



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA RESTRIÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS –
NÃO CUMULATIVIDADE**

RODRIGO DE LUCCA COMELLI

Florianópolis

2011

RODRIGO DE LUCCA COMELLI

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA RESTRIÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS –
NÃO CUMULATIVIDADE**

Monografia submetida à Universidade
Federal de Santa Catarina para obtenção
do título de bacharel em Direito.

Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

2011

Dedico este trabalho à memória de Ana Mattos Comelli, que deixou desmedida saudade e que, com a conclusão desta etapa, estaria profundamente orgulhosa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço àqueles que, por quaisquer das formas possíveis, contribuíram para a elaboração deste trabalho, bem como possibilitaram a conclusão da graduação em Direito, que não seria possível sem o apoio incondicional ofertado desde a eleição do curso.

Também gostaria de agradecer a meus pais Bernadette de Lucca e Edmundo Comelli, por terem procedido todos os esforços possíveis à conclusão desta etapa. Da mesma forma merecem reconhecimento o empenho de minha irmã Paola de Lucca Comelli e todos os demais familiares tanto consanguíneos, quanto agregados no decorrer da vida. Marlete, Santilha, Melina, Bernadete, Débora e Camila, subjaz aqui meu reconhecimento e agradecimentos. Os laços afetivos construídos desde a infância aproveitam a mesma estima, Tobias, estais neste grupo.

Agradeço à minha noiva Karoline, por quem nutro amor profundo. Sua contribuição para a realização deste trabalho foi inestimável, esteve ao meu lado em todas as etapas de sua elaboração.

Agradeço, ainda, ao mestre Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, orientador que me possibilitou engendrar este projeto, por suas sábias palavras e precisas lições.

Por fim, agradeço aos demais amigos e professores que fizeram da academia uma etapa ímpar, a ser lembrada embebida nos mais profundos sentimentos de saudade.

Quem quiser saber o que é o direito, consulte o que o homem faz. Olhe em seu redor. Se por acaso encontrar leis que definem, ou pensam definir, o que é obrigatório, facultado ou proibido, convém continuar observando. Isto é, convém verificar se seus destinatários e, especialmente, os órgão encarregados de dar-lhes execução, agem em tal sentido.

João José Caldeira Bastos

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do conteúdo por parte do Professor Orientador, da banca examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

RESUMO

Este estudo monográfico, submetido à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Bacharel em Direito, tem como objetivo a análise da constitucionalidade dos atos normativos que restringem o direito ao crédito tributário no ICMS, com análise específica da cadeia mercantil do etanol hidratado carburante. O assunto é de importância tendo-se em vista o norte que tomou a política fazendária no Brasil, atuando ao arrepio de mandamentos constitucionais, em tese, sólidos. A partir daí, descreveu-se a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, bem como a não cumulatividade que se aplica ao tributo. Por fim, com base na cadeia mercantil do etanol hidratado carburante, procura-se demonstrar as inconstitucionalidades das medidas que restringem o aproveitamento ao crédito que adquirem feições estranhas àquelas desenhadas pela Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Tributário; ICMS; Direito de Crédito; Não cumulatividade.

ABSTRACT

This monographic study, submitted to the Federal University of Santa Catarina to obtain degrees in law, is aimed at analyzing the constitutionality of normative acts that restrict the right of the ICMS tax credit, with specific analysis of the commercial chain hydrated ethanol propellant. The matter is of importance having in view the direction taken by the treasury policy in Brazil, acting in defiance of constitutional provisions, in theory, solid. From there, is described the rule-incidence matrix of the ICMS, as well as non-cumulative that is applied to. Finally, based on the commercial chain of hydrated ethanol fuel, it seeks to demonstrate the unconstitutionality of measures restricting the use of credit to acquire those strange faces drawn by the Constitution of 1988.

Keywords: Taxation; ICMS; Credit Right; Non-cumulative.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1.- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS – Operações de Circulação de Mercadoria	11
1.1.- Matiz constitucional do ICMS	11
1.1.1.- Critério Material da Hipótese Tributária	16
1.1.2.- Critério Espacial da Hipótese Tributária	20
1.1.3.- Critério Temporal da Hipótese Tributária	21
1.1.4.- Sujeitos da Relação Obrigacional Jurídica Tributária	22
1.1.5.- Critério Quantitativo da Obrigação Tributária.....	24
1.2.- Substituição Tributária.....	25
2.- REGIME CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	35
2.1.- Método de Aplicação da Não-Cumulatividade.....	39
2.2.- Imposto <i>devido</i> em Cada Operação	48
2.3.- Acento Constitucional de Aplicação Cogente	51
3.- ICMS CATARINENSE NAS OPERAÇÕES COM ETANOL HIDRATADO SUL-MATO-GROSSENSE.....	56
3.1.- Legislação Sul-Mato-Grossense – ICMS.....	60
3.2.- Substituição Tributária do Etanol Hidratado em Santa Catarina	64
3.3.- Guerra Fiscal Entre Estados.....	66
3.3.1.- Retaliação Catarinense - Inconstitucionalidades	67
3.4.- Supressão do Mandamento Constitucional	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	76

INTRODUÇÃO

A presente monografia foi motivada em razão da latente discussão doutrinária acerca da possibilidade de o Poder Público, por meio das mais diversas manifestações normativas, disciplinar matéria que nasce e se encerra na própria Constituição Federal.

Trata-se da restrição ao aproveitamento de créditos tributários no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, especificamente na hipótese tributária atinente à circulação de mercadorias que será exposta, em termos práticos, na cadeia mercantil do etanol hidratado carburante proveniente do Estado de Mato Grosso do Sul.

A questão reveste-se de relevância considerando-se as consequências que enseja, tanto jurídicas – por afrontar diretamente mandamento constitucional – quanto econômicas, por resultar na sobre oneração da cadeia mercantil do etanol hidratado carburante, bem como embasar uma infinidade de autuações fiscais contra os contribuintes catarinenses.

Para tanto, parte-se, no primeiro capítulo, de uma análise da regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre operações de circulação de mercadoria. Com escopo premente de determinar os critérios da hipótese tributária. Discorre-se, ainda, acerca da técnica de substituição tributária para frente, por ser aplicada na cadeia mercantil do etanol hidratado, tecendo breves observações acerca de suas inconstitucionalidades.

No segundo capítulo, traz-se, em apertada síntese, o contexto histórico em que surgiu o tributo não cumulativo, além das benesses do instituto ao sistema econômico. É explorada, ainda, a disposição constitucional que faz nascer a não cumulatividade no ICMS.

Por fim, no terceiro e último capítulo, tomando por base a análise da cadeia mercantil do etanol hidratado carburante oriundo do Estado de Mato Grosso do

Sul, especificamente quando remetido de produtor (destilaria) para distribuidor catarinense, é delineada a aplicação prática da restrição ao direito de crédito, bem como são apontadas as inconstitucionalidades em que incidem as normas catarinenses ao desconsiderar por completo determinações constitucionais claras, evidentes e inarredáveis.

Espera-se que, com as ponderações da problemática jurídica exposta ao longo deste trabalho, se possa, a partir da análise das divergentes opiniões que o tema comporta e, ainda, os efeitos danosos que proporciona, elucidar os riscos inerentes ao comportamento voraz da administração fazendária no sentido de majorar a arrecadação tributária, doa a quem doer.

1.- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS – OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

A legislação tributária, compreendida em sentido lasso, atinente à imposição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é demasiado ampla, consectária da competência tributária atribuída a cada um dos 27 entes tributantes em estatuir, como melhor lhes aprouver, as peculiaridades deste tributo. Este cenário é, ainda, tocado pela necessidade de celebração de Convênios para garantir a “federalização” do tributo, no anseio de atingir a uniformidade tributária, fator que agrava a situação.

Muito embora exista este aspecto de autonomia na elaboração normativa do imposto, não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu parâmetros rígidos para sua imposição. Já ciente o constituinte das arbitrariedades procedidas sob a égide do antigo ICM, dedicou boa parte de seu texto a frear a sanha arrecadatória dos Estados e Distrito Federal.

Por conseguinte, toda análise da imposição tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços deverá partir do texto constitucional, onde estão previstas exaustivamente as hipóteses tributárias, bem como os limites à atuação dos entes tributantes. Nesse contexto, passa-se ao exame dos mandamentos constitucionais referentes mencionado tributo, mais especificamente na sua incidência sobre operações de circulação de mercadoria.

1.1.- Matiz constitucional do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi introduzido, na atual ordem jurídica, por meio da Constituição Federal de 1988, art. 155, I, b (atual art. 155, II), ao atribuir aos Estados e Distrito Federal a competência tributária para instituí-lo.

Abarcou tanto fatos jurídicos tributários de competência do extinto ICM, quanto novas hipóteses tributárias, de modo que esta concentração acabou por ser uma das tantas causas de divergências concernentes ao tributo em comento.

Nesse sentido, leciona Roque Antônio Carrazza¹ que:

A sigla 'ICMS' alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas no exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos 'diferentes', porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Muito embora o texto constitucional, por si só, trouxera ilimitadas imprecisões, a necessidade política de sanar o vácuo existente entre extinção do antigo ICM e criação do novo ICMS, acabou por potencializar as dúvidas e despontou na concepção do art. 34, § 8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias que dispõe o seguinte:

Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, (no texto original referia-se ao ICMS) os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, (...), fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Não é outro entendimento de José Afonso da Silva² ao afirmar que os Atos das Disposições Constitucionais Transitórias previstas no art. 34 são:

(...) destinadas a ajustar a vigência do novo Sistema Tributário Nacional, tendo em vista as modificações havidas, dando-se tempo para que as entidades estatais se aparelhassem para instituição de

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 36.

² SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 915.

tributos e sua cobrança. A disposição cria, assim, uma espécie de ‘vacatio’ para que o novo Sistema Tributário entre em vigor – o que significa continuar em vigor o Sistema anterior (...).

Quando interpretou o art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, Miguel Reale³, citado por Roque Antônio Carrazza, entendeu que “*a competência excepcionalmente outorgada pelo referido § 8º tem alcance bem mais restrito, referindo-se à emanção: a) de ‘normas que regulem a matéria’; b) ‘de maneira provisória’; c) para ‘instauração’ imediata do ICMS*”.

A partir daí, restou celebrado o Convênio ICM n.º 66/1988 que amparou antigos predicados do ICM, assegurando ao novo ICMS, praticamente, as mesmas características do imposto extinto. Sobreleva frisar, dito Convênio, por expressa disposição constitucional, detinha caráter de norma provisória, enquanto não viesse promulgada Lei Complementar atinente á matéria, muito embora tenha vigido por longos sete anos.

O ICMS constitui, então, a principal receita dos Estados Federados e do Distrito Federal, razão pela qual, na mesma medida, é utilizado em toda sorte de política econômica de desenvolvimento. Reside aqui fundamental ponto de divergência e conflito na forma de aplicação do ICMS entre os Estados, insalubre herança do ICM.

Assevera José Afonso da Silva⁴ que:

(...) o ICMS sempre foi fonte de conflitos entre os Estados. Por isso, dois pontos dominaram os debates sobre a matéria. O da ‘guerra fiscal’, consistente em Estados oferecerem isenções e benefícios atraentes a empresas que se localizassem em seu território, e que é a questão fundamental que uma reforma tributária tinha que resolver – mas isso não aconteceu na chamada ‘Reforma do Sistema Tributário Nacional’ pela Emenda Constitucional 42/2003, que nada mudou, e não passou de uma perda de tempo e de dinheiro.

³ REALE, Miguel. ICM – Semi-elaborados. **Revista de Direito Tributário**, 48/9. In CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, 14ª Edição, p. 347.

⁴ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 670.

Ainda nesse sentido, Velocino Pacheco Filho⁵, com propriedade, expôs as linhas mestras desta antiga, muito embora imensuravelmente danosa, prática fazendária, ao afirmar:

Há uma tentação muito grande em utilizar o ICMS como instrumento de política econômica ou social. A exigência de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, celebrados na forma da Lei Complementar n.º 24/75, para concessão de exonerações do ICMS, não tem produzido o efeito inibidor desejado. Note-se que, por falta de sanções politicamente viáveis aos Estados infratores, muitas isenções e outros benefícios fiscais são concedidos sem previsão em convênio. O fato de ser um imposto de competência estadual, na verdade, a principal fonte de recursos tributários próprios dos Estados-membros, induz a uma política de benefícios e incentivos como forma de alavancar a economia dos Estados, principalmente por falta de um programa nacional definido de desenvolvimento.

Objeto deste trabalho concentra-se em uma das hipóteses tributárias abarcadas pelo ICMS, das cinco anteriormente expostas, concernente, nos termos do art. 155, II, Constituição Federal, às *operações relativas à circulação de mercadoria*.

Cumpre elucidar, destarte, quais as peculiaridades suficientes para ensejar o nascimento da obrigação tributária, ou seja, determinar a hipótese de incidência tributária que se colhe da normativa supracitada.

Alude Hugo de Brito Machado⁶, ao distinguir hipótese de incidência e fato gerador, que:

A expressão 'hipótese de incidência' designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão 'fato gerador' diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A 'hipótese' é simples descrição, é simples previsão, enquanto o 'fato' é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

⁵ PACHECO FILHO, Velocino. **A Substituição Tributária no ICMS**. Dissertação Curso de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.127.

Para Geraldo Ataliba⁷, a hipótese de incidência é “*a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência ‘in concreto’ a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária*”.

Nesse sentido, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, será possível estabelecer o momento em que:

*(...) o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.
(...) a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.*

Ainda na lição de Paulo de Barros Carvalho⁸, a hipótese de incidência é uma “*proposição descritiva de situação objetiva real*” que, por conta da vontade legislativa, seleciona determinados fatos sociais e qualifica-os como jurídicos. Afirma Paulo de Barros Carvalho⁹:

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo.

O referido conceito de hipótese tributária, na lição de Paulo de Barros Carvalho, desponta três critérios fundamentais que exsurgem da normatização, locados no prescritor ou antecedente da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam: a) material; b) espacial; e, c) temporal.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.76.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 168.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 323.

1.1.1.- Critério Material da Hipótese Tributária

Por critério, ou aspecto, material, muito embora presente uma dissensão doutrinária, entende-se o comportamento humano bastante e suficiente, previsto no cerne da hipótese tributária, para, resguardados os critérios espaço-temporais, fazer nascer a obrigação tributária.

Na lição de Geraldo Ataliba¹⁰, o aspecto material “*contêm a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato (...)*”. E prossegue afirmando que aspecto material é:

(...) a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.).

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho¹¹ ressalta que o aspecto material sempre corresponde a um núcleo que:

(...) será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a um comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aqueles espontâneos (verbos de estado) (...).

Da análise do texto constitucional, possível concluir que o aspecto material da hipótese tributária do ICMS, na forma proposta pela Constituição vigente, reside na *realização de operações de circulação de mercadoria* (art, 155, II, Constituição Federal). Nesse sentido, razão não assiste aos Estados Federados e Distrito Federal, ao disporem de maneira diversa, ampliando o âmbito de incidência predisposto no texto constitucional.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.107.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva. 1995, p. 168.

Impende enaltecer, entretanto, a dimensão das expressões predispostas no texto constitucional. Porquanto, a *circulação* (termo que compõe núcleo da hipótese tributária) a que faz referência a Constituição, não pode, por óbvio, abarcar qualquer movimentação de mercadoria.

Da mesma forma, a expressão *operações* relativas à circulação de *mercadoria*, complemento do núcleo da hipótese tributária, cinge o âmbito de incidência do tributo. Necessário tal discernimento para que sejam definidos quais fatos da realidade social serão reputados juridicamente relevantes e, conseqüentemente, corresponderão a fatos jurídicos tributários.

Pois bem, por mercadorias, na definição de Hugo de Brito Machado¹², devem ser entendidas coisas móveis excluídos, então, créditos, dinheiro ou ações. Afirma ainda que “*todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis ‘destinadas ao comércio’*”.

Não é outra posição de Roque Antônio Carrazza que afirma:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submeta á mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Depreende-se daí que a qualidade de mercadoria depende mais de sua destinação, qual seja mercancia, do que de suas características como coisa, inerentes ao bem. A destinação está mais relacionada ao aspecto subjetivo, ou seja, depende da vontade do contribuinte. Nesse ponto os aspectos material e subjetivo detém correlação, na medida em que quando o componente da operação não guardar harmonia com o objeto social do contribuinte, não poderá enquadrar-se como mercadoria, logo, intangível á incidência do tributo em comento.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.376.

É como assevera Roque Antônio Carraza¹³: “*Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é ‘extrínseca’, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial*”.

Importante esta lição na medida em que tolhe da hipótese tributária do ICMS a alienação de bem de capital fixo ou bem de uso próprio, em razão de não apresentarem destinação precípua de mercancia (o primeiro por não integrar o objeto social da sociedade empresária, *e.g.*, e, no segundo, por falta da finalidade específica).

Arremata, então, Roque Antônio Carrazza¹⁴:

Portanto, um bem de uso próprio (v.g., uma geladeira) não é mercadoria. Quando vendido, a terceiro, por seu proprietário não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Afinal – tornamos a insistir - , o tributo em tela só incide quando o objeto da operação for uma ‘mercadoria’, na acepção técnica aqui revelada.

José Souto Maior Borges¹⁵, com propriedade, asseverou:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Pois bem, delineado então o que se entende por *mercadoria*, resta delimitar outra característica do aspecto material da hipótese tributária a que os Estados Federados e o Distrito Federal estão vinculados quando da criação do ICMS, qual seja a *operação de circulação de mercadoria*.

¹³ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 43.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 44.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias** *apud* CARRAZA, Roque Antônio Carrazza. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 45.

A hipótese tributária cinge-se, na lição de Roque Antônio Carrazza¹⁶, às operações jurídicas que “*praticadas por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, transmissão de sua titularidade*”.

Este limite se presta para, mais uma vez, fazer incidir o ICMS sobre atividade mercantil. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado¹⁷ afirmou:

O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do direito tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero ‘operações’. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo.

Divergem estes renomados doutrinadores a respeito das operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma sociedade empresária, especialmente quando situadas em entidades tributantes diversas. Hipótese em que, para Hugo de Brito Machado¹⁸ cria-se “*sérios problemas na relação Fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto, que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento da mesma empresa*”.

Diversa opinião de Roque Antônio Carrazza¹⁹ que esclarece:

(...) tal circulação só pode ser ‘jurídica’ (e não meramente ‘física’). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 42.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.374.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.375.

¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 38.

Admitir interpretação contrária leva situações absurdas tal qual a incidência do ICMS sobre a circulação física de frangos destinados à pesagem, objeto do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 131.941²⁰. Muito embora haja, por ocasião da transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte situados em Estados diversos, complexidade na escrituração dos créditos de ICMS, dita escrituração é suportada pelo contribuinte em razão da obrigação acessória criada pelo ente tributante, de modo que ao fisco subjaz apenas a obrigação funcional de fiscalizar, não calcular ou escriturar. A comodidade de fiscalização não se presta para ampliar o âmbito de incidência do imposto.

1.1.2.- Critério Espacial da Hipótese Tributária

Retomando as lições de Paulo de Barros Carvalho²¹, tem-se que o critério espacial da hipótese tributária consubstancia-se nas delimitações territoriais, expressas ou implícitas, que o texto normativo estatui. Isso porque, o critério espacial pode ou não corresponder à dimensão de eficácia da lei tributária, muito embora “*entidades ontologicamente distintas*”.

No caso específico do imposto em comento, que guarda semelhança com o IPI, estes tributos, prossegue Paulo de Barros Carvalho:

(...) apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.

²⁰ *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem. (AgR no AI n.º 131.941-SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Segunda Turma, STF. Julgamento 09-04-91, DJ 14-04-91)*

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 328.

Em regra, então, a legislação estadual ou distrital não impõe restrição à incidência do imposto em seu território, ou seja, todo território do Estado ou Distrito Federal está acobertado pela incidência do ICMS.

1.1.3.- Critério Temporal da Hipótese Tributária

Constitui o critério temporal da hipótese tributária, na lição de Geraldo Ataliba²², a delimitação das “*circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. (...) Na maioria das vezes é simplesmente implícita*”. Para Paulo de Barros Carvalho²³ é a alusão a um dado momento ou fração de tempo, “*mesmo que representada por um acontecimento que sirva de simples referência*”.

Com relação especificamente ao ICMS, expõe Geraldo Ataliba²⁴ que:

O aspecto temporal da h.i. é explicitamente o disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência a saída é uma indicação – não da materialidade da h.i. – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponível.

Anuncia Paulo de Barros Carvalho²⁵ que fatos jurídicos “*são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas*”. Ocorrendo os fatos precisamente delineados na hipótese de incidência tributária rende-se ensejo a qualidade de fatos jurídicos tributários, com força para, a partir daí, fazer nascer obrigação tributária.

Ruy Barbosa Nogueira, citado por Paulo de Barros Carvalho, alude que não basta a prescrição legal da hipótese tributária, é preciso, além desta disposição prévia e abstrata, a prática do ato delineado, completando todos os critérios já citados,

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 94.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva. 2011, p. 334.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 95.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.143.

podendo ser demonstrada essa “vinculação ou juridicidade por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora”.

E completa com maestria Paulo de Barros Carvalho²⁶:

Para que se dê a percussão jurídica do tributo mister se faz que essa vinculação passe a ser relatada por meio de ato de subsunção do fato à lei, que, no caso, significa a produção de norma individual e concreta, recebida aqui a expressão com abrangência para recolher tanto aquela exarada pela Fazenda Pública (lançamento) quanto a emitida pelo particular no desempenho das atribuições que o direito positivo lhe comete.

O delineamento Constitucional não exauriu o critério temporal da hipótese tributária, de modo que se remete à Lei Complementar n.º 87/96 para definir a fração de tempo específica em que deve ser reputado consumado o fato jurídico tributário, nos termos do art. 12, I, da referida lei, será na “saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

1.1.4.- Sujeitos da Relação Obrigacional Jurídica Tributária

Após lavrada a norma individual e concreta (e.g. lançamento), balizada na hipótese tributária bem como na perfeita subsunção do fato jurídico tributário, tem-se instaurada a relação jurídica tributária, de cunho obrigacional.

Para Paulo de Barros Carvalho²⁷, o critério pessoal reside no “consequente” da norma tributária, ou seja, onde são estatuídos “os dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo”. O sujeito ativo da obrigação tributária, na lição do autor, será o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.177.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

Adverte Hugo de Brito Machado²⁸, a natureza obrigacional do tributo é suficiente para definir seu sujeito ativo que seria aquele com competência para *exigir* o tributo, podendo ou não demonstrar semelhança com o ente competente para *instituir* o tributo. Afirma, ainda:

Na verdade, a expressão 'titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária' significa ter atribuição de constituir o crédito tributário, com o quê lhe confere exigibilidade, e em seguida exigir judicialmente seu pagamento, com a propositura, se necessário, da execução fiscal, instrumento que nossa ordem jurídica põe à disposição das Fazendas Públicas para cobrar seus créditos. (...) se por titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária entendemos a pessoa jurídica que tem condições de constituir o crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a execução fiscal correspondente, com certeza não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural. Tais pessoas podem receber atribuições de arrecadadas o tributo. Não, porém, de exigi-lo, nos termos aqui referidos.

Por sua vez, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é pessoa que tem o dever de adimplir a obrigação pecuniária, ou seja, a outra ponta da relação obrigacional.

No caso específico do imposto em tela, assevera Roque Antônio Carrazza²⁹ que só podem integrar o polo passivo da relação tributária o produtor, industrial ou comerciante, haja vista a necessidade de destinação precípua de mercancia nas *operações de circulação* que se promova. Cria uma ressalva, com relação às práticas informais de atividade mercantil que considera, também, passível de oneração pelo ICMS. E alude:

(...) a matéria há de ser entendida com uma certa cautela. Só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.140.

²⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 41.

Justamente nesta análise há correlação entre critérios material, levando em conta a delimitação de mercadoria, e subjetivo (ou pessoal), na medida em que estará submetido à imposição tributária tão somente que pratique mercancia (produtor, industrial ou comerciante).

1.1.5.- Critério Quantitativo da Obrigação Tributária

Alude Hugo de Brito Machado³⁰ que *base de cálculo* é a “*expressão econômica do tributo*” que, aliado à alíquota resultará no valor do imposto devido; se basta, também, para assegurar se o tributo trata-se de *imposto*, ou seja, determinar a espécie tributária.

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho³¹, afirma que este elemento quantitativo da relação tributária, base de cálculo, cumpre papel premente de guiar a determinação do montante a que está obrigado o sujeito passivo. E complementa:

Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou ‘função mensuradora’; b) compor a específica determinação da dívida, ou ‘função objetiva’; e, c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou ‘função comparativa’.

Não é outro pensamento de Geraldo Ataliba³², em que pese distinção acerca da locação deste critério ora no antecedente da norma tributária (Geraldo Ataliba) ora como parte do conseqüente dela (Paulo de Barros Carvalho). Afirma o autor que a base imponible é a dimensão propriamente dita da hipótese de incidência (hipótese de incidência tributária), “*é, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma*

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.135.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241.

³² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 108.

ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua”.

Desse modo, havendo confirmação do critério material da hipótese tributária pela base de cálculo, resta aplicar a alíquota que, por fim, determina o montante devido ao ente tributante. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho³³, “*dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que é exigido pelo sujeito ativo*”.

Hugo de Brito Machado define, sucintamente, que alíquota “*é o percentual que, aplicado a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido*”. Nesse sentido aponta doutrina majoritária, resguardadas digressões acerca dos impostos fixos.

Cumprе ressaltar, como assevera Roque Antônio Carrazza, a alíquota aplicada ao ICMS, em operações interestaduais, pelos Estados e Distrito Federal está sujeita aos limites fixados, por meio de resolução, pelo Senado Federal, de modo que, em que pese competência tributária dos Estados Federados e Distrito federal, conjugada com a autonomia fiscal estadual de distrital, não poderão aplicar alíquotas inferiores às determinadas pelo Senado, em razão do disposto no art. 155, §2º, IV, da Constituição Federal.

1.2.- Substituição Tributária

A substituição tributária é técnica de arrecadação que deturpa, expressivamente, a regra-matriz de incidência tributária da relação jurídica tributária, tal qual delineada pelo poder constituinte originário, com escopo espúrio bem como manifesto de viabilizar a atuação fazendária dos Estados e Distrito Federal, no caso do ICMS.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 251.

Enaltece a necessidade de limites à aplicação desarrazoada do instituto Paulo de Barros Carvalho³⁴, ao concluir que a substituição tributária:

(...) ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade. Afinal de contas, o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana – propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos.

Corroborava assertiva Roque Antônio Carrazza³⁵, que entende:

De fato, o Poder Público tem sentido a necessidade de arrecadas ICMS de terceiros, que não os contribuintes, por uma série de fatores. Dentre eles, merecem destaque: a) a impossibilidade prática de, em muitos casos (produtores agropecuários, pequenos bares, postos de gasolina etc.), atingir-se diretamente o contribuinte (o realizador do 'fato imponible'); e, b) a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho³⁶, ainda, que na substituição tributária o substituto (sujeito passivo por prescrição legal) “*absorve totalmente o 'debitum', assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental (...)*”.

Resguarda, entretanto, o fato de que, o então sujeito passivo da obrigação tributária (substituído), deve permanecer como norte para análise do perfeito enquadramento aos critérios da hipótese tributária, donde se intui situações de isenção, não incidência ou extinção da obrigação tributária, pois, “*o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto*”.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 232.

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 97.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 230.

A substituição tributária implica em sujeição passiva indireta, onde terceiro, que não pratica o fato jurídico tributário, fica originariamente vinculado ao cumprimento da obrigação tributária, por estipulação legal, sendo possível albergar tanto fatos pretéritos quanto futuros.

Como bem adverte Clélio Chiesa³⁷, sob desígnio de *substituição tributária* compreendem-se dois fenômenos diversos, quais sejam:

- a) a substituição propriamente dita, que consiste em colocar no polo passivo de uma obrigação tributária pessoa que não realizou o fato jurídico tributário, mas que, por uma opção do legislador, assim o faz por razões das mais diversas; e*
- b) a tributação de fato futuro, cobrando antecipadamente de pessoa que não é a realizadora do fato jurídico tributário o tributo que seria devido posteriormente com a ocorrência no mundo fenomênico do fato descrito na hipótese da norma instituidora do tributo, como, v.g., exigir antecipadamente o ICMS devido em operações subsequentes. Vale dizer, presume-se que a operação posterior vai ocorrer e, desde já, antes de ocorrer, passa-se a tributá-la.*

Oportuno frisar, ressaltou o texto constitucional originário que cabe à Lei Complementar dispor acerca da substituição tributária (art. 155, §2º, XII, b, Constituição Federal); muito embora se aluda que o §7º incluído no art. 150 da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional n.º 03/1993 tenha atribuído ao legislador ordinário estadual, ou distrital, competência para deliberar a respeito da matéria. Referida cláusula de reserva legal não pode ser suplantada, sob pena de inconstitucionalidade.

A lei complementar poderia, destarte, alterar o momento em que nasce a obrigação jurídica tributária na cadeia comercial, selecionando sujeito passivo diverso daquele que efetivamente praticou o fato jurídico tributário, assumindo este posição de obrigado originário ao adimplemento. Ora *prorrogando* ao sujeito que encerra cadeia comercial, no caso da substituição *para trás*; ora *antecipando* fatos jurídicos tributários que, a partir daí, presumem-se, ocorridos.

³⁷ CHIESA, Clélio. ICMS. A Denominada Substituição Tributária “Para Frente”. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n.º 29, p.54.

Observa Paulo de Barros Carvalho³⁸, no caso da substituição tributária *para trás*, ocorre “o evento tributado em todos os seus contornos jurídicos. (...) Observe-se que, recolhendo o sujeito passivo dentro da geografia do acontecimento, nesta hipótese há perfeita consonância com as diretrizes constitucionais”. De modo que, por manter a coerência entre o critério quantitativo e o valor da operação, não permite tributação baseada em mirabolantes expectativas de lucro ou pauta fiscal. Permanece íntegra a justiça na tributação.

Também nesse sentido leciona Roque Antônio Carrazza³⁹:

Na chamada substituição tributária ‘para trás’, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na ‘próxima’ operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

O regime da substituição tributária *para frente*, entretanto, não dispõe dos mesmos predicados de constitucionalidade.

Adverte Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ que:

(...) na chamada substituição ‘para frente’, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais. (...) Por esse modo se pretende legitimar, perante o ordenamento jurídico, a extravagante iniciativa de tributar fatos futuros, sobre os quais nada se pode adiantar.

Das dificuldades de harmonização entre almejada substituição para frente e preceitos ventilados pelo poder constituinte originário, pode-se dizer que a mais sensível é a presunção de ocorrência do fato jurídico tributário, posteriormente “constitucionalizada” pela Emenda Constitucional 03/1993.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 232.

³⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 328.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 232.

Importante lição de Hugo de Brito Machado⁴¹, a respeito das inovações trazidas pelo § 7º, art. 150, Constituição Federal, assinalou impropriedade na assertiva de que este dispositivo concedeu constitucionalidade á presunção de fato gerador. Em sentido reverso afirmou que:

(...) disse expressa e claramente que não se trata de opção ao legislador para definir como fato gerador da obrigação tributária esta ou aquela etapa da circulação de mercadorias, mas de autorização ao legislador para responsabilizar sujeito passivo de obrigação tributária situada em uma etapa da circulação, pelo pagamento do imposto relativo a etapas futuras.

Ressalta Roque Antônio Carrazza⁴² que dita Emenda Constitucional acabou por afrontar, diretamente, princípio constitucional intangível, por assegurar direitos fundamentais e, corolário, constitui cláusula pétrea, qual seja da segurança jurídica “*em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do ‘fato imponible’*”. E postula, com veemência de estilo: “*Estamos, sim, em face de Emenda Constitucional inconstitucional, por discrepar de cláusulas pétreas*”.

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho⁴³ questionou se a modificação trazida pela Emenda Constitucional 3/93:

(...) introduzida no altiplano constitucional, teria o condão de encerrar o debate dogmático, imprimindo rumos seguros à disciplina das condutas intersubjetivas, no setor tributário? Estimo que não. A partir da Emenda n.º 3/93 ficaram bem caracterizadas duas orientações normativas contrapostas, ambas girando em torno do secular princípio da irretroatividade das leis. Havendo oposição formal entre dois enunciados do mesmo nível, e não podendo aplicá-los concomitantemente, o interprete deverá optar por um, em detrimento de outro. Trata-se, por certo, de decisão de fundo ideológico, mas toda interpretação pressupõe um ato de

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º87, p.77.

⁴² CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 331.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234.

conhecimento e outro de decisão política, como bem advertira Kelsen. Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício.

A Lei Complementar n.º 87/1996, com fito de regulamentar a responsabilidade por substituição tributária, assim dispôs:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...);*

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

Roque Antônio Carrazza⁴⁴ repisa mais uma inconstitucionalidade em que procedeu dito regime quando delegou ao legislador ordinário estadual ou distrital matéria que o texto constitucional original resguardou à Lei Complementar, portanto, indelegável.

E assim assinalou:

Os apontados arts. 5º e 6º ‘permitem’ que cada Estado e o Distrito Federal venham a disciplinar o assunto, como melhor lhes convier, ensejando, destarte, o surgimento de substituições tributárias de ICMS anômalas e inconciliáveis, capazes de criar verdadeiras ‘guerras fiscais’ e de limitar, ao arrepio do art. 150, V, da Constituição, o tráfego de vens pelo território nacional.

Ademais, ressalta a abusiva alusão á distribuição desarrazoada de responsabilidade tributária que, nos termos do art. 7º supratranscrito, poderá recair sobre quaisquer daqueles que integrarem a cadeia comercial, seja depositário ou não, isso a despeito do *“imprescindível elemento subjetivo, até mesmo o ‘consumidor final’, adquirindo a mercadoria, pode concorrer para o não-recolhimento do ICMS, tornando-se passível, assim, de ser eleito substituto”*⁴⁵.

Resta evidente, portanto, direitos fundamentais dos contribuintes, predispostos na seção *“Das Limitações do Poder de Tributar”*, também referidos pelo eminente Ministro Celso de Mello como *Estatuto do Contribuinte*, são varridos pela fúria arrecadatória dos Estados e Distrito Federal, que impõem presunções e veda, ao máximo, a adequação do que fora presumido ao que de fato ocorreu; que delega o indelegável, tornando frequente a *guerra fiscal* entre os Federados, amargando os prejuízos, sempre, o contribuinte.

Pois bem, admitindo por constitucional o regime da substituição tributária para *frente*, antecipando a ocorrência do fato jurídico tributário, remanescem, ainda, questões referentes ao critério quantitativo desta regra-matriz de incidência adaptada.

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 335.

⁴⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 335.

Isso porque, ao presumir que serão realizadas operações referentes à circulação de mercadoria, não é possível conjugar o valor real da operação que ensejou circulação de mercadoria com a alíquota aplicável ao tributo, atendo-se ao fato de que, por óbvio, a operação ainda não ocorreu.

Entretanto, não houve dificuldades para as Fazendas Estaduais e Distrital, acolherem, novamente, o uso da *pauta fiscal*, que serviria de norte, a partir daí, para determinar o *quantum debet* da obrigação tributária. Vale frisar, este designo apócrifo manifestou-se quando celebrado Convênio ICM 66/1988, ainda que, de acordo com os princípios esculpidos na Constituição promulgada no mesmo ano, o uso da pauta fiscal estivesse absolutamente vedado.

O Regulamento de ICMS do Estado de Santa Catarina, em seu art. 13, Anexo 3, estabelece que quando aplicada substituição tributária nas operações subsequentes, a base de cálculo será determinada pela soma de: a) valor da operação realizada pelo substituto; b) montante das despesas (frete, seguro ou outros encargos tidos por transferíveis); e c) margem de valor agregado, “*inclusive lucro, relativa às operações subsequentes*” (art. 13, III, RICMS-SC).

A inclusão da margem de lucro, ou margem de valor agregado, na base de cálculo do antigo ICM, no ensinamento de Alcides Jorge Costa⁴⁶, por não compor de forma alguma a *operação*, critério material da hipótese tributária, não pode constar como elemento de estipulação do montante devido. “*Descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado está o tributo. Nessas condições, a Lei Complementar 44/83 é contrária ao texto constitucional*”.

Da mesma forma, Hugo de Brito Machado⁴⁷ asseverou que:

Em se tratando de uma operação futura, em país que adota a denominada economia de mercado, a lei não podia mesmo fixar essa margem de valor agregado, como diz Mateus Viana Neto, ‘por um

⁴⁶ COSTA, Alcides Jorge. ICM – Substituição Tributária – Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações Ainda Não Realizadas. **Revista de Direito Tributário**, n. 44, p. 44.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 87, p. 76.

motivo muito simples: a margem de lucro, de qualquer atividade econômica, pode variar para mais ou para menos de acordo com a conjuntura econômica, demanda, oferta, ou outros fatores inerentes à atividade comercial’.

Alternativamente, poderá ainda a Fazenda Estadual eleger modo alternativo para mensurar o montante devido do tributo, é como dispõe § 2º do citado art. 13, Anexo III, RICMS-SC:

§ 2º Em substituição ao disposto no “caput”, a base de cálculo poderá ser:

I - o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente;

II - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

III - o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no art. 15.

A partir daí, possível à Fazenda *pautar, prefixar, predeterminar, imaginar ou arbitrar* os valores que constituirão base de cálculo para apuração da obrigação tributária. Ora, os termos que definem essa atuação fazendária são suficientes para demonstrar a incompatibilidade com a ordem constitucional, em especial naquilo que se refere à transferência forçada de riqueza aos cofres do Estado, ou seja, tributação.

A autoridade federal competente a que faz referência o supracitado dispositivo legal é o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, vinculado ao Ministério da Fazenda e, portanto, Federal. Atua no sentido de harmonizar a legislação entre os Estados e Distrito Federal, evitando, dessa forma, toda sorte de discrepâncias na tributação bem como eventual *guerra fiscal*, ao menos em tese.

No momento em que o ente tributante, assegurando seu dúbio direito de estatuir base de cálculo, define valores superiores às operações efetivamente praticadas está perpetrando enriquecimento sem causa, fenômeno derradeiro repugnado tanto pela teoria geral do direito, quanto pelo senso comum. Levando-se em conta, ainda, oposição jurisprudencial firme à restituição do montante recolhido em operações praticadas com valor inferior ao *pautado* resta inconteste, evidente e ululante a violação à regra-matriz de incidência tal qual preconizada pelo texto constitucional, já considerando as

alterações que pretensamente avalizaram a substituição tributária para frente (tributação de fato jurídico tributário presumido).

Fazendas estaduais, balizadas por leis de constitucionalidade latente, estão *fraudando* direitos fundamentais dos contribuintes. É como arremata Marçal Justem Filho⁴⁸, citado por Roque Antônio Carrazza:

Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há 'fato gerador', não há 'base de cálculo', não há 'riqueza'. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende fasificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponível para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Importante enaltecer que a antecipação do fato jurídico tributário sempre foi veiculada, por aqueles que a tomam por constitucional, como exceção absoluta à regra matriz de incidência. Entretanto a adoção pela administração fazendária da técnica de substituição tributária *para frente* foi capaz de subverter a regra geral, assegurando a técnica que se reputava exceção absoluta a toda sorte de mercadoria que seja objeto de operação de transferência.

Dessa forma, remanesce a dúvida acerca da real finalidade em sua aplicação, comodidade na fiscalização ou majoração de receita. Ambos os anseios, entretanto, não guardam harmonia com a Constituição, por claramente afrontar direitos fundamentais do contribuinte, em especial a vedação ao arbítrio e certeza do direito.

No próximo capítulo será analisado o mandamento constitucional da não cumulatividade, seu regime jurídico, bem como as disposições infraconstitucionais que visam mitigar sua aplicação tal qual preceitua a Constituição Federal.

⁴⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios constitucionais Tributários. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, n. 18, In CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 343.

2.- REGIME CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadoria, conforme mencionado, tem fundamento na competência prevista na Constituição Federal de 1988 que, por seu turno, vinculou-o a um regime específico de cobrança, qual seja o da não cumulatividade. Ao aventar a matéria o constituinte dispôs que o ICMS (art. 155, §2º, Constituição Federal):

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

O regime da não-cumulatividade determina a forma pela qual será adimplido o *quantum debet* do tributo, neste caso, o ICMS, tornando imperativa a compensação do montante anteriormente *cobrado*, por óbvio em quaisquer das etapas anteriores da cadeia mercantil, com aquele que será devido pelo sujeito passivo (originário ou substituto) quando, estritamente cumprido o fato jurídico tributário, restar elaborada a norma individual e concreta que enseja o crédito ou ainda procedido o auto lançamento. Nesse sentido esclarece Roque Antônio Carraza⁴⁹ que:

Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do ‘quantum’ do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da Constituição).

Cumprido ressaltar posicionamento de Geraldo Ataliba⁵⁰ e Cléber Giardino que entendem a não-cumulatividade – vedação à imposição tributária em cascata, vedação à superoneração dos preços, inibição ao duplo pagamento, entre outros – como

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 382.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **ICM – Abatimento Constitucional Princípio da Não Cumulatividade**. **Revista de Direito Tributário**, n. 20-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.112.

efeito econômico de um direito subjetivo constitucional atribuído ao contribuinte de abater, na atual Constituição dita *compensar*. Afirma ainda que “*se existe uma cumulatividade vedada pela constituição – esta é a que fica inibida pela eficácia jurídica do ‘sistema de abatimentos’*”.

Esta forma de aplicação do imposto foi inicialmente proposta na Europa, sistematizada na *taxe sur la valeur ajoutée* francesa, em atenção à complexidade que se dilatava nas relações de produção, mercancia e consumo, em que, se mantendo a incidência sobre o valor agregado, minimizava-se o encargo tributário acumulado no ciclo econômico de consumo. Assevera Antônio Carlos de Martins Mello⁵¹ que:

A observação (‘melious’, a consideração) desse fenômeno repetitivo de incidências tributárias ocorreu na França, por volta de 1936, mas só dezoito anos depois ali se criou a ‘taxe sur la valeur ajoutée’, que passou a Comunidade Econômica Européia em 1967; à Alemanha (a chamada ‘Mehrwertsteuer’, 1968); Dinamarca em 1967; Inglaterra (‘value added’) em 1973; Irlanda em 1972; Luxemburgo e Bélgica em 1969 e outros países da América Latina nos finais dos anos 60. Uma novidade, portanto, em termos históricos.

Depreende-se daí que a não-cumulatividade se manifesta no sentido de desonerar a cadeia mercantil garantindo que, nas diversas etapas de circulação, as operações de circulação de mercadoria não carreguem consigo imposto incidindo sobre montante de imposto. Ou seja, a aplicação sistemática do instituto constitui freio à tributação em cascata, ou, em outras palavras, obsta a incidência de imposto sobre operações que tragam consigo impostos já agregados, incutidos no valor da operação. Dessa forma privilegia tanto a livre formação do preço de mercadorias, bens ou serviços quanto a estrutura econômica em que se fundamenta o Estado. Diz-se salutar ao sistema econômico na medida em que apazigua a concentração das etapas econômicas em uma mesma sociedade empresarial ou, *contrario sensu*, o regime cogente da não-cumulatividade “*realiza o princípio da neutralidade (...), em relação à atuação de empresas verticalmente concentradas, já que, se o tributo fosse cumulativo, estas*

⁵¹ MARTINS MELLO, Antônio Carlos de. A Questão da Não Cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.59.

*teriam a vantagem de pagá-lo só uma vez ou, pelo menos, deixar de pagá-lo em uma ou mais operações*⁵²”.

Nesse sentido, Adriano Pinto⁵³ assevera que a finalidade da não-cumulatividade é “*liberar a formação dos preços na atividade produtiva da acumulação do ônus tributário dentro da mesma cadeia financeira*”. Ademais, enaltece que a ideia fundamental deste regime é sua incidência sobre o valor agregado de bens, desconsiderando, excluindo, o montante tributário anteriormente computado, por quaisquer das técnicas possíveis.

Em que pese posicionamento doutrinário majoritário seja no sentido de avaliar o regime da não-cumulatividade, Hugo de Brito Machado⁵⁴ tece ásperas críticas ao instituto, destacando como desvantagens que:

(1ª) Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os contribuintes.

(2ª) Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.

(3ª) Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.

(4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.

(5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25%, estimula fortemente a evasão do imposto.

(6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação ao crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

(7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos 20 anos.

⁵² FURLAN, Anderson, VELLOSO, Andrei Pitten. Não Cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.29.

⁵³ PINTO, Adriano. Não Cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.15.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.386.

Muito embora respeitável posicionamento do mestre cearense, importante rememorar que a complexidade na administração tributária, bem como o incessante combate à sonegação fiscal, decorrem da própria atividade administrativo-fazendária. Ademais é sua razão de existir, eis que habitualmente impõe ao contribuinte imensuráveis obrigações acessórias com escopo de acomodar o ato de fiscalização (*SPED*⁵⁵ Fiscal, *SCANC*⁵⁶ e seus infundáveis anexos, *CODIF*⁵⁷, entre outros), sem contar ainda a criticada técnica da substituição tributária *para frente* ou técnica da concepção de fato jurídico tributário futuro, incerto e com valor arbitrariamente estipulado, vale lembrar. Deduz-se daí que a regulamentação minudente está mais em favor da fúria arrecadatória fazendária que dos interesses constitucionalmente assegurados do contribuinte, como de fato sempre esteve e sempre estará, porquanto os Estados e o Distrito Federal considerarem-se proprietários do ICMS legislando em causa própria.

Possível afirmar, outrossim, que questões levadas ao juízo não decorrem tão somente de intenções espúrias dos contribuintes. Pelo contrário, estão frequentemente apoiadas em atos fazendários decorrentes de guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal que, não obtendo êxito em acordarem suas políticas no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, transferem o ônus de suas desavenças aos contribuintes. Por fim, não são raras situações em que o próprio Poder Judiciário se viu obrigado a abonar atos infundados dos governos estaduais ou distrital em decisões de cunho eminentemente político, fazendo tábua rasa da Constituição em detrimento, por óbvio, do contribuinte.

Resta incontestes a importância do regime para manutenção de um sistema econômico livre e autoregulável, tanto por conta do contexto histórico que lhe deu ensejo, no sentido de desonerar a cadeia comercial estimulando o crescimento econômico, quanto pela capacidade de autorizar a livre concorrência (fundamento constitucional da Ordem Econômica, art. 170, IV, Constituição Federal), ao frear verticalizações em ciclos de produção e distribuição. Não por outra razão foi-lhe

⁵⁵ Sistema Público de Escrituração Digital.

⁵⁶ Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis

⁵⁷ Sistema de Controle do Diferimento do Imposto nas Operações com Álcool Etílico Anidro Carburante.

atribuído acento constitucional que torna *imperativa* sua observação conjunta com a incidência do ICMS.

2.1.- Método de Aplicação da Não-Cumulatividade

Vale lembrar que a hipótese tributária do ICMS, objeto deste trabalho, restringe-se às operações de circulação de mercadorias, de modo que o texto constitucional, por si só, é bastante para afastar a tese de o tributo incidir sobre o valor agregado em cada operação. Por conseguinte, possível concluir que o regime de não-cumulatividade constitucionalmente predisposto não guarda relação com a tributação sobre a parcela agregada, tal qual ocorria quando o regime foi proposto ainda no século XX, não obstante o resultado prático *possa* ser semelhante. Ademais é esta conclusão trazida por José Souto Maior Borges⁵⁸, citado por Roque Antônio Carraza, que enaltece:

Não se deve portanto caracterizar o ICMS como um imposto incidente sobre o valor acrescido. A agregação de valor não é 'elemento' essencial à integração da hipótese de incidência do ICMS. Não configura um 'elemento financeiro' essencial ao aperfeiçoamento do suporte fático da regra jurídica de tributação. Do contrário, (...) numa venda de mercadoria abaixo do preço de custo, o contribuinte não teria nem mesmo que debitar-se sobre o valor da saída, porque faltar-lhe-ia 'o elemento financeiro do fato gerador'.

A não-cumulatividade quando aplicada através de impostos sobre valor agregado é também denominada de técnica base contra base. Nesta modalidade emprega-se o cálculo de subtração entre o valor da operação de saída da mercadoria e o valor de entrada, de modo que o imposto incidirá sobre a diferença entre o valor das duas operações, ou seja, restringir-se-á ao valor agregado à mercadoria na relativa fase da cadeia comercial. Possível deduzir que o critério material da hipótese de incidência tributária que decorre dessa técnica de cálculo – bem como o critério quantitativo que deveria confirmá-lo – não guarda harmonia com o que fora estatuído pelo texto constitucional, que incide sobre a operação de circulação de mercadoria, conjugada economicamente em seu valor. Entretanto, vale lembrar, se adotadas alíquotas únicas

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975, p. 160-161, *In* CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, 14ª Edição, p. 381-382.

em todo território nacional não haveria diferença entre os valores finais recolhidos nas duas técnicas.

Cumprе ressaltar, muito embora o IVA Europeu detenha denominação de imposto sobre o valor agregado, tal qual no ICMS, a “*base de cálculo não é o valor agregado, mas o valor total da operação, sendo a cumulatividade afastada mediante a técnica do ‘imposto contra imposto’*”⁵⁹.

Não é outra a lição de Kath Nightingale⁶⁰ que ao comentar o imposto sobre valor agregado vigente no Reino Unido afirma, em tradução livre:

Compras efetuadas por contribuinte são chamadas ‘entradas’, nas quais o VAT poderá ser compensado, conhecido como ‘imposto de entrada’ que inclui:

- VAT sobre bens e serviços;
- VAT sobre bens e serviços provenientes de outros Estados membros da União Europeia; e,
- VAT sobre importações de Estados não membros da União Europeia.

O contribuinte pode deduzir o imposto de entrada dos impostos de saída e recolher à administração fazendária a diferença, desde que as entradas tenham sido usadas no objeto social do negócio.

A cumulatividade do ICMS, tal qual no VAT Inglês, é afastada através da técnica de imposto contra imposto, que consiste em computar todo o montante de imposto cobrado nas operações de entrada de mercadoria com o imposto decorrente das operações de saída de mercadoria.

Anderson Furlan e Andrei Pitten Veloso⁶¹ destacam, ainda, que:

⁵⁹ FURLAN, Anderson, VELLOSO, Andrei Pitten. Não Cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.27.

⁶⁰ NIGHTINGALE, Kath. **Taxation: Theory and Practice**. Harlow: Practice Hall, 2003, p. 541. No texto original: Purchases made by a taxable person are called inputs, on which the VAT can be reclaimed, this is known as ‘input tax’ and includes:
The VAT on the supply of goods/services;
The VAT on the supply of goods from other EU member states;
The VAT on the importation of goods from outside the EU.
The taxable person can deduct the input tax from the output tax and account to C&E for the difference provided that the inputs were used for the purpose of the business.

O método de crédito do imposto (imposto contra imposto) também pressupõe uma operação de subtração: o valor do imposto devido nas operações anteriores é abatido do devido nas operações praticadas pelo contribuinte durante o período de apuração, como se verifica no Brasil e no IVA Europeu.

Cumpre determinar, a partir daí, quais operações de entrada de mercadoria rendem ensejo ao crédito referente ao imposto que já foi cobrado. Basicamente o sistema de compensação dos créditos permite classificá-los em físicos ou financeiros. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶² esclarece, comentando o Decreto-lei n.º 406/68, que até o advento da Constituição de 1988 o sistema tributário:

(...) adotou o crédito físico, pois se no art. 3º dispunha que o ICM era não cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado, já no seu parágrafo 3º do mesmo artigo estabelecia o não-estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria-prima, material secundário e embalagem, indicando na via do estorno que o direito de crédito era restrito. A jurisprudência fixou-se, então, no entendimento de que o sistema de compensação era o do crédito físico, ou seja, somente propiciavam crédito a compensar nas operações subsequentes as mercadorias destinadas à revenda ou materiais/insumos que se integrassem fisicamente ao produto resultante ('output') ou que, ao menos, se consumissem integralmente durante o processo de industrialização.

Sucintamente é possível afirmar que créditos físicos são aqueles decorrentes de insumos tributados que se agregam fisicamente à mercadoria objeto da saída. Por outro lado, os créditos financeiros tem aplicação mais extensa, levando em conta as entradas já tributadas, ou seja, faz referência ao ônus tributário efetivamente suportado pelo contribuinte nas operações de entrada, quer tenham, ou não, relação direta com o objeto das operações de saída.

⁶¹ FURLAN, Anderson, VELLOSO, Andrei Pitten. Não Cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.27.

⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Não-Cumulatividade Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.449.

Com a promulgação da Carta Magna, tornou-se imperativa a compensação do montante do ICMS já *cobrado nas operações* anteriores, sem restrições no texto constitucional que não àquelas previstas nas alíneas do art. 155, § 2º, II, que se referem à isenção e não incidência, cabendo a Lei Complementar disciplinar a matéria. Pois bem, a Lei Complementar tardou e restou celebrado o Convênio ICM n.º 66/88, pretensamente celebrado para regulamentar provisoriamente a operacionalização do ICMS. Ignorando ditames constitucionais claros e evidentes, tal ato resguardou a política fazendária de limitar o direito ao crédito, aplicando a metodologia do crédito físico, conforme se colhe do art. 31e incisos conforme segue:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Ives Gandra da Silva Martins⁶³ afirma que:

A compensação tributária do imposto se dará a partir do conjunto de mercadorias ou serviços entrados ou prestados em determinado período – tenha ou não saído o produto incidido –, ou seja, do total do imposto correspondente às entradas, contra o total do imposto correspondente às saídas.

O confronto entre o estatuído pela Constituição referente ao direito a compensar o que foi cobrado nas operações anteriores e as restrições constantes no artigo supracitado restam evidentes. O convênio com viés temporário cerceou aplicação

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não Cumulatividade Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.245.

de determinação constitucional por longos sete anos. Situação que, ao menos em tese, foi alterada com a edição da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir), que garantiu aos contribuintes o direito de crédito, nos moldes da Constituição, com base no crédito financeiro, conforme se depreende de seu art. 20:

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.

Pois bem, possível afirmar que a Lei Complementar 87/96 respondeu à vontade constitucional bem como aos anseios dos contribuintes e garantiu direito ao crédito pelo critério financeiro, desde que as entradas de mercadoria tributáveis guardassem relação com o objeto social do contribuinte. Não se pode olvidar, entretanto, o potencial abalo na arrecadação estadual ou distrital, razão pela qual ressalvou a Lei Complementar que os créditos poderiam ser compensados a partir do dia primeiro de janeiro de 1998.

Malgrado desde a promulgação da Constituição Federal já existisse direito ao crédito amplo – pelo critério financeiro – e ainda tenha o contribuinte amargado sete anos de tributação injusta, os dois anos adicionais concedidos pela Lei Kandir para Estados e Distrito Federal alinharem-se às novas prerrogativas seriam toleráveis levando em conta a política fazendária sempre vigente no Brasil, que finalmente semelhava tomar novos rumos. Ledo engano. O artigo 33 da Lei Complementar n.º 87/96, em especial suas alterações, merece transcrição:

*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 1998;
I— somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000; (Redação dada pela LCP nº 92, de 23.12.1997)
I— somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; (Redação dada pela LCP nº 99, de 20.12.1999)
I— somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao*

~~uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))~~

~~I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; ([Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006](#))~~

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; ([Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010](#))

Roque Antonio Carraza⁶⁴ assevera que “tal direito de crédito sempre existiu. A Lei Complementar 87/96 apenas veio trazer à clara luz do dia o que já se encontrava fixado – ainda que de modo transversal – na Carta Magna.” Ademais, não é outra posição de Leonardo Nunes Marques⁶⁵ que afirma:

É descabida, ademais, a afirmação de que a Carta Maior deixou margem para a lei complementar eleger o regime (dentro o do crédito físico e do financeiro) que vigoraria em nosso ordenamento jurídico e que a Lei Complementar n.º87/96 teria implementado tal escolha. Segundo os adeptos dessa corrente de pensadores, a Lei Complementar em apreço teria optado pelo primeiro, haja vista as limitações previstas em seu art. 33. A tese, todavia, não procede. Isso porque da leitura do ‘caput’ do art. 20 desse diploma normativo, dispositivo responsável por explicitar a amplitude da regra da não-cumulatividade repetida no art. 19, extrai-se o reconhecimento da característica financeira do crédito, especialmente na parte em que destaca ‘inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente’. É permitido afirmar, ainda, que o próprio art. 33, ao prever a possibilidade da geração do direito ao crédito na entrada de ‘mercadorias destinadas ao uso ou consumo’, admite, em tese, a realidade do crédito financeiro, ainda que promova uma restrição temporal do creditamento.

Depreende-se ainda do histórico legislativo deste artigo não somente a desconsideração do texto constitucional, mas também a confiança que adquiriu o legislador complementar, cada vez mais seguro de que ferir direitos do contribuinte não ensejam sanção alguma, pelo contrário passam despercebidos. Em 1996, quando publicada referida Lei Complementar, ganhou-se 2 anos; em 1997, prestes a entrar em vigor o direito ao crédito sob critério financeiro, ganhou-se mais 3 anos; em 1999, já

⁶⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 422.

⁶⁵ MARQUES, Leonardo Nunes. Não-Cumulatividade Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.335.

com mais confiança o legislador complementar, garantiu 4 anos; em 2002 ainda mais certo de que qualquer efeito teria, somou mais 5 anos; em 2006, outros 5; e, por fim em 2010, agora na certeza de que o mandamento Constitucional não pode vinculá-lo prorrogou por mais 10 anos a restrição ao crédito de ICMS pelo critério financeiro. Vale lembrar, a última alteração legislativa foi promulgada em “*Brasília, 29 de dezembro de 2010; 189º da Independência e 122ª da República*” e ainda 22º da fraude institucionalizada ao direito de crédito do contribuinte brasileiro. Se em mais de vinte anos não houve adaptação dos Estados ou Distrito Federal á Constituição, difícil vislumbrar novos horizontes.

Não outra a sorte conferida ao crédito de ICMS decorrente do consumo de energia elétrica por contribuintes que, ainda que destacado o valor na fatura, não podem fazer valer seu direito de creditar-se do imposto pago à montante. Nesse ponto, afirma Roque Antônio Carrazza⁶⁶, ao comentar a Lei Complementar n.º 92/97 que prorrogou o aproveitamento de créditos, que:

(...) houve, na hipótese, ‘desvio de poder legislativo’. De fato, embora o desvio de poder seja mais frequentemente associado aos atos administrativos, ele também pode estar presente nas leis, como no caso em exame, em que há um desencontro entre o ‘conteúdo’ da lei e aquele que seria o adequado à consecução da finalidade apontada na Constituição. Melhor dizendo, ao invés de ‘disciplinar o regime de compensação do imposto’ (o que, de resto, já fora feito), a Lei Complementar n.º 92/97 visou evitar a ‘queda na receita do imposto’.

Tomando por válida a legislação complementar que restringiu o direito ao crédito do imposto já incidente nas operações de entrada, impende destacar a forma pela qual a Lei Complementar n.º 87/96 determinou que fossem computados os créditos e débitos de ICMS. Consta do art. 24 da Lei Kandir que:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

⁶⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 421.

- I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;*
- II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;*
- III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.*

Depreende-se da norma que o legislador ordinário estadual ou distrital⁶⁷ poderá definir *períodos* em que serão computados os créditos e débitos, o que pressupõe a existência de uma *conta corrente* entre Estado ou Distrito Federal e contribuinte. Nesta conta corrente quando restar saldo devedor do contribuinte, será liquidado por meio de pagamento em dinheiro, do contrário, caso haja saldo credor para o contribuinte haverá transferência da importância para o período seguinte de apuração. É como destaca Roque Antônio Carrazza⁶⁸:

Dessa forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de 'todos' os 'débitos' (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), 'todos' os 'créditos' (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis).

(...)

Observamos que, na medida em que o ICMS 'não' é um 'imposto sobre valor agregado', todas as 'operações de entrada' de mercadorias bens ou serviços devem ser levadas em conta no momento de calcular-se a quantia de dinheiro a pagar.

De fato, a instauração da conta corrente entre contribuinte e ente tributante, apurada em períodos, através de conta gráfica, se presta para fazer valer a determinação constitucional de aproveitar créditos advindos de quaisquer operações que configurem entradas, pouco importando se aquilo que entrou será (ou não) agregado ao produto objeto da operação de saída. Existe desvinculação clara entre os negócios

⁶⁷ Importante ressaltar posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho que assevera: A Lei Complementar n. 87/96 tem méritos e deméritos e suscitará enormes problemas perante o Judiciário. Assim, por ser complementar da Constituição (art. 68 parágrafo 1º, da CF), toda matéria que delegar ao legislador ordinário *será inconstitucional*. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Não-Cumulatividade Tributária**. in MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.481.

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 385.

jurídicos de entrada e saída. Nesse sentido, constata José Eduardo Soares de Mello⁶⁹ que:

É questionável o critério conservador do direito ao crédito, consistente na vinculação dos bens materiais aos processos de fabricação. Tais bens seriam consumidos (ainda que de forma parcial), nas operações de industrialização, compreendendo-se o desgaste, o desbaste, o dano, a perda das propriedades físicas ou químicas, com a ação direta do mesmo sobre o produto em fabricação, ou desses sobre o insumo.

Entretanto, especialmente com relação aos contribuintes que exercem atividade de distribuição, isto é, que não submetem suas entradas ao processo de manufatura, é corriqueiro que os créditos e débitos sejam apurados levando em conta cada operação. Isto se dá, em parte, devido à política fiscal nacional de impedir direito ao crédito pelo critério financeiro, haja vista a prática tacanha de prorrogar perpetuamente aplicação do instituto nos moldes constitucionais. O fundamento legal para esta prática, maculada pela inconstitucionalidade, reside no art. 26 da Lei Complementar 87/96:

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

*I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça **por mercadoria** ou serviço dentro de determinado período;*

*II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço **em cada operação**;*

*III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e **calculado por estimativa**, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.*

Considerando todo o exposto, imperioso concluir que não assiste razão ao legislador complementar em seu ímpeto de: a) prorrogar o direito á fruição dos créditos constituídos em cada operação de entrada; b) adotar sistema de não-cumulatividade avesso ao constitucional, qual seja o computado por mercadoria ou operação; e, c) muito menos ao adotar cálculo por estimativa das operações, por conta

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 232.

da total subversão á regra matriz de incidência do ICMS predisposta na Constituição Federal.

2.2.- Imposto *devido* em Cada Operação

Com relação ao preceito constitucional que moldou a não-cumulatividade, desmedida digressão se organizou acerca do vocábulo *cobrado*. Por óbvio dita digressão partiu da administração fazendária, permeada, repisa-se, pelo intuito de majorar a arrecadação, seja prorrogando direito ao crédito, cerceando às possibilidades de crédito, ou ainda responsabilizando quem quer que seja pelo recolhimento do tributo.

Cumprir elucidar que a interpretação intentada pelos órgãos fazendários estaduais e distrital consiste em determinar que só seja *cobrada* a importância efetivamente *recolhida* aos cofres públicos. O contexto em que se apresenta esta técnica de hermenêutica, essencialmente, é o da malfadada guerra fiscal. Outrossim, carece de amparo a tese aventada.

Na aplicação da não-cumulatividade de acordo com a hermenêutica fazendária, o direito à escrituração em conta gráfica dos créditos decorrentes de entradas de mercadorias, bens ou serviços tributáveis, estaria *limitado, condicionado* ou *equiparado* ao montante recolhido pelos contribuintes fornecedores (sujeitos passivos da obrigação tributária referente às operações mercantis anteriores) aos Estados ou Distrito Federal (sujeitos ativos da obrigação tributária decorrente das operações mercantis anteriores).

Situações absurdas se depreendem desta interpretação. Por exemplo, não haveria direito ao crédito quando o contribuinte fornecedor de mercadoria estivesse discutindo a legalidade de ato da administração fazendária, consignando o que entende devido em juízo, porquanto consignação judicial não é efetivo recolhimento. Perceba-se, neste exercício de suposição, que o contribuinte fornecedor confessa e deposita o que entende devido, ou seja, existe indicação precisa do sujeito passivo da obrigação tributária anterior não havendo razão para transferir o ônus do recolhimento para contribuinte situado na etapa mercantil posterior, na forma da vedação ao crédito.

Avançando na hipótese, caso o ato da administração fazendária fosse legal, o contribuinte fornecedor recolheria a monta discutida aos cofres públicos do ente tributante, bem como os valores consignados teriam a mesma destinação; caso o ato estivesse em dissonância à legislação, o valor consignado em juízo, da mesma forma, seria destinado aos cofres públicos. Em ambos os casos, entretanto, o direito ao crédito do contribuinte recebedor estaria descaracterizado, as fazendas dos entes tributantes (de origem e destinatário da operação de circulação de mercadoria) haveriam incorrido na cobrança em dobro do imposto devido pela mesma operação, a fazenda de origem por ter recebido a importância e a fazenda de destino por ter restringido o crédito, logo, cobrado novamente a monta, possível afirmar que resta configurado o enriquecimento sem causa do ente tributante, em prejuízo, reitera-se, do contribuinte.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Mello⁷⁰ afirma:

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lançá-lo (no prazo decadencial de cinco anos), entende-se que a prévia ‘cobrança’ (ou liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito. A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal.

Ives Gandra da Silva Martins⁷¹, no mesmo raciocínio, assegura que “*é de se ler o vocábulo ‘cobrado’ como ‘devido’ ou ‘incidente’, visto que mesmo que não ‘cobrado’ o tributo, a referida técnica enseja sua compensação*”. Tomando o vocábulo *devido* ou *incidente* afasta-se a possibilidade da administração tributária incorrer em duplicidade de cobrança. Imperativa esta interpretação na medida em que é a única que garante aos contribuintes *segurança jurídica* necessária para a atividade mercantil. Por

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 215.

⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não Cumulatividade Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.242.

esta razão, possível concluir que o direito ao crédito decorre da existência de operação anterior tributável, tão somente.

Do contrário, estar-se-ia atribuindo ao contribuinte recebedor o ônus de verificar a ocorrência do *efetivo pagamento* nas etapas anteriores, ou seja, haveria delegação do poder de polícia inerente à atuação fazendária. Ademais, informações fiscais dos fornecedores estão protegidas por sigilo, não são acessíveis pelo contribuinte recebedor.

Conforme demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto cinge-se àqueles que praticaram o fato jurídico tributário, ressalvadas hipóteses em que a responsabilidade é totalmente designada ao substituto tributário. Destoa do sistema criado pela Constituição interpretação que intenta atribuir responsabilidade a quaisquer daqueles que participaram da cadeia mercantil e referida condição ao aproveitamento de crédito se encaixa perfeitamente nesta descrição, é ilógica. Muito se alude às dificuldades das Fazendas Estaduais em fiscalizar todos os atos da cadeia mercantil, fundamento inclusive para exigência antecipada do tributo, mas por derradeiro mais complexa a fiscalização que passa a ser exigida do próprio contribuinte recebedor da mercadoria, bem ou serviço.

Bem asseverou Celso Antônio Bandeira de Melo⁷², citado por José Eduardo Soares de Melo que:

Ao travarem relação jurídica com ressonância fiscal os contratantes têm o dever de exibirem um ao outro, suas Fichas de Inscrição de Contribuinte (FIC). Daí resulta participarem ambos de um dupla situação jurídica, em reciprocidade, a saber: a) a posição 'passiva', em relação ao outro, quanto ao dever de exigir documento; b) posição 'ativa' em relação ao outro, quanto ao poder de exigir a exibição dele. Conforme esteja em uma ou outra dentre as duas posições jurídicas que devem ocupar reciprocamente, suas situações ante o fisco são distintas. Ou seja:

a) 'Quem exhibe' (isto é, enquanto nesta posição) assume perante o Fisco a responsabilidade pelo que exibiu, pois a outra parte nada

⁷² BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Ilícito Tributário**. apud MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 226.

mais pode fazer senão consultar e conferir formalmente o que lhe é apresentado, nisto ficando esgotado seu dever.

b) ‘Quem recebe as informações’ (isto é, enquanto nessa posição) assume perante o Fisco a responsabilidade de ‘transmitir com fidelidade’ os dados que consultou no FIC. Não dele a obrigação quanto à correção do FIC, validade e operatividade dele. (...) Sua função não é a de um investigador, nem a de um fiscal da Receita, nem é de um detetive, mas de um comerciante que ‘deve’, perante o Fisco, ‘colher’ os dados que outrem está obrigado a lhe fornecer.

Pois bem, é lícito ao Fisco exigir cumprimento de toda sorte de obrigações acessórias para que o contribuinte mantenha sua Inscrição Estadual válida, caso contrário ela é cassada. Não é admissível, então, atribuir àqueles que pratiquem atividade mercantil que, além de consultar a condição da Inscrição Estadual de seu fornecedor, passe a fiscalizar os pagamentos efetuados às fazendas, por conta da condição ao aproveitamento de crédito. Menos razão detém os órgãos fazendários ao aplicar indiscriminadamente o instituto da responsabilidade solidária, exceção absoluta à regra matriz de incidência do ICMS. Este posicionamento afronta a necessária segurança jurídica para exercício da mercancia, bem como exige prática à qual o comerciante tanto não está obrigado, quanto não tem poder para efetuá-lo.

Constata-se que para aproveitamento de créditos de ICMS, que rende ensejo à forçosa não-cumulatividade, é necessária ocorrência de operação anterior tributável, pouco importando se, nesta operação, houve efetivo recolhimento do montante do imposto. Qualquer *limitação, condição* ou *obstáculo* ao aproveitamento de crédito se traduz em transgressão ao regime constitucional predisposto.

2.3.- Acento Constitucional de Aplicação Cogente

Sob análise estritamente jurídica, nada se colhe da designação não-cumulativo, porquanto, como elucidado, é efeito tangível pelas mais diversas modalidades e procedimentos. De fato, encerra-se na disposição “*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*” toda a dialética existente no sistema de compensação constitucionalmente predisposto.

Pode-se depreender da norma que rende ensejo à não-cumulatividade um antecedente descritor – suportar entrada de operação tributável – e um consequente prescritor – direito subjetivo constitucional de compensar o que já foi *cobrado, devido* ou que tenha *incidido* nas operações anteriores com o montante a ser computado em determinado período. Reside neste sistema Constitucional de compensação a metodologia que afasta a cumulação do ICMS ou seu efeito cascata.

Daí deduzidas as conclusões de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁷³, que asseveram:

A afirmação constitucional ‘abatendo-se’, na verdade, introduz um processo de abatimento, um mecanismo de dedução. Não se trata de mera recomendação, ou de simples sugestão alvitada pelo legislador constituinte – que a lei pudesse ou não acatar. Na verdade, as Constituições não tem esse cunho sugestivo. O método do abatimento é diretriz constitucional imperativa; é forma inexorável pela qual se chega a um ICM ‘não-cumulativo’, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou. Em essência, é o critério constitucional pelo qual, juridicamente se constrói a chamada ‘não-cumulatividade’ do ICM (como, isto sim, esteve nítida na mente dos juristas Ulhôa Canto e Gomes de Souza, que a engendraram).

Mutatis mutandis, o ICMS está vinculado ao direito de compensar, à época abater, do montante devido pelas operações próprias àquele que incidiu sobre as operações de entrada (sejam mercadorias, bens ou serviços). O mesmo ente que *conferiu competência* aos Estados e Distrito Federal para instituir o imposto, *conferiu o direito* ao contribuinte de compensar – ou abater – os valores cobrados nas operações anteriores, ambas as assertivas detêm acento constitucional, de aplicabilidade inarredável. Ao contribuinte não é possível afastar a incidência do ICMS tal qual constitucionalmente predisposto, bem como ao ente tributante é vedado opor-se ao livre exercício do direito de compensar. Nesse sentido, aponta Roque Antônio Carrazza⁷⁴ que:

⁷³ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional Princípio da Não Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.115.

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 400.

Esse direito nasce de fatos constitucionalmente prefixados (operações ou prestações passíveis de ICMS). Assim, em cada operação ou prestação é garantida, pela Lei Maior, uma dedução (abatimento), correspondente aos montantes de ICMS cobráveis nas operações ou prestações anteriores.

O direito de compensar o montante do ICMS *cobrável* nas operações de entrada para o contribuinte constitui condição *sine qua non* para exigência do imposto, ou ainda, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁷⁵ “*é ponto de partida rigorosamente condicionante de toda a inteligência do tributo*”.

Anota Roque Antônio Carrazza⁷⁶, outrossim, que o direito de compensar “*está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação (...) determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes*”.

Daí possível inferir que o direito de compensar (direito de crédito) é exercido única e exclusivamente pelo contribuinte que suportou entradas de mercadorias, bens ou serviços tributáveis pelo ICMS, independente de quaisquer vontades, a não ser sua própria. É direito subjetivo público, com acento constitucional e aplicabilidade cogente à incidência do ICMS, portanto intangível por quaisquer leis, complementares ou ordinárias, decretos, instruções normativas, enfim, o direito ao crédito não permite qualquer sorte de cerceamento, sob pena de inconstitucionalidade.

Não é outro entendimento da melhor doutrina. Geraldo Ataliba⁷⁷ e Cléber Giardino assim expuseram:

A disposição constitucional instituidora do chamado ‘crédito de ICM’ tem eficácia plena e aplicabilidade imediata – na classificação consagrada por José Afonso da Silva – bastando que, como em qualquer outro caso de direitos públicos subjetivos de hierarquia constitucional, se perfaça o conjunto de pressupostos fáticos condicionantes de sua incidência. Eficácia normativa plena significa

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional Princípio da Não Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.118.

⁷⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 355.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional Princípio da Não Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.123.

– vale acentuar – aptidão incondicional para produzir imediatos efeitos jurídicos, quando cabível a incidência do preceito. De nenhuma lei depende a eficácia do sistema de abatimentos. Muito menos da lei ordinária cujo alcance, nessa matéria, só poderá ser adjetivo, não interferindo com os aspectos substanciais do ‘direito de abater’.

Por seu turno, Roque Antônio Carrazza⁷⁸ destaca:

É útil repisarmos que a eficácia do sistema de compensação de que aqui se cogita independe de edição de lei complementar, cujo alcance (evidentemente adjetivo) não pode interferir nos aspectos substanciais do ‘direito de abater’. A única condição para que o ‘princípio da não-cumulatividade’ irradie efeitos é a ocorrência dos pressupostos constitucionais pertinentes.

Com propriedade, José Eduardo Soares de Melo⁷⁹ frisa que:

A Constituição Federal confere competência à Lei Complementar para ‘disciplinar’ o regime de compensação do imposto’ (art. 155, XXII, c), o que jamais pode implicar restrição ou limitação ao direito de abatimento do ICMS incidente nas operações ou prestações anteriores.

(...)

Assim, ‘disciplinar a não-cumulatividade’ apenas consiste na fixação de elementos necessários á operacionalização do regime de abatimentos dos valores tributários, mediante a consideração de documentos periódicos de apuração, alocação a estabelecimentos do contribuinte, sistemática de transferências etc.

O referido direito de compensar, decorrente da realização de operação que lhe deu ensejo, encontra aporte jurídico na própria Constituição, de forma clara e evidente. Destarte, validade não assiste às leis complementares, ordinárias, decretos, convênios, normativas ou portarias que intentem contra a geral e ampla aplicação do instituto. De fato, as únicas restrições admissíveis foram delineadas pela própria Constituição, nas alíneas do artigo 155, § 2º, inciso II, donde se depreende a gravidade atribuída pelo constituinte originário ao instituto. Não há espaço, portanto, para

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, 14ª Edição, p. 408.

⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 7ª Edição, 2004, p. 217.

arguições de mera *indicação* constitucional ao pleno exercício do direito de compensar (direito de crédito).

Crítica-se a ideia arraigada na Administração Fazendária de que dependem de manifestação do contribuinte para fazer valer determinação constitucional. Olvida-se que o Poder Público nasce, por meio do poder constituinte originário, cingido à legalidade estrita, justamente para assegurar sejam meio à consecução dos objetivos fundamentais da República (Constituição Federal, art. 3º), jamais um fim em si mesmo.

Partindo do contexto exposto, será analisado no próximo capítulo o tratamento tributário conferido pelo Estado de Santa Catarina às operações de entrada de etanol hidratado carburante que tem origem no Estado de Mato Grosso do Sul, especificamente de produtor (destilaria) para distribuidor, bem como as inconstitucionalidades.

3.- ICMS CATARINENSE NAS OPERAÇÕES COM ETANOL HIDRATADO SUL-MATO-GROSSENSE

As operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo, são responsáveis por parcela significativa da receita tributária dos Estados e Distrito Federal. Em Santa Catarina, por exemplo, segundo informações veiculadas pela Secretaria Estadual da Fazenda, estima-se que corresponda a 20% do total de ICMS arrecadado. Não por outra razão os atos da administração fazendária, bem como a legislação que lhes dá aporte, são frequentemente alterados para melhor atender aos anseios e comodidades almejados.

Especificamente na tributação de combustíveis foram necessárias alterações na própria Constituição para salvaguardar fatia da receita tributária à União, por meio da PIS e COFINS, sepultando inescrupulosamente *imunidade* conferida pelo constituinte originário às operações de circulação de combustíveis, então consubstanciadas no art.155, § 3º, Constituição Federal, que dispunha: “À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do "caput" deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”.

Por alguma razão oculta o Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁸⁰ percebeu que onde constou *tributo* quis o constituinte originário referir-se a *impostos*, admitindo dessa forma a incidência das referidas contribuições sociais; ao menos juridicamente a tese apresenta-se frágil e rasa.

⁸⁰ *TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE - ART. 155, 3º, CF - PIS - COFINS - OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO. Consoante já decidido nesta Corte (arguição de inconstitucionalidade na AMS nº 96.04.63660-0/SC), as operações com combustíveis e derivados de petróleo não são imunes ao PIS e COFINS, pois estas são contribuições sociais e não tributos em sentido estrito, e porque o seu fato gerador - faturamento - não se confunde com as operações relativas a derivados de petróleo e combustíveis. (TRF4, AMS 1999.04.01.038938-2, Primeira Turma, Relator Amir José Finocchiaro Sarti, DJ 29/09/1999).*

O Supremo Tribunal Federal⁸¹ encerrou a digressão referente ao tema, ao menos no âmbito judicial, quando julgou no sentido de que a imunidade conferida pelo constituinte, no que se refere à não incidência de nenhum outro *tributo* sobre circulação de combustíveis, não representa uma exceção à regra geral de que “*a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei*”. Difícil se convencer de que uma imunidade expressamente prevista na Constituição não prevalece sobre norma geral de incidência. Se não fosse exceção à disposição geral, por que razão lá foi predisposta? A tese emersa do Supremo Tribunal Federal fez da imunidade constitucional letra morta, caso típico de jurisprudência política.

A posição ventilada àquele momento mostrava-se tão frágil que se fez necessário constitucionalizá-la, por meio da Emenda Constitucional n.º 33/2001⁸². Essas considerações se bastam para elucidar a política tributária que permeia atividade legiferante, também conjugada nas determinações atinentes ao ICMS.

Nesse contexto, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS referente às operações com combustíveis poderá ser alterada, em razão da Emenda Constitucional n. 33/2001, passando a vigor que, nas operações entre contribuintes, com os combustíveis eleitos por Lei Complementar (art. 155, XII, h, Constituição Federal), não derivados de petróleo, “*o imposto será repartido entre os Estados de origem e de*

⁸¹ *PIS E COFINS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA. ARTS. 155, § 3º; E 195, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O Supremo Tribunal Federal (sessão do dia 1º.07.99), concluindo o julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 205.355 (Ag.Rg); 227.832; 230.337; e 233.807, Rel. Min. Carlos Velloso, abrangendo as contribuições representadas pela COFINS, pelo PIS e pelo FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, a serviços de telecomunicações, e a derivados de petróleo, combustíveis e minerais, entendeu que, sendo elas contribuições sociais sobre o faturamento das empresas, destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, caput, da Constituição Federal, não lhes é aplicável a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Lei Maior. Recurso conhecido e provido. (RE 259541, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 28-04-2000 PP-00101 EMENT VOL-01988-14 PP-02953)*

⁸² A respeito deste fenômeno de *constitucionalização*, Paulo de Barros Carvalho, em debate disponível na Revista de Direito Tributário de n.º 48, p. 179, rememorou lição tomada de Souto Maior Borges ao afirmar que “*ele fazia notar que a circunstância de o legislador constituinte tecer uma série de previsões num sentido contrário é uma confirmação de que a tese que defendíamos se justificava, senão não seria preciso mexer*”.

destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias” (art. 155, § 4º, II, Constituição Federal).

De acordo com o novo texto constitucional, seria necessária Lei Complementar à Constituição que determinasse os combustíveis sujeitos à incidência única do ICMS. Entretanto, tal qual ocorreu por ocasião da promulgação da Constituição de 1988, conjugada à necessidade de Lei Complementar que regulamentasse as novas disposições do ICMS, foi celebrado Convênio entre os Estados e Distrito, com viés provisório, para regular a matéria – provisoriedade que perdurou por sete anos – determinou a Emenda Constitucional 33/2001, em seu art. 4º que:

Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, g, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Repetiu-se a outorga de “*cheque em branco*” para os Estados e Distrito Federal, por meio de representantes de seu Poder Executivo, estatuíssem a seu bel-prazer a melhor forma de imposição tributária sobre operações com combustíveis, derivados ou não de petróleo. Isso pois, no §5º do art. 155 da Constituição, também introduzido pela referida Emenda Constitucional, assegura-se que

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

Cumprir elucidar, a disciplina de incidência única sobre operações de circulação com álcool etílico hidratado carburante ainda não foi estatuída por Lei Complementar, tampouco por meio de Convênio. Muito embora os Estados e Distrito Federal tenham deliberado nesse sentido no que tange às operações com derivados de petróleo. De modo que, resguardadas as disposições conveniadas referentes à atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em substituição tributária, margens,

índices, base de cálculo, entre outros⁸³, a cadeia mercantil do etanol hidratado segue a regra geral de incidência plurifásica predisposta no art. 155, § 2º da Constituição Federal.

Nesses termos, a operação que destina etanol hidratado carburante de um Estado ou Distrito Federal a outro é submetida à incidência do ICMS conjugado à alíquota interestadual na forma do art. 155, § 2º, IV:

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;

Com efeito, por meio da Resolução n.º 22 de 19 de maio de 1989, o Senado Federal estabeleceu que:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Nota-se que a partir do texto constitucional, combinado com referida Resolução do Senado Federal, o ICMS que *incide* ou que *é devido* nas operações de circulação de mercadorias interestaduais⁸⁴ toma por critério quantitativo o valor da operação, bem como a alíquota de 12%. Esta determinação é clara e evidente, dir-se-ia inarredável. Importante lembrar esta determinação haja vista o direito de crédito – subjetivo do contribuinte, oponível ao Estado e predisposto na Constituição Federal – tomar por base justamente o *montante cobrado nas operações anteriores*, ou seja, o resultado da combinação entre valor da operação e alíquota de 12%.

⁸³ Muito embora seja corriqueiro disciplinar as matérias aventadas por meio de Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, que ensejam edição de Leis Ordinárias Estaduais e Distrital, quando não servem de aporte direto para Regulamentos exarados pelo Poder Executivo, cabe advertir que a Constituição Federal reservou à Lei Complementar a competência para estatuir estas mesmas disciplinas, na forma do art. 155, § 2º. XII.

⁸⁴ Cumpre elucidar, a Resolução do Senado Federal n.º 22/89 determinou alíquotas distintas para as “operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo”, bem como operações de exportação.

3.1.- Legislação Sul-Mato-Grossense – ICMS

O Estado de Mato Grosso do Sul, por meio da Lei n.º 1.810/97, instituiu o Sistema Tributário Estadual, até então regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 66/79 e suas alterações. Esse dispositivo legal, em regra, repete o que ditado pela Constituição de 1988, no que tange aos tributos estaduais, bem como reproduz disposto no convênio ICM 66/88 e, posteriormente, Lei Complementar n.º 87/96.

Os critérios da hipótese tributária nas operações de circulação praticadas no Estado de Mato Grosso do Sul, no que se refere às operações de saída de etanol hidratado carburante, estão presentes nos seguintes dispositivos:

Art. 13. O ICMS incide no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 14. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontrem, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

Art. 18. Integra a base de cálculo do ICMS:

I - o montante do próprio imposto, inclusive no caso de importação do exterior, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

Art. 20. A base de cálculo do ICMS é:

I - o valor da operação:

a) na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 13, I);

(...)

Art. 41. As alíquotas do ICMS ficam fixadas em:

I - doze por cento, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços de transporte e de comunicação a pessoas contribuintes do imposto;

(...)

Art. 44. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º Incluem-se entre os contribuintes do ICMS:

I - o comerciante, o industrial e o produtor ;

Cumpra frisar, o sistema tributário sul-mato-grossense disciplinou, ainda, o sistema tradicional de créditos em razão de operações de entrada tributadas. Basicamente repisa as determinações constantes nos Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, bem como o disposto na legislação complementar. Incide, dessa forma, nas mesmas inconstitucionalidades já apontadas. A matéria está prevista nos seguintes artigos:

Art. 65. O ICMS é não cumulativo, compensando-se o devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

Art. 66. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações ou prestações de que tenham resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Após o Poder Legislativo delinear a hipótese tributária referente ao ICMS, bem como o sistema de créditos tradicional, permitiu que o Poder Executivo regulamentasse os institutos e provisões legislativas, de modo a melhor atender às peculiaridades econômico-sociais deste Estado da Federação, na forma do art. 314, que segue:

Art. 314. Fica o Poder Executivo autorizado a regulamentar esta Lei, podendo o Regulamento dispor que, mediante Resolução baixada pelo Secretário de Estado de Finanças, Orçamento e Planejamento, sejam expedidas normas complementares aos seus dispositivos.

O Poder Executivo, por seu turno, no limite da autorização conferida pelo Poder Legislativo daquele Estado, considerando as especificidades que resguardam os fatores de produção, custo administrativo, disponibilidade de pessoal capacitado, por meio do Decreto n.º 9.375/99, determinou:

*Art. 10. A destilaria pode, relativamente às operações de saída de álcool etílico hidratado combustível para outra unidade da Federação, ou às operações de saídas de álcool etílico anidro combustível com destino a distribuidora de combustível, refinaria de petróleo ou destilaria, localizadas em outra unidade da Federação, **apropriar-se a título de crédito presumido, do montante obtido pela aplicação de nove por cento sobre a base de cálculo de que trata o***

art. 6º, incisos I, VII e XII, mediante registro no campo “007 – Outros créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), precedido da expressão “Crédito presumido conforme art. 10 do Decreto n. 9.375/1999

*§ 3º A apropriação do crédito presumido de que trata este artigo **veda a utilização, pelas destilarias, dos créditos destacados nos documentos fiscais** acobertadores das mercadorias entradas ou dos serviços por elas recebidos.*

§ 5º O crédito presumido de que trata o caput deste artigo fica condicionado:

(...)

I - à autorização específica, a ser concedida sob condição, por período que não ultrapasse o ano civil para o qual for concedido;

Depreende-se deste Decreto que em *regime alternativo* ao crédito decorrente do imposto cobrado nas operações de entrada, posteriormente compensados com o montante devido em decorrência das saídas, as destilarias que promoverem operações de saída interestadual com etanol hidratado carburante, poderão optar por adotar crédito presumido de 9% sobre o valor da operação como forma de adimplir o *quantum debetur* do tributo. Estatuíu-se, dessa forma, regime diferenciado, não obrigatório e condicionado tanto à autorização específica da autoridade fazendária, quanto ao estrito cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias.

Com o advento deste regime especial o contribuinte assente em *desistir, renunciar, abdicar* dos créditos que advém dos insumos, bens adquiridos para o ativo fixo, energia elétrica que são resguardados pela Constituição para que sejam considerados os créditos presumidos com base nas operações de saída promovidas. Não se adiciona aos créditos tradicionais o presumido, mas faz-se a opção, sob rígidas condições, de aproveitar os créditos presumidos. Possível sustentar, dessa forma, que não existe benefício fiscal na adoção dos créditos presumidos, na forma prevista na legislação em comento. Com efeito, se além do sistema tradicional de créditos houvesse a outorga de crédito presumido aí sim restaria caracterizado a existência de benefício fiscal.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza⁸⁵ afirma:

⁸⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 389.

Nada impede, todavia, que, ‘desde que respeitadas as diretrizes do princípio da não-cumulatividade’, a legislação faculte ao contribuinte recolher o ICMS a seu cargo, utilizando-se, em substituição a forma convencional acima sumariada, do chamado ‘sistema de créditos presumidos’.

Sobreleva frisar, a adoção do sistema alternativo de arrecadação do ICMS sul-mato-grossense responde aos mesmos anseios que levaram a política tributária nacional a admitir a substituição tributária “para frente”, qual seja a comodidade da atividade de fiscalização tributária, que encontrou abrigo inclusive no Supremo Tribunal Federal⁸⁶. Ademais, manteve-se dentro da autonomia administrativa-fiscal do ente tributante, corolário do princípio federativo que, segundo José Afonso da Silva⁸⁷ “entre as questões de competência exclusiva, necessárias ao conceito de

⁸⁶ A exemplo dos seguintes julgados:

Substituição tributária. Constitucionalidade. Precedentes. Imunidade tributária. Impossibilidade. Grave lesão à ordem pública. Ausência. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. Distribuidora de petróleo, combustíveis e derivados. Benefício da imunidade tributária. Concessão. (SS 2.242-AgR, Rel. Min. Presidente Maurício Corrêa, julgamento em 28-4-2004, Plenário, DJ de 21-5-2004.)

A EC 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. (ADI 1.851, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8-5-2002, Plenário, DJ de 22-11-2002.) No mesmo sentido: RE 453.125-AgR-segundo, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-10-2011, Segunda Turma, DJE de 21-10-2011.

⁸⁷ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 667.

‘autonomia federativa’, há de estar a possibilidade de legislar sobre matéria tributária própria e aplicação de rendas próprias”.

Optando o Estado Federado por priorizar a comodidade da arrecadação por meio do crédito presumido, em detrimento dos créditos decorrentes das operações de entrada, está fazendo valer sua autonomia, limitada à sua competência. Nesse sentido, alude Roque Antônio Carrazza⁸⁸ que *“cada pessoa política, no Brasil, tem o direito de decidir quais os problemas que deverão ser solvidos preferencialmente”*.

Pois bem, examinadas as linhas gerais que determinam a incidência do ICMS na operação de saída que destina o etanol hidratado do produtor sul-mato-grossense ao Estado de Santa Catarina, resta enaltecer o tratamento tributário conferido a este produto pela legislação catarinense.

3.2.- Substituição Tributária do Etanol Hidratado em Santa Catarina

A Lei Estadual que atualmente dispõe acerca do ICMS no Estado de Santa Catarina é a de n.º 10.297/96, regulamentada pelo Regulamento do ICMS – RICMS, aprovado por meio do Decreto n. 2.870/01. Impende frisar que o determinado tanto pela legislação quanto pela regulamentação, em regra, reproduz o já disposto na Lei Complementar n.º 87/96, residindo nas mesmas inconstitucionalidades e inovando em questões pontuais.

Os referidos diplomas legais conferem ao etanol hidratado carburante o regime de substituição tributária para frente, na forma do art. 37, II da Lei 10.297/96 conjugado com o item 15 do Anexo Único introduzido pela Lei 14.967/09. Dessa forma, recai sobre a distribuidora a responsabilidade de recolher o tributo referente à operação de saída que promoverá, bem como às operações que serão praticadas pelos postos revendedores ao consumidor final.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 141.

O *fato gerador presumido* do imposto a ser recolhido por antecipação está descrito no §3º do art. 37, Lei 10.297/96, conforme segue:

§3º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Ora, fato gerador do imposto sobre circulação de mercadoria, na forma exposta no primeiro capítulo deste trabalho, não poderá ser outro que não a operação de circulação jurídica de mercadoria, consubstanciada em um negócio jurídico que importe transferência de titularidade da mercadoria. Na substituição tributária tem-se a deturpação do critério pessoal do consequente da regra matriz, no sentido de atribuir, nesse caso, ao distribuidor a responsabilidade pelo pagamento do imposto que incidirá tanto na sua operação de saída, quando na operação efetuada pelo posto revendedor; bem como o critério temporal, que passará a ser aglutinado por ocasião da entrada da mercadoria no Estado de Santa Catarina, para ambas as operações. Ou seja, alteram-se os sujeitos responsáveis pelo recolhimento e o momento em que é devido o tributo, mas não o critério material da hipótese tributária que se restringirá, sempre, à operação de circulação de mercadoria.

A base de cálculo, disposta na legislação estadual em seu art. 41, §1º, é determinada por meio de deliberações da Comissão Técnica Permanente do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias – COTEPE/ICMS, que exara atos fixando o *valor médio de mercado* dos produtos submetidos à substituição tributária para frente, na forma do art. 155, *in fine*, Anexo III, RICMS/SC. Determina ainda o mesmo art. 41, §7º, II que:

II – o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto incidente sobre a entrada de mercadoria ou serviço no estabelecimento do substituto tributário.

Importa notar que a determinação constante da norma transcrita estatui o regime de compensação do imposto *por operação* em detrimento da *conta corrente* que decorre do direito de crédito constitucionalmente predisposto. Entretanto, abandona o

vocábulo *cobrado* para fazer constar *incidente*. Ou seja, na entrada de etanol hidratado carburante, colhe-se do disposto na legislação que o *valor que incidu* na operação de entrada interestadual – alíquota de 12% multiplicada pelo valor da operação de entrada –, será subtraído do valor resultante da multiplicação da base de cálculo determinada por ato COTEPE conjugada à alíquota interna de 25% (alíquota determinada pelo art. 19, II, b, Lei 10.297/96), não fazendo menção à necessidade de *efetivo recolhimento integral* referente à operação anterior. Nesse caso, basta que tenha incidido o ICMS na operação anterior para que seja subtraído do valor a ser recolhido por substituição tributária. De certo modo a legislação catarinense implementou o direito de crédito na forma constitucional, não vinculando o crédito ao efetivo recolhimento na etapa anterior da cadeia mercantil, muito embora tenha determinado que o cômputo far-se-á *por operação*.

3.3.- Guerra Fiscal Entre Estados

A legislação catarinense, já habituada com a corriqueira guerra fiscal entre entes tributantes que nesse País desde sempre existiu e também por experiência própria, a exemplo do Programa Pró-Emprego que concedeu benefícios fiscais em importações, tratou de assegurar a possibilidade de revidar quaisquer benefícios que *julgue* ilegítimo o Poder Executivo por meio do art. 43 da Lei 10.297/96:

Art. 43 Fica o Poder Executivo autorizado, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceda benefícios fiscais ou financeiros de que resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário, com inobservância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal, a tomar as medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense.

Dois questões fundamentais decorrem do disposto no artigo supracitado. Primeiro se foi conferido ao Estado de Santa Catarina a competência para julgar validade de ato normativo de outro Estado da Federação ou Distrito Federal; e, se as manifestações normativas decorrentes da competência que se supõe possuir coadunam-se com a Constituição Federal.

3.3.1.- Retaliação Catarinense - Inconstitucionalidades

O dispositivo legal que faz referência o art. 43 da Lei 10.297/96 é a Lei Complementar n.º 24/75, que dispõe sobre os convênios necessários para autorizar Estados ou Distrito Federal a conceder benesse fiscal referente ao ICMS. Foi previsto que para concessão de benefício fiscal será necessário decisão unânime dos entes federados presentes à reunião. Como forma de coagir as Unidades da Federação a celebrarem convênios, estabeleceu-se que:

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.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Depreende-se do supracitado dispositivo normativo que estão previstas pesadas penas às Unidades da Federação que descumprirem a necessidade de convênios anteriores à concessão de benefícios. Da mesma forma, restou previsto que o benefício concedido à revelia de convênio, ensejará a exigibilidade do imposto não pago. Ora, na cadeia do etanol hidratado carburante, por óbvio o imposto não pago será exigível pelo Estado de Mato Grosso do Sul da destilaria que promoveu a saída beneficiada da mercadoria, jamais do contribuinte que suportou a operação de entrada, agravado pelo fato de estar situado em outra Unidade da Federação.

Cabendo ainda destacar que o direito subjetivo constitucional de creditar-se do que incidiu nas operações anteriores não pode ser limitado por legislação complementar antecedente à Constituição. Não é possível, portanto, aplicar desarrazoadamente o disposto no inciso I do artigo supracitado, haja vista clara incompatibilidade com o texto constitucional que lhe sucedeu. Se existe um significado político para a Constituição promulgada em 1988 é o rompimento com o arbítrio estatal e a proteção aos direitos fundamentais. Se não é possível ao contribuinte averiguar o efetivo recolhimento; se não é possível controlar a concessão de benefícios fiscais; se

não é possível ao contribuinte questionar tais benefícios em juízo, não é razoável, para não reputar arbitrário, restringir o crédito de ICMS das entradas *tributáveis*.

Corroborando a assertiva, ademais, a impossibilidade de concessão de remissão dos débitos correspondentes – às saídas beneficiadas. Quem pode remir tais débitos é tão somente o Estado onde foi promovida a operação de saída do etanol hidratado carburante, o mesmo ente que tributou com benefício, poderá remir os débitos. Não por outra razão, há possibilidade de presumirem-se irregulares as contas do ente tributante que concedeu a benesse fiscal. Repisa-se, as sanções estão direcionadas, em absoluto, ao ente tributante que concede o benefício irregular, de modo que sequer considerou a possibilidade de retaliações dos demais entes federados.

Não obstante as pesadas sanções predispostas na legislação complementar, o Estado de Santa Catarina preferiu adotar outro posicionamento, qual seja, restringir o aproveitamento de créditos nas operações com etanol hidratado carburante oriundas de Mato Grosso do Sul. Ademais, não o fez por meio de lei, disciplinou a matéria por meio de Decreto que alterou o RICMS/SC, na forma que segue:

Art. 35-B Nas operações oriundas das unidades da Federação abaixo indicadas, o crédito do imposto fica limitado aos seguintes percentuais, independentemente do valor destacado no documento fiscal:

(...)

XVIII – 3% (três por cento) nas operações de entrada de Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC) e Álcool Etílico Anidro (AEAC), oriundas do Estado do Mato Grosso do Sul.

A justificativa para restrição estaria no julgamento da invalidade do regime alternativo de créditos efetuado pelo Estado de Mato Grosso do Sul, conforme supra exposto. O raciocínio empreendido pelo governo catarinense é simples: “*se foi concedido crédito presumido de 9% nas operações de saída, restringiremos o aproveitamento de crédito ao percentual de 3%, de modo que, ao final, os 12% incidentes em operações interestaduais seriam recolhidos na operação, sendo a maior parte aos cofres catarinenses. Uma inconstitucionalidade compensa a outra*”.

Olvidou-se o governo catarinense que o sistema de créditos sul-mato-grossense não confere um benefício adicional ao direito de crédito constitucional,

veementemente vedado pela Lei Complementar n.º 24, ao revés estabeleceu um regime alternativo de créditos em que aproveitando os créditos presumidos afastam-se os créditos decorrentes de operações de entrada tributadas. Não há certeza de que o montante de ICMS que incidiu nas operações de entrada suportadas pela destilaria estaria em percentual menor que os 9% de crédito presumido. De fato, o sistema tradicional de créditos pode tanto resultar em recolhimento maior, quanto menor que o percentual conferido de créditos presumidos.

Nos termos da Constituição (art. 155, §2º, II), o direito de crédito só é restringido em casos de operações isentas ou não tributadas, que não guardam relação alguma com a espécie em análise.

Ademais, ao Poder Executivo não foi conferida competência para inovar no universo normativo restringindo aproveitamento de créditos, ainda menos competência detém para determinar se a legislação de outro Estado da Federação está de acordo com a Constituição. Admitir tal competência atenta sobremodo a autonomia fiscal do ente tributante, bem como ao princípio da separação dos poderes, haja vista a impossibilidade do Poder Executivo catarinense *judgar a validade, legalidade, constitucionalidade* de ato normativo de outro Estado da Federação.

Havendo discordância ou dúvidas do Governo catarinense a respeito do regime de crédito, repisa-se alternativo e válido até decretação do contrário, instituído pelo Estado de Mato Grosso do Sul dispõe o Governador de legitimidade para obter declaração de inconstitucionalidade, inclusive com medida liminar, por meio de ADIn, pelo Supremo Tribunal Federal. Única hipótese em que poderá ser declarada invalidade, ilegalidade, inconstitucionalidade do regime sul-mato-grossense.

Não bastassem as inconstitucionalidades já apontadas, ao estatuir tratamento tributário distinto ao etanol hidratado oriundo do Mato Grosso do Sul, o Governo catarinense viola nitidamente o art. 152 da Constituição Federal, que veda tratamento tributário diferenciado em razão da origem ou destino de bens ou serviços de qualquer natureza.

Ao restringir o aproveitamento de crédito se está, por via transversa, majorando o ônus tributário a que está obrigado o contribuinte catarinense. Note-se que,

o benefício pretensamente *julgado* inválido, será aproveitado tão somente pela Fazenda do Estado de Santa Catarina, que exarou os atos de restrição com escopo de *defender os interesses econômicos catarinenses*. Protegem os atos o bom andamento da economia ao sobre onerar o contribuinte catarinense; ou, o desígnio *espúrio, velado, escuso* é garantir uma fatia maior na arrecadação? O plano de fundo destas manifestações, infelizmente, é incerto, muito embora tanto os meios empreendidos, quanto o fim almejado não guardam harmonia com a Constituição Federal, a afrontam em tantos pontos que se possa imaginar. Possível arguir, outrossim, em aplicação análoga ao raciocínio de Roque Antônio Carrazza, que na hipótese o decreto residiu em *desvio de poder executivo* na medida em que sob argumento de resguardar os interesses econômicos dos catarinenses, perpetra enriquecimento às custas de seus próprios contribuintes em razão de benefícios que julga inválidos.

O direito de crédito – direito fundamental –, a que faz jus o contribuinte ao aproveitar entrada de mercadoria tributada encontra seu fundamento de validade no texto original da Constituição Federal, é vontade expressada pelo próprio constituinte originário, ato político insuperável senão por outra manifestação de igual valor. A restrição a este direito, por seu turno, praticada pelo Governo Estadual, encontra aporte em Lei Estadual maculada pela inconstitucionalidade, na medida em que afronta diretamente direito subjetivo constitucional intangível.

Na mesma proporção em que crescem as *medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense* crescem as inconstitucionalidades praticadas contra os próprios contribuintes catarinenses. Parafraseando Roque Antônio Carrazza, não se poderia fazer mais, nem se poderia fazer pior.

3.4.- Supressão do Mandamento Constitucional

O Sistema Tributário Nacional está delineado, esmiuçadamente, no Título VI, Capítulo I da Constituição Federal de 1988. Asseguradas, da mesma forma, uma série de Limitações ao Poder de Tributar, Seção II do mesmo Capítulo, que tem o escopo específico de garantir que a transferência forçada de riqueza se dê dentro das determinações deste complexo sistema.

Mostra-se corriqueiro, na imposição do ICMS, prestigiar seu aspecto financeiro, sua importância como receita tributária aos cofres públicos, em detrimento de seu viés jurídico. Há muito Alfredo Augusto Becker já aludia ao risco de adotar, na aplicação do direito tributário, mais suas implicações econômicas que os predicados jurídicos.

Em matéria tributária os predicados jurídicos estão predispostos, pode-se afirmar de maneira exaustiva, no texto constitucional, sobretudo acerca do ICMS, já ciente o poder originário do caráter nacional do imposto e das implicações que acarreta. A Constituição é, portanto, a fonte única da competência para instituir e limite máximo ao poder de exigir. De lá se depreende o conteúdo possível das leis, regulamentos, convênios, portarias. Nesse sentido, a restrição ao aproveitamento de créditos tributários de ICMS, nos termos expostos, amolda-se perfeitamente a hipótese, ou seja, extrapola o conteúdo possível da legislação tributária.

Nesse caso a situação apresenta-se ainda mais crítica em razão da obsessão do Poder Executivo de legislar em causa própria. Ato que, se admitido, subverte princípios basilares do Estado, qual seja, o federativo e da separação dos poderes. Muito embora atualmente o Poder Executivo tenha avocado a tarefa de legislar; o Poder Judiciário está atuando da mesma forma, legislando positivamente; e, o Poder Legislativo tenha assumido tarefa de julgar, tal qual se deu com a edição da Lei Complementar 118/05, quando *reformou* entendimento já sedimentado no Superior Tribunal de Justiça⁸⁹.

O confronto que existe entre o direito de créditos de ICMS e sua restrição, ora velada ora expressa, se dá em planos normativos distintos. O primeiro encontra amparo constitucional, intangível; o segundo remonta-se à lei complementar,

⁸⁹ O entendimento do Superior Tribunal de Justiça consistia na tese dos 5+5. Basicamente entendeu-se, em reiteradas decisões, que em tributos sujeitos ao auto lançamento ou lançamento por homologação o prazo prescricional de 5 anos da ação de repetição de indébito teria como termo inicial a homologação do lançamento (art. 168, I), causa de extinção do crédito tributário (art. 156, VII, CTN) que se considera tácita se não efetuada também em 5 anos, daí o termo 5+5. A Lei Complementar 118/05, com escopo de alterar esse entendimento, fez constar que para efeitos de interpretação – que detém aplicação retroativa nos termos no art. 106, I, CTN – o prazo para repetição é contado a partir do pagamento indevido. Nesse sentido, reformou entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

ordinária, ou, ainda pior, decreto. Todos estes de constitucionalidade bastante duvidosa e veementemente atacados judicialmente pelos contribuintes que, não raro, tem seus direitos frustrados pelo próprio Poder Judiciário.

Necessário observar, ademais, o conteúdo da Proposta de Emenda à Constituição de n.º 233 de 2008, em trâmite na Câmara dos Deputados. O objeto da referida Emenda é *simplificar* o Sistema Tributário Nacional. Num país onde a tributação, politicamente, não é levada a sério, de toda proposta tendente a simplificar, pode-se esperar as mais espúrias máculas aos ditames constitucionais. Esse caso não poderia ser diferente.

Sob o manto da *simplificação* pretende o *poder constituinte derivado* tolher da previsão do ICMS justamente preceito jurídico que tem como efeito econômico a não-cumulatividade. Em outras palavras, almeja-se retirar o direito de *compensar o que foi cobrado nas operações anteriores* para fazer constar, tão somente, que o imposto será *não-cumulativo*. Ora, o vocábulo não cumulativo, por si só, não determina a forma pela qual será este efeito econômico aplicado, pois, na atual Constituição, decorre de um preceito jurídico, qual seja, o direito de compensar.

Está presente, mais uma vez, nos exatos termos da lição de Souto Maior Borges, a sanha estatal de *constitucionalizar* entendimento diverso do corretamente apontado pela doutrina majoritária, justamente por se encontrar claro e evidente na própria Constituição.

Pelos argumentos expostos nesse trabalho, inadmissíveis quaisquer atos normativos exarados contra o amplo e irrestrito direito ao crédito. Por conseguinte, padece de inconstitucionalidade manifesta o tratamento tributário conferido à entrada de etanol hidratado carburante proveniente do Estado de Mato Grosso do Sul, bem como padecerá, se aprovada, a referida Emenda à Constituição.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo 155 da Constituição Federal é o mais extenso em matéria de especificação de tributo, justamente para que fossem assegurados ao contribuinte garantias contra a arbitrariedade, bem como ao ICMS seu caráter nacional, sua aplicação neutra, com escopo premente de impedir a autofagia aplicada entre Estados Federados consubstanciada na guerra fiscal. Nesse contexto, é possível enaltecer as seguintes conclusões:

1.- Toda análise da imposição tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias deverá partir do texto constitucional, donde deverão ser deduzidas as normas atinentes as suas regras matrizes de incidência tributária.

2.- Da regra matriz de incidência tributária predisposta na Constituição, despontam critérios eidéticos que guiam a incidência do tributo, quais sejam, material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

3.- A substituição tributária, por si só, consiste em atribuir completamente a responsabilidade tributária a agente diverso do que praticara o fato jurídico tributário. A tributação de fato futuro, por seu turno, é técnica de tributação que não se coaduna com os mandamentos constitucionais e tem por fim último conforto na fiscalização.

4.- No texto original da Constituição Federal de 1988 não havia possibilidade da prática da substituição tributária para frente, ou tributar o imaginário, entretanto, pretendeu-se encerrar o debate e constitucionalizar a medida com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 03/93.

5.- Tornou-se constante a celebração de convênios para disciplinar matéria atinente à substituição tributária, reponsabilidade, solidariedade, base de cálculo, todas matérias reservadas à lei complementar. Nesse sentido todos os convênios sem amparo de lei são inconstitucionais.

6.- A pauta fiscal que embasa a aplicação da substituição tributária para frente na tributação de combustíveis ofende o princípio básico na imposição tributária, qual seja, segurança jurídica, no sentido de certeza do direito. A transferência de riqueza ao cofre do Estado não poderá ocorrer alheio à realidade.

7.- A competência tributária para instituir o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias veio acompanhada, vinculada direito constitucional inarredável – direito de crédito – que implica em um regime cogente de cobrança – não cumulativo.

8.- A não cumulatividade se presta para garantir ao ICMS, tributo de caráter nacional, a neutralidade necessária tanto para a livre concorrência, quanto para impedir a verticalização de etapas de produção.

9.- Na aplicação da não cumulatividade, o constituinte optou pela direito de crédito irrestrito, descrito na doutrina como regime de crédito financeiro. Nesse sentido, onde a Constituição não restringiu, não cabe ao legislador infraconstitucional fazê-lo.

10.- Independe, para fins de compensação, o efetivo recolhimento aos cofres públicos do imposto destacado. Se baste, tão somente, a incidência da imposição na etapa de circulação anterior.

11.- O direito de crédito constitucionalmente predisposto decorre da estrutura normativa de um antecedente – suportar entradas ou servidões tributadas – e um conseqüente – direito de compensar este montante com aqueles relativos às saídas. Aí nasce e aí se encerra.

12.- O direito de crédito não é simples norte ou indicação constitucional. Trata-se de direito fundamental, subjetivo, constitucional conferido ao contribuinte, portanto, intangível pela legislação infraconstitucional.

13.- O ICMS que incide sobre a cadeia mercantil – destilaria para distribuidor – do etanol hidratado carburante é plurifásico, nos termos da regra matriz de incidência. Razão pela qual, em operações interestaduais, o montante cobrado na operação anterior é a conjugação entre o valor da operação e a alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal, 12%.

14.- O Estado de Mato Grosso do Sul estabeleceu regime alternativo de cômputo de créditos, denominados presumidos. É alternativo, e por conta disso não representa benefício fiscal, pois pressupõe a renúncia aos créditos escriturais tradicionais.

15.- Ainda que a legislação catarinense tenha previsto a possibilidade do Poder Executivo tomar as medidas necessárias à proteção da economia, o direito ao crédito jamais poderá ser alcançado por restrições.

16.- O Governo de Santa Catarina não detém legitimidade para julgar a validade do regime de créditos instaurado no Estado de Mato Grosso do Sul. Não é competente tanto por conta da autonomia fiscal dos entes federados, quanto pela separação dos poderes.

17.- Se o Governo catarinense discorda do regime sul-mato-grossense, deverá valer-se da via judicial – ADIn – único meio possível para discutir a legitimidade dos créditos presumidos.

18.- A força normativa da Constituição se impõe. Os atos de restrição estão balizados, todos, em normas infraconstitucionais que não se coadunam com o direito de crédito constitucional. Da mesma forma, não é possível, ainda que por Emenda à Constituição, restringir a aplicação do direito de crédito, vez que é direito fundamental do contribuinte, portanto cláusula pétrea.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____ ; BARRETO, Aires. Substituição e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 49. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____ e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional Princípio da Não Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 20-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____ e GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de Crédito – Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota “Zero”. **Revista de Direito Tributário**, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org). **Estudos de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Ilícito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Aires. ICMS – Limites à Vedação de Créditos. **Revista Dialética de Direito Tributário**.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **ICMS – Princípio da Não-Cumulatividade – Créditos Relativos a Bens que se Destinam a Uso, Consumo ou Ativo Permanente**. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Estudos em Homenagem à Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHIESA, Clélio. ICMS. A Denominada Substituição Tributária “Para Frente”. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n.º 29.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Não-Cumulatividade Tributária**. in MACHADO, Hugo de Brito. Não Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. ICM – Substituição Tributária – Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações Ainda Não Realizadas. **Revista de Direito Tributário**, n.º 44.

FURLAN, Anderson, VELLOSO, Andrei Pitten. **Não Cumulatividade**. In MACHADO, Hugo de Brito. Não Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 19.

_____. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009, p.335.

_____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º87, p.77.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. (Coord). **Direito Tributário e Reforma do Sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003.

_____. (Coord). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Não Cumulatividade Tributária** In MACHADO, Hugo de Brito. Não Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: a Eficácia e o Alcance da Não-Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n.º 156.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Princípio da Não-Cumulatividade dos Tributos**. In Revista de Direito Tributário n.º 49.

NIGHTINGALE, Kath. **Taxation: Theory and Practice**. Harlow: Practice Hall, 2003.

PACHECO FILHO, Velocino. **A Substituição Tributária no ICMS**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

PAUSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PINTO, Adriano. **Não Cumulatividade**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.