer a legislação do Estado de destino da mercadoria para identificar se aceita a substituição tributária, se há Convênio ou Protocolo e que esse trate especificadamente da mercadoria. Caso o protocolo trate de produto similar não será aceito. Observamos que para as empresas vendedoras há muitos custos inicialmente não previstos; em especial, para as pequenas empresas, esses custos certamente onerarão o valor final da mercadoria. Elas precisarão, por exemplo, de um especialista em tributário, o que, em uma situação normal, poderiam não precisar. O vendedor, portanto, assume obrigações, riscos e custos que, como dito, irão refletir no preço final da mercadoria. Sabemos que um dos motivos da falta de competitividade da mercadoria brasileira está nesses custos associados.

Nas operações interestaduais que tenham a substituição tributária para a frente, também existe o diferencial de alíquota (Art. 6º, §1º da LC 87/96).

Capítulo IV

13. Guerra Fiscal entre os Estados brasileiros

O último tópico a ser abordado neste trabalho merece a atenção plena do leitor: a guerra fiscal entre os estados brasileiros.

A situação ideal é que todas regiões do país tivessem o mesmo nível de desenvolvimento, como MONTERO²⁵⁸ assevera:

"Desde el punto de vista de la autonomía, la situación ideal sería que una región obtuviera todos sus ingresos no financieros mediante el ejercicio de su poder fiscal, sin que tuviera que recibir ayudas de ningún tipo. En este caso, las decisiones fiscales serían independientes, el grado de autonomía sería total, el índice de dependencia financiera sería igual a cero, y la responsabilidad de obtener mayores o menores ingresos recaería exclusivamente en el gobierno regional."

No entanto, há um grande abismo entre o ideal e a realidade fática. O Estado brasileiro é marcado por gritantes desarmonias, podendo, inclusive, falar em estados produtores e os consumidores. Disparidades que também se refletem na cultura de que o sul trabalha para sustentar o norte e tantas outras questões que estão enraizadas no seio do povo brasileiro. Essa discrepância acaba por refletir na arrecadação fiscal dos Estados, nos interesses e políticas públicas e governamentais que são executadas.

O desenvolvimento das regiões brasileiras é díspar, sendo que há regiões muito mais desenvolvidas e com mais recursos do que outras. Apesar de não ser em toda verdade a expressão vulgarmente dita de que o “sul trabalha para sustentar o norte”, dá-nos a percepção das diferenças existentes. Não obstante as diversas políticas públicas distintas para minimizar as diferenças entre os Estados, a fiscalidade também é um instrumento que tem sido utilizado com o papel de reduzir os desnivelamentos regionais. A própria decisão de adotar a federação "tem sido apontada, tradicionalmente, na manutenção da unidade, com preservação das diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas locais, no respeito às multiplicidades regionais"²⁵⁹.

A Constituição Federal, em seus artigos preliminares, dispõe como um dos objetivos fundamentais da República "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (Art. 3º, III); o que é complementado na Seção Das

²⁵⁸ MONTERO, Antonio Giménez. *Federalismo fiscal : teoría y práctica*. 2ª ed. Valencia : Tirant lo Blanch, 2003, p. 63.

²⁵⁹ DERZI em nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 123.

Regiões, a qual trata dos incentivos regionais. A peculiaridade da tributação brasileira não é tão somente por ser uma federação de dimensão geográfica continental; é também porque há três esferas com competência para tributar: federal, estadual e municipal.

Muitas vezes os incentivos regionais não são suficientes para equalizar as contas públicas e os governantes lançam mão da isenção de tributos como forma de atrair investimentos. TAVOLARO²⁶⁰ alerta-nos que:

“É humano e natural que governantes e legisladores, mesmo quando não movidos por intuítos eleitoreiros, procurem atrair, para seus rincões, os benefícios decorrentes de instalação de empresas que gerarão trabalho a seus habitantes e receita necessária para as obras públicas e serviços necessários.”

Entretanto, os objetivos dos governantes e legisladores não deveriam ser obtidos a qualquer custo, colocando em risco os interesses da nação. Esta não é uma realidade apenas brasileira, mesmo na União Europeia há sempre a preocupação com a guerra fiscal entre os Estados²⁶¹, tanto é que editaram um Código de Conduta (Resolução do Conselho da Europa de 1.12.1997²⁶²). Nesse sentido, PORTO²⁶³ escreveu:

“Assim aconteceu em alguma medida com o objectivo de se garantir que não haja distorções da concorrência pela via tributária, na linha dos artigos 95º a 93º do Tratado da Comunidade Européia). Mas não se avançou, mesmo hoje, para uma harmonização completa, com especial relevo não havendo (ainda?) uniformidade num elemento tão importante como é o caso das taxas: estando a sua fixação, a partir de um certo limite mínimo, no âmbito do poder soberano de cada país, havendo de facto diferenças muito grandes de país para país.

Não pode é em princípio haver taxa 0, bem como critérios diferentes na definição da matéria colectável e na concessão de isenções, na linha de que o propósito básico do “regime comum do IVA” não é tanto assegurar a concorrência, mas sim assegurar que não haja diferenças que levem a que um país com uma base mais restrita fique beneficiado no financiamento do orçamento da União.”

É certo que não é a mera edição do Código de Conduta que resolverá os problemas existentes, mas, sim cumprir as disposições existentes. O Brasil criou um fundo para as regiões desprovidas de recursos. Acreditamos que, além das medidas já adotadas, como os fundos para essas regiões, a melhor solução não é a política assistencialista, mas sim incentivar a produção dessas regiões para que, dessa forma,

²⁶⁰ TAVOLARO, Agostinho. Análise e Perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) [e al.]. Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008, p. 33

²⁶¹ BORJA, Pietro. Diritto tributario europeo. Milano : Giuffrè, 2010, pp. 239 e ss. trata da concorrência fiscal danosa.

²⁶² Disponível em [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106(01)), acesso 04.05.2016.

²⁶³ PORTO, Manuel. O Poder Tributário na União Européia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo: Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 25.

passem a ter seus próprios rendimentos. Pensamos ainda que a tributação do ICMS pode ser uma das formas de viabilizar esse crescimento, por exemplo, permitindo a tributação no destino nas transações interestaduais.

Concordamos que a Constituição confere competência para que os Entes criem os impostos. Competência é sinônimo de poder e como cada Estado tem o poder para definir as regras de seu ICMS, foi necessária a promulgação da LC nº 87/96 para evitar que esse poder fosse utilizado arbitrariamente pelos Estados, fomentando a guerra fiscal. Sabemos da competência facultativa do Ente tributário em instituir tributo, contudo, essa regra tem exceção para o ICMS, que necessariamente precisa ser instituído por todos os Estados membros. Caso contrário, a própria lei fundamental fomentaria a guerra fiscal. Preocupado com essa "guerra", já que nenhum estado quer perder a receita do ICMS, é que o Senado, através de Resolução, fixa as alíquotas interestaduais do imposto a serem aplicadas.

Para atrair investimentos, muitos Estados optam pela renúncia fiscal, notadamente do ICMS, sendo esse um dos principais pilares fomentadores da guerra fiscal entre os Estados brasileiros. Na teoria, um Estado para conceder incentivo fiscal precisa da unanimidade de aquiescência dos demais Estados e Distrito Federal. Entretanto, em muitas situações, o requerente não consegue esse acordo e, buscando não perder determinado investimento privado em sua região, acaba por arbitrariamente conceder a mencionada isenção. Em verdade, essas isenções concedidas arbitrariamente geram débito de ICMS.

Observe que o próprio governante descumpre o preceito legal que dispõe que toda concessão de benefícios e isenções em sede de ICMS seja de comum acordo entre todos os Estados e o Distrito Federal. Importante mencionar que a penalização dos incentivos concedidos em desconformidade serão suportados pelas empresas, pois, como dito, haverá o débito de ICMS. Entendemos que os Estados e não os terceiros é que deveriam ser responsabilizados, até porque a glosa desses créditos pode ferir uma das características principais desse imposto: a não cumulatividade.

Nesse momento, encontra-se em trâmite no CONFAZ proposta de perdoar, entre outros, o débito de ICMS para as isenções ilegalmente concedidas. No entanto, parece que os governantes nordestinos estão mesmo dispostos a continuar a contrariar a regra caso não seja criado um fundo de investimento para aquela região, diferente do

atualmente existente vinculado à Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene.²⁶⁴

O STF, em repercussão geral, decidiu que se houver consenso no CONFAZ as dívidas tributárias poderão ser perdoadas, ainda que sejam oriundas de convênios que descumpriram os preceitos legais, é o que se depreende do RE 851421 RG/DF abaixo transcrito:

RE 851421 RG / DF - DISTRITO FEDERAL
REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO
Julgamento: 21/05/2015

Publicação
ACÓRDÃO ELETRÔNICO
DJe-171 DIVULG 31-08-2015 PUBLIC 01-09-2015

Parte(s)
RECTE.(S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO
FEDERAL E TERRITÓRIOS
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO
DISTRITO FEDERAL ETERRITÓRIOS
RECDO.(A/S) : CÂMARA LEGISLATIVA DO DISTRITO
FEDERAL
ADV.(A/S) : SÉRGIO LUIZ DA SILVA NOGUEIRA E
OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR GERAL DO DISTRITO
FEDERAL

Ementa

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de

²⁶⁴ <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1626768-governadores-do-nordeste-exigem-fundo-para-aderir-a-mudancas-no-icms.shtml>. Acesso em 23 de Maio de 2015.

repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ministro MARCO AURÉLIO Relator²⁶⁵

O posicionamento do STF, portanto, entende coo débito tributário quando se celebra convênio sem ses observarem os requisitos legais. No entanto, esse débito poderá ser perdoado se os Estados assim definirem no âmbito do CONFAZ.

A harmonização fiscal no Brasil deve ter atenção às diferenças. Essa harmonização deve passar pela perspectiva jurídica, mas também política.²⁶⁶ A solução para essa guerra fiscal passa inclusive por resoluções político-administrativas, como desinchar a máquina estatal, reduzir o número de municípios, muitas vezes criados sem que tenham receitas próprias para se sustentar, ficando cada vez mais dependentes do repasse de verbas.

A guerra fiscal tem ainda um cunho político. Atrair uma grande empresa para a sua região é visto com bons olhos pelos eleitores, já que os governantes utilizam isso em sua campanha política. Outro fundamento para guerra fiscal está em descentralizar as indústrias e promover o desenvolvimento de outras regiões. CAMARGO²⁶⁷ aponta que "o processo de desenvolvimento do país e a atenuação de disparidades deve ser atribuição do governo central, considerando que os interesses são acima de tudo nacionais, ou a autonomia concedida pela Constituição Federal abrange a escolha das ferramentas do desenvolvimento local, mesmo que em detrimento da nação, quando considerado o agregado da economia?"

Acreditamos que não precisamos de uma ditadura²⁶⁸ para impor determinadas situações, podemos com a atual democracia por fim a essa guerra. Confiamos que somos inteligentes o suficiente para sabermos viver em democracia e adotar uma federação mais cooperativa em que os entraves fiscais não sejam colocados como fatores impeditivos de desenvolvimento do Brasil.

265

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28guerra+fiscal%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/pz2fnnx>. Acesso 03.02.2016.

²⁶⁶ NABAIS faz referência a essas duas formas de harmonização no contexto da União Europeia. Entretanto, acreditamos que a mesma lógica poderá ser observada no Brasil. In: NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. In: MIRANDA, Jorge (coord.) Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira. Coimbra : Coimbra Editora, 2006, p. 506.

²⁶⁷ CAMARGO. Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, p. 202.

²⁶⁸ "Durante o regime militar, em virtude da centralização financeira e política, o fenômeno da guerra fiscal ficou sob controle do governo central, a quem competia decidir sobre política industrial e desenvolvimento econômico." CAMARGO. Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, p. 204.

Quando existir essa cooperação entre os Estados, veremos que a nação brasileira sairá vencedora. Ora, se uma empresa está interessada em instalar-se no país, ela fará isso independente do incentivo fiscal, uma vez que há outros elementos favoráveis. Certamente, essa empresa já fez estudo de mercado e tem os dados necessários para instalação. Portanto, quando um governante concede benefícios fiscais, de uma forma global, haverá diminuição da arrecadação tributária e a federação acaba por se fragilizar.

Os Estados chegam a conceder prazo alargado para pagamento do ICMS, sem cobranças de juros e multas. Se um empresário tem em média até o 10º dia para pagamento do ICMS, as empresas beneficiadas podem ter até 20 anos. Exato! 20 anos para pagar esse imposto, o que acaba por prejudicar os pequenos e médios empresários, elementos de suma importância na cadeia produtiva.

Outra hipótese de benefício a fomentar a guerra fiscal é a concessão de empréstimo no valor correspondente ao ICMS estimado a ser recolhido. CAMARGO²⁶⁹ sabiamente salienta: "é de notar que cada real do orçamento utilizado para esse fim representa um gasto equivalente que deixa de ser efetuado em educação, saúde, transporte, saneamento, etc., funções precípuas do Poder Público." E arremata: "este é, portanto, um dos efeitos mais perversos da guerra fiscal: desorganiza totalmente os preços relativos da economia e, conseqüentemente, impõe desordem no sistema produtivo."²⁷⁰

A guerra fiscal tem ainda outras perspectivas. Como dissemos, é comum que Estados concedam benefícios e isenções de ICMS sem que tenham a aprovação do CONFAZ, ainda que o STF tenha se manifestado como inconstitucional, conforme se colhe do seguinte aresto:²⁷¹

ADI 4635 MC-AgR-Ref / SP - SÃO PAULO / Início do trecho que passa informações para o QueryString (Pesquisa Simultânea de Jurisprudência) Término do trecho que passa informações para o QueryString (Pesquisa Simultânea de Jurisprudência) REFERENDO NO AG.REG. NA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 11/12/2014 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação
PROCESSO ELETRÔNICO

²⁶⁹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, p. 216.

²⁷⁰ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004, p. 218.

²⁷¹

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28guerra+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pz2fnnx>. Acesso em 3.2.16

Parte(s)

AGTE.(S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AGDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

Ementa

E M E N T A: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes.

INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.

Decisão

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, referendou a decisão concessiva de suspensão cautelar de eficácia das normas impugnadas e declarou prejudicado o recurso interposto. Ausentes, justificadamente, o Ministro Ricardo Lewandowski (Presidente), em viagem à Itália para participar da “101ª Sessão Plenária da Comissão de Veneza”, e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia (Vice-Presidente). Plenário, 11.12.2014.

Em resposta a esse tipo de ocorrência, o Estado de São Paulo editou o Comunicado Coordenador de Administração Tributária - CAT nº. 36/2004²⁷² que consiste em vetar o aproveitamento do crédito originário de Estados que tenham concedido esses benefícios à revelia da disposição legal. Portanto, há uma série de erros, pois cometemos novos equívocos para justificar anteriores aberrações. Percebemos também que o Judiciário não tem sido eficaz na solução desses questionamentos.²⁷³

A respeito disso, outros Estados firmaram o Protocolo ICMS nº 19, reconhecendo os créditos de ICMS advindos de transação com Estados que concederam benefícios fiscais em desconformidade com a LC 24/75, apesar de o mesmo não ter sido ratificado pelo CONFAZ.

CARVALHO²⁷⁴ sintetiza:

"Em síntese, a "Guerra Fiscal" pode ser resumida como a concessão unilateral de incentivos ou benefícios fiscais pelos Estados, à margem da Lei Complementar n. 24/75, e por corolário lógico-jurídico à margem da Constituição Federal, com o intuito de atrair investimentos,

²⁷²

Disponível

em

http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut. Acesso em 04.05.2016.

²⁷³ Nesse sentido, FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. Vedação ao crédito integral de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços provenientes de Unidades da Federação que concedem incentivos e benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ. Comunicado do CAT nº. 36/2004. Incentivos concedidos pelo Estado de Goiás mediante programas de concessão de incentivos fiscais e financeiros denominados "fomentar" ou "produzir" e todos os demais programas deles decorrentes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006, p. 46.

²⁷⁴ CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo : Saraiva, 2013, pp. 186-187.

gerando, por consequência, a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja batendo às portas do Judiciário, almejando a retirada do ordenamento da medida que concedeu o benefício inconstitucional (introduzido por leis, decretos e até por meros atos administrativos)."

O STF já julgou a inconstitucionalidade desses benefícios fiscais concedidos à revelia dos preceitos legais. Entretanto, a Corte ainda não firmou entendimento se a glosa de créditos feita pelos Estados que não reconhecem esses benefícios fiscais é ou não constitucional. Entendemos que não, inclusive pelo argumento anteriormente exposto de que fere a não cumulatividade do ICMS. CARVALHO²⁷⁵ aponta alguns argumentos para que não seja constitucional, sendo eles:

violação ao princípio da não cumulatividade constitucionalmente garantido, locupletamento indevido do Estado de destino, o contribuinte não deve assumir um ônus de outrem, as normas que instituem benefícios fiscais no Estado de origem das mercadorias gozam de presunção de legitimidade, violação ao princípio da tripartição dos poderes, o Estado não pode se valer indevidamente da autotutela, violação ao sobreprincípio da segurança jurídica.

GOMES²⁷⁶ alerta que os benefícios fiscais podem pôr em causa a justiça do sistema tributário, vejamos:

"Não obstante estarmos perante **normas negativas de tributação** em que a questão das **garantias** dos contribuintes se não coloca nos mesmos termos das normas **positivas**, na medida em que se trata agora, **não de tributar, mas de beneficiar**, a verdade é que, mesmo do ponto de vista dos contribuintes, o **estabelecimento dos benefícios fiscais vive em tensão dialéctica com os princípios da generalidade e da igualdade na tributação e na capacidade contributiva (...)** podendo pôr em causa a **justiça do sistema tributário.**" (negrito do original)

Os benefícios fiscais precisam ser corretamente avaliados para que os benefícios concedidos não sejam maiores do que o retorno à sociedade. Nesse sentido, ao retratar a realidade portuguesa, alerta TEIXEIRA²⁷⁷:

"O sistema fiscal Português possui ainda um Estatuto de Benefícios Fiscais, cujos beneficiários directos são instituições financeiras como bancos e seguradoras, e principais lesados o Estado e indirectamente, os contribuintes."

Sem medo de equívoco, afirmamos que o saldo final dessa guerra fiscal é que muitos perdem e poucos ganham. A guerra fiscal que se instalou entre os estados da Federação precisa de uma análise muito mais profunda do que simplesmente responder às perguntas de quantos empregos serão gerados e se os altos cargos nessas empresas

²⁷⁵ CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo : Saraiva, 2013, pp. 193-195.

²⁷⁶ GOMES, Nuno de Sá. Manual de direito fiscal. Vol II. 9ª ed. Lisboa : Rei dos Livros, 2000, p. 79.

²⁷⁷ TEIXEIRA, Glória. Manual de direito fiscal. 2ª ed. Coimbra : Almedina, 2012, p. 245.

serão ocupados pelos empregados locais, quais as receitas foram perdidas, qual incentivo deverá ser concedido, o que buscamos desenvolver nesse tópico.

Conclusão

Ao longo deste trabalho, estudamos a abordagem da Constituição Brasileira relativa aos tributos, nomeadamente o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. A Carta Magna, em seu capítulo próprio sobre o sistema tributário nacional, elenca os princípios gerais, o poder de tributar, para posteriormente tratar dos impostos da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, até culminar com a repartição das receitas tributárias.

Desse modo, parte do direito fiscal no Brasil é direito constitucional. A matéria fiscal é tratada pormenorizadamente na Constituição que determina as diretrizes gerais a serem seguidas para a instituição do imposto, inclusive o ICMS. Esse tributo tem o importante condão de contribuir para a coesão social e territorial do estado brasileiro. É nesse sentido que a criação do ICMS é obrigatória para todos os estados da federação.

Podemos tirar algumas ilações desse estudo, como a necessidade de o contribuinte perceber que o pagamento dos tributos é de fundamental importância para o funcionamento da máquina estatal. As receitas tributárias servem para financiar a construção de escolas, hospitais, pavimentar ruas, entre outros. O contribuinte deve ainda cobrar uma gestão transparente desses tributos como forma de evitar fraudes, tanto por parte de outros contribuintes quanto daqueles que deveriam fazer a gestão dessa receita.

A Constituição assegura ainda que "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços" (Art. 150, §5º). Entretanto, ainda engatinhamos nesse sentido e quando comparamos com Portugal, percebemos que está mais desenvolvido que o Brasil em relação à publicidade do imposto. Qualquer compra que seja realizada traz descrito na fatura o percentual do IVA e o montante correspondente, o que é extraordinário se comparado à realidade brasileira, uma vez que na nota fiscal não vem discriminado o equivalente ao ICMS e a sensação é que esse imposto está embutido no preço final do produto. A grande verdade é que um cidadão, ao comprar, por exemplo, uma *t-shirt* em Portugal, saberá exatamente quanto pagará de IVA, sendo que no Brasil isso não acontece.

A transparência na cobrança dos impostos é uma grande arma que a Administração Pública possui. Não saber quanto que se paga de tributo pode ser melhor

para manipular os cidadãos que não terão consciência do quanto contribuem individualmente com as despesas públicas. Na verdade, esse não é um problema recente. Desde 1748 Montesquieu²⁷⁸ já chamava a atenção para o fato, como bem elucidado neste trecho:

“Os direitos sobre as mercadorias são os que as pessoas menos sentem porque não se lhes faz uma exigência formal. Podem ser tão sabiamente geridos que o povo quase ignorará que os paga. Para tal, é de grande importância que seja aquele que vende a mercadoria a pagar o direito. Ele sabe bem que não paga por si; e o comprador, que no fundo paga, confunde-o com o preço. Alguns autores disseram que Nero retirara o direito da vigésima quinta parte dos escravos que eram vendidos; no entanto, limitou-se a ordenar que seria o vendedor a pagá-lo, em lugar do comprador. Este regulamento, que deixava o imposto intacto, parecia retirá-lo.”

É exatamente isso o que ainda ocorre no Brasil. Os cidadãos pagam tributos, no caso específico o ICMS, mas não sabem quanto aquele imposto representa no custo da mercadoria. A grande massa sabe que paga o imposto, mas por não saber o *quantum* sentem a sobrecarga tributária. Ao que parece, os nossos governantes aprenderam corretamente a cartilha com os ensinamentos de como fazer o contribuinte pagar sem saber exatamente quanto que paga.

Questionamos se o pagamento de elevados valores tributários é o preço que se paga por sermos livres e termos o direito a votar, pois Montesquieu, apesar de abordar o governo despótico e nós vivermos em uma república²⁷⁹, é pertinente ao revelar que a

“Regra geral: podem ser cobrados tributos mais avultados na proporção da liberdade dos súditos; e é-se forçado a moderá-los à medida que a servidão aumenta. Sempre foi assim, e será sempre assim. É uma regra tirada da natureza, que não varia; encontramos-la em todos os países,
(...)

Nos Estados moderados há uma compensação pelo peso dos tributos: é a liberdade. Nos Estados despóticos há um equivalente para a liberdade: é a modicidade dos tributos.”

A carga tributária não é o único responsável pelos elevados custos da vida brasileira. Os livros, por exemplo, são extremamente caros e não há tributação, já que é hipótese de imunidade. Inclusive, há um contrassenso em tributar os *e-books*; a ideia primordial da imunidade nesse caso é o de difundir a cultura, portanto, a forma material do livro não deveria ser o fator decisivo para tributar ou não. Não há qualquer lógica em

²⁷⁸ MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. Do espírito das leis. Lisboa : Edições 70, 2011, pp. 371-372.

²⁷⁹ MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. Do espírito das leis. Lisboa : Edições 70, 2011, p. 375.

imunizar os livros tradicionais e tributar os eletrônicos pelo simples fato de não serem impressos em papel. O que que vale mais: os ensinamentos que constam no livro ou o papel? Qual a lógica de até hoje seguirmos o modelo gutemberguiano cujo símbolo maior é o livro impresso? Não nos parece razoável quando hoje temos disponíveis diversas ferramentas para o aprendizado.

Os contribuintes brasileiros questionam o montante do pagamento do imposto, mas o ICMS, desde as ideias mais remotas, foi pensado como um imposto não cumulativo para que não interferisse na cadeia produtiva e, conseqüentemente, não fosse um fator decisivo para a escolha de compra. Inclusive, esse é um princípio exposto na Constituição que deve ser fielmente seguido nas legislações estaduais. Algum questionamento pode surgir relativamente à aplicação de taxas diferenciadas em função da essencialidade de determinado produto. No entanto, em sede de conclusão, defendemos que, por ser princípio constitucional, o legislador ordinário não tem a faculdade de implementar ou não essa diretriz, mas sim a obrigação de fazê-la.

A legislação determina os sujeitos desse imposto e para certas circunstâncias prevê a existência da figura do responsável tributário, que apesar de não ter relação direta com o fato gerador do ICMS está obrigado a proceder o recolhimento desse tributo. Dentro de um único imposto, há cinco distintas hipóteses de incidência, sendo elas: sobre operações mercantis; sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; sobre o serviço de comunicação; sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica; e sobre serviço de extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Para Vasco²⁸⁰, "em realidade o ICMS é um imposto que onera o produto e, posteriormente, o consumo, ou seja, provoca uma dupla oneração." Seja por essa dupla oneração ou por outros fatores, o certo é que esse imposto é o segundo maior em arrecadação, ficando atrás tão somente do imposto sobre o rendimento. Daí já podemos compreender o importante papel na coesão social do país. É nesse sentido que a Carta Magna determina que a concessão de redução ou isenção deve atender os preceitos legais. Os estados brasileiros, no entanto, nem sempre observam essas diretrizes e, na tentativa de conquistar investimentos para sua região, acabam por esquecer da unidade nacional, o que gera algumas discrepâncias.

²⁸⁰ GUIMARÃES, Vasco. A tributação do consumo no Brasil. In: Ciência e técnica fiscal : boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa : D.G.C.I., 2005, nº. 416, p. 190.

O estudo desse imposto traz consigo diversas peculiaridades, inclusive a de observar as vinte e sete legislações estaduais e do Distrito Federal a respeito da matéria. Entre as situações que causam embaraço, podemos apontar a problemática do cálculo por dentro e a substituição tributária para a frente. O cálculo por dentro significa dizer que o próprio ICMS integra a base do cálculo do imposto, o que acaba por onerar para o contribuinte o valor a ser pago por esse tributo. Ademais, a substituição tributária originalmente foi pensada como um instituto para ocorrer após a operação mercantil acontecer. No entanto, o estado com a sede de não perder receitas e numa clara demonstração de que não tem meios eficazes de fiscalizar, passou a prever a hipótese de que mesmo antes do fato gerador tributário acontecer o substituto teria que entregar aos cofres públicos o montante do imposto, cálculo a partir de uma base presumida. O mais grave é que o constituinte inseriu essa previsão no texto da Constituição, fato que nos obriga a clamar por uma urgente emenda que possa reparar tão grave anomalia jurídica.

Muitos Estados brasileiros estão em déficit e, certamente, o panorama seria pior se o ICMS não fosse de competência estadual, já que esse imposto tem múltiplas hipóteses de arrecadação. Observar essas nuances permite-nos perceber que inúmeros detalhes ainda estão por se resolver e que, por mais que este seja um caso de sucesso em arrecadação, ainda temos muito a evoluir.

Como visto, o tema em apreço é de fundamental importância e carece de melhor atenção por parte da Administração Fiscal. Esperamos que os leitores, a partir dessa análise dos aspectos constitucionais do ICMS, consigam pensar em soluções que possam inibir as fraudulentas e que os Estados executem ações em consonância com a unidade, sem pensar necessariamente em benefícios isolados, até porque a ideia central da Constituição de 1988 é preservar o sistema fiscal em sua integridade e o desenvolvimento harmonioso do país.

Referências Bibliográficas

- 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol I e II. Lisboa : Coimbra Editora, 2012
- AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo : Editora Saraiva, 1997.
- ARDANT, Gabriel. Histoire de L'impôt. Livre I : De l'Antiquité au XVII siècle. - Livre II : XVIII et XXI. Paris : Fayard, 1972.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. 2. tiragem. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1991.
- ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: Revista de Direito do Estado : RDE. Ano 1, nº 1. Rio de Janeiro : Instituto de Direito do Estado e Ações Sociais - IDEIAS : Renovar, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo : Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed., rev. e atualizada. Rio de Janeiro : Forense, 1960.
- BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. Ed. comemorativa do centenário de nascimento do grande brasileiro. São Paulo : Reitoria da Universidade de São Paulo, Empresa Gráfica da "Revista dos Tribunais", 1949.
- BASTO, J. F. (2010). *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal* . Coimbra : Almedina.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional : lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais-DGCI, 1991.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária : ontem e hoje. Sep. de "Boletim de Ciências Económicas", 49, Coimbra : 2006.
- BEGG, Iain. e outro. Paying for Europe. England : Sheffield Academic Press, 1998.
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. ICMS : apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo : Saraiva, 2010.
- BENTO, Inês Pisco. Federalismo fiscal na Constituição Portuguesa? Coimbra : Gráfica de Coimbra, 2010.
- BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. 2ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.
- BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. História constitucional do Brasil. Porto : Univ. Portucalense Infante D. Henrique, D.L. 2003.
- BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 8ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. A reforma do sistema tributário nacional : emenda constitucional nº 18. Recife : Centro Regional de Administração Municipal, Imprensa Universitária, 1967.
- BORIA, Pietro. Diritto tributario europeo. Milano : Giuffrè, 2010.
- CAMPOS, Diogo Campos de. O sistema tributário no estado dos cidadãos. Coimbra : Almedina, 2006.
- CAMPOS, Diogo Leite de ... [et al.]. Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores, 1999.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. Direito tributário. 2ª ed., reimp. Coimbra : Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed., 14ª reimp. Coimbra : Almedina, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 6ª ed. rev., 2ª reimp. Coimbra : Almedina, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos. Coimbra : Almedina, 1974.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador : Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas. 2ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2001. P. IX.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12. ed. rev. ampl. actual. de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 19/98 e 20/98. São Paulo : Malheiros Editores, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo : Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário : Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo : Saraiva, 1998.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coords.). Lições de fiscalidade. Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 3ª ed., rev., aum. e actual. Coimbra : Almedina, 2014.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo : MP Editora, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário atual : pareceres. Rio de Janeiro : Forense, 1995.

CONTI, José Mauricio (org.). Federalismo fiscal. Barueri : Manole, 2004.

COSTA, Carlos da Silva. Financiamento do Estado : que regras e que instrumentos normativos? In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol I. Lisboa : Coimbra Editora, 2012.

COSTA, Nina Gabriela Borges. A implantação do IVA no Brasil : oportunidades e dificuldades de contexto. Dissertação de mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Direito Constitucional, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra sob a orientação de Suzana Tavares de Silva. Coimbra: 2014.

CUNHA, Paulo Ferreira da. Geografia Constitucional : sistemas juspolíticos e globalização. Lisboa : Quid Juris? - Sociedade Editora Lda, 2009. P. 87 e ss.

DIEFENTHAELER, Ricardo. Os caminhos do IVA no Brasil. In: Direito Tributário em Questão. Porto Alegre. Nº 7 (2011).

Direito Tributário em Questão. Porto Alegre. Nº 7 (2011).

DWORKIN, Ronald. O império do direito. Tradução Jefferson Luiz Camargo. 2ª ed. São Paulo : Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. Sovereign virtue : The Theory an Pratictice of Equality. Harvard University Press Cambridge. Massachusetts : 2002.

DWORKIN. Ronald. Taking Rights Seriously. Harvard University Press Cambridge. Massachusetts : 1977.

Europeias, C. d. (2008). *Estratégia coordenada para melhorar o combate Oa fraude ao IVA na União Europeia [documento electrónico] : comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Economico e Social Europeu*. Bruxelas : documento eletrônico.

FALSITTA, Gaspare. Manuale di diritto tributario : parte generale. 7ª ed., riv. e ampliata. Padova : CEDAM, 2010.

FAURE, Amparo Navarro (coord.). Manual de derecho financiero y tributario : parte general. Valencia : Tirant lo Blanch, 2012.

FERNANDES, José Domingos da Silva. *Manual do IVA* . Lisboa : Publisher Team, 2006.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Direito do comércio eletrônico*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Elsevier, 2011.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. O Silêncio Eloquente : Omissão do Legislador e Responsabilidade do Estado na Comunidade Européia e no Mercosul. Coimbra: Almedina, 2008.

GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; SANTOS, Márcio Gil Tostes dos Santos (coords.). Constituição brasileira de 1988: reflexões em comemoração ao seu 25º aniversário. Curitiba : Juruá, 2014.

GARCIA QUINTANA, Cesa Albiñana, (coord.) [et al.]. Estudios en homenaje al professor Pérez de Ayala. Madrid : Dykinson, S.L., 2007.

GOMES, Fábio Luis. Fato gerador do IVA na Comunidade Européia e fato gerador dos impostos sobre o consumo no Mercosul. Dissertação de mestrado em Direito (Ciências Jurídico-Comunitárias), apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sob a orientação de Diogo Leite de Campos. Coimbra, 2006.

GOMES, Fábio Luis. Manual sobre o IVA nas comunidades européias : os impostos sobre o consumo no Mercosul. Curitiba : Juruá Editora, 2006.

GOMES, Nuno de Sá. Manual de direito fiscal. Vol II. 9ª ed. Lisboa : Rei dos Livros, 2000.

GOMES, Nuno de Sá. Manual de direito fiscal. Vol. I. 9ª ed. (3ª reimpressão). Lisboa : Rei dos Livros, 1998.

GORDILLO, Agustín. Después de la reforma del estado. 2ª ed. Buenos Aires : Fundación de Derecho Administrativo, 1998.

GUIMARÃES, Vasco. A tributação do consumo no Brasil. In: Ciência e técnica fiscal : boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa : D.G.C.I., 2005, nº. 416.

HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução (da 20ª edição alemã) de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

JAPPE, Anselm. As aventuras da mercadoria : para uma nova crítica do valor. Rev. Carla da Silva Pereira; trad. José Miranda Justo. 2ª ed. Lisboa: Antígona, 2013.

KNIGHT, Carl; STEMPOWSKA, Zofia (ed.). Responsibility and distributive justice. Oxford ; New York : Oxford University Press, 2011.

KNIGHT, Carl; STEMPOWSKA, Zofia. Responsibility and distributive justice. Oxford ; New York : Oxford University Press, 2011.

KOIKE, Maria Lygia de Almeida e Silva ; FRANZ, Camila... (orgs.) [et al.]. Uma perspectiva atual dos direitos fundamentais. Coimbra : Edição das Autoras, 2013.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Derecho Tributario: Parte General Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II. 24ª ed. corrid. e atual, 2004.

LOPES, Cidália Maria da Mota. Quanto custa pagar impostos em Portugal? : os custos de cumprimento da obrigação da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008.

Lynch, Frances M. B. Funding the modern state : the introduction of value added tax in France. Badia Fiesolana, San Domenico (FI) : European University Institute, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed., rev., atualizada e ampliada. São Paulo : Malheiros Editores, 2005.

MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da. Curso de direito tributário. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012

MARTINEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. 4ª reimp. Coimbra : Almedina, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O tributo : Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributos no Brasil : auge, declínio e reforma. Fercomércio, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (orgs.). Direito tributário & direitos fundamentais : limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro : Elsevier, 2012.

MAUS, Ingeborg. Judiciário como Superego da Sociedade: O papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. Tradução de Martônio Lima e Paulo Albuquerque. In.: Novos Estudos, nº 58. São Paulo: CEBRAP, Novembro de 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 8ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2000.

MELLO, Elisabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo : Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Jorge (coord.) Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira. Coimbra : Coimbra Editora, 2006.

MIRANDA, Jorge. Contributo para uma Teoria da Inconstitucionalidade. Coimbra : Coimbra Editora, 1996.

MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. Coimbra : Coimbra Editora, 2002.

MIRANDA, Manual de Direito Constitucional. Vol. I, II e III. Coimbra : Coimbra Editora, 2014.

MONTEIRO, Sónia. Manual de Contabilidade Financeira. Porto : Vida Económica, 2013.

MONTERO, Antonio Giménez. Federalismo fiscal : teoría y práctica. 2ª ed. Valencia : Tirant lo Blanch, 2003.

MONTESQUIEU. Introdução, tradução e notas de Miguel Morgado. *Do espírito das leis*. Lisboa : Edições 70, 2011.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coord.) [et al.]. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra : Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 8ª ed. Coimbra : Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – (Teses de doutoramento). Coimbra : Almedina, 2012.

NEVES, Marcelo. Transconstitucionalismo: breves considerações com especial referência à experiência latino-americana. In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol I. Lisboa : Coimbra Editora, 2012.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª ed., atualizada. São Paulo : Editora Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Lícia Nobre de. União Europeia e Mercosul : um confronto entre experiências de integração regional. Dissertação do 2º ciclo de Estudos em Direito, área de especialização em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, sob a orientação de Luís Pedro Chaves Rodrigues da Cunha. Coimbra : [s.n.], 2011.

OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda da (org.). Estudo em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III. Direito Fiscal: Parte Geral. Coimbra : Coimbra Editora, 2011.

PACK, Spencer J. Aristotle, Adam Smith and Karl Marx – On Some Fundamental Issues in 21st Century Political Economy. Northampton : Edward Elgar, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico. Estudos de IVA II. Coimbra : Almedina, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (orgs.). ICMS : questões fundamentais. São Paulo : MP Editora, 2006.

PEREIRA, Dorazil A. (*in memoriam*); PEREIRA, Luiz Felipe Ilha A. Regulamento do ICMS anotado. 12ª ed. Rio de Janeiro : Dorazil Informação Tributária, 2012.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Crise econômica e reforma do Estado no Brasil : Para uma nova interpretação da América Latina. Título original Economic crisis and State Reform in Brazil. Tradução Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo : Editora 34, 1996.

PHILIP, Loic. Droit Fiscal constitutionnel. Paris: Economica, 1990.

PINTO, Ana Calado e outros. Gestão orçamental & contabilidade pública. Cacém : ATF - Edições Técnicas, 2013.

PIRES, Manuel e outro. Direito fiscal. 5ª. ed. corr. e aument. Coimbra : Gráfica de Coimbra, 2012.

PORTO, Manuel Carlos Lopes. Os pais da Comunidade Europeia : do ideal à realidade. Sep. de : Estudos : Revista do Centro Académico de Democracia Cristã, Nova Série, N. 3, Tomo 1 (2004). Coimbra : [s.n.], 2004.

Revista de Direito do Estado : RDE. Ano 1, nº 1. Rio de Janeiro : Instituto de Direito do Estado e Ações Sociais - IDEIAS : Renovar, 2006.

Revista de Legislação e de Jurisprudência. Coimbra. A. 140, nº 3965 (2011).

REZEK, Chade Rezek. *O princípio da proporcionalidade no estado democrático de direito*. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha. Manual de direito fiscal. 3ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2007.

SANCHES, Saldanha J.J. Justiça Fiscal. Lisboa : Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SCHITINI, José Antonio. ICMS : O novo contencioso administrativo fiscal do ICMS Paulista. São Paulo : Livraria e Editora Universitária de Direito, 2003.

Scientia Iuridica. Braga. T. 61, nº 328 (Jan./Abr. 2012).

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 15. ed. rev. atual Nagib Slaibi Filho, Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª ed. São Paulo : Malheiros Editores. 2005.

SILVA, Suzana Tavares da Regulação económica e Estado fiscal : o estranho caso de uma relação difícil entre " felicidade" e garantia do bem-estar. Scientia Iuridica. Braga. T. 61, nº 328 (Jan./Abr. 2012).

SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). Trajectórias de sustentabilidade : tributação e investimento. Coimbra : Instituto Jurídico, 2013.

SILVA, Suzana Tavares da; SANTOS, Marta Costa. IVA : notas sobre o regime do IVA nas operações internas. Coimbra : Instituto Jurídico, 2014.

SILVA, Suzana Tavares da. As taxas e a coerência do sistema tributário. 2 ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2013.

SILVA, Suzana Tavares da. Direito Fiscal : teoria geral. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013.

- SMITH, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Volume II. Indianapolis : Liberty Fund, 1981.
- SOUSA, Marcelo Rebelo (coord.) [et al.]. Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda. Volume III Direito Constitucional e Justiça Constitucional. Coimbra : Coimbra Editora, 2012.
- STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. Ciência política e teoria do estado. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2008.
- STRECK, Lenio Luiz. Direito Constitucional Módulo V : teoria da Constituição e jurisdição constitucional. TRF 4ª Região : EMAGIS, 2006.
- STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica : Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- TEIXEIRA, Glória. Manual de direito fiscal. 2ª ed. Coimbra : Almedina, 2012.
- TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. Droit fiscal. 7 ed. Paris : Dalloz, 1992.
- URBANO, Maria Benedita. "Criação judicial" e "activismo judicial" : as duas faces de uma mesma função?. In: 35º aniversário da Constituição de 1976 / Tribunal Constitucional. Vol II. Lisboa : Coimbra Editora, 2012.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte : Del Rey, 2000.
- VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal. Coimbra : Almedina, 2012.
- VELLOSO, Andrei Pitten. El principio de igualdad tributaria de la teoria de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición. Lisboa : Editorial Juruá, 2010.
- WEBER, Luc. L'État, acteur économique. Analyse économique du rôle de l'État. 3ª ed. Paris : Economica, 1997.
- WEBER, Max; trad. Ana Falcão Bastos e Luís Leitão. A ética protestante e o espírito do capitalismo. 6ª ed. Lisboa : Presença, 2005.
- WEBER, Max; trad. MORÃO, Artur. Conceitos Sociológicos Fundamentais. Lisboa : Edições 70, 2009.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito tributário internacional. 2ª ed. Actualiz. Coimbra : Almedina, 2011.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. Manual de direito fiscal. Lisboa : [s.n.], 1981- (Lousã : Tip. Lousanense).

LEGISLAÇÃO

- Código Penal Brasileiro
Código Tributário Nacional Brasileiro
Constituição da Espanha
Constituição da República Portuguesa
Lei Complementar nº. 116 de 2003.
Lei Complementar nº. 24, de 1975.
Lei Complementar nº. 87, de 1996.
Lei Geral Tributária de Portugal
Lei Ordinária nº. 9.472, de 1997

NETGRAFIA

- http://www.dn.pt/inicio/interior.aspx?content_id=659766
http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano_combate_fraude_evasao_fiscal.pdf,
<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1626768-governadores-do-nordeste-exigem-fundo-para-aderir-a-mudancas-no-icms.shtml>

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100279965&dt_publicacao=12/02/2015
<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/VotoVistaADI2777.pdf>
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1718462#>
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm
http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm
<http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>
<http://bahiaja.com.br/economia/noticia/2015/05/14/bahia-bate-recorde-na-arrecadacao-de-icms-em-abril-com-r166-bilhao,81867,0.html#.VWB0RuudKOM>