

FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO DA BAHIA

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

2º Curso de Especialização em Direito Tributário Estadual

Coordenador:

Prof. Helcônio de Souza Almeida

Secretário da Fazenda:

Albérico Machado Mascarenhas

ICMS “POR DENTRO”

É LEGAL?

É MORAL?

Pós-Graduando:

Geraldo Barros Rios

Agosto/2003

SUMÁRIO

	<u>Pg.</u>
1 – APRESENTAÇÃO	01
2 – OBJETIVOS E METODOLOGIA	01
3 - DIFERENÇAS ENTRE IMPOSTO POR DENTRO E POR FORA	02
4 – COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA	07
4.1 – Competência	07
4.2 – Capacidade	10
5 – LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA	13
5.1 – Legalidade	15
5.2 – Isonomia	15
5.3 – Irretroatividade	16
5.4 – Anterioridade	16
5.5 – Proibição de Confisco	17
5.6 – Liberdade de Tráfego	17
5.7 – Imunidade	18
5.8 – Outras Limitações	18
6 – LEGALIDADE – Aspectos Gerais	19
6.1 - Direito Positivo e Ciência do Direito	19
6.2 – A vigência no tempo e no espaço da legislação tributária	20
6.3 – A extraterritorialidade da legislação tributária	21
6.4 – A vigência das normas complementares do Art. 100	21
6.5 – O princípio da anterioridade no CTN	21
6.6 – A anterioridade da lei em relação ao fato gerador	22
6.7 – A retroatividade benigna ao contribuinte	23
6.8 – Regras de interpretação e de integração da legislação tributária	23
6.9 – A recepção do Direito Privado	24
6.10 – A rigidez do sistema brasileiro de repartição de competências	25
6.11 – A interpretação relativa em Direito Tributável	25
6.12 – O <i>in dubio pro contribuinte</i>	26
6.13 – Outras considerações sobre Legalidade	26
7 – FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO	29
7.1 – Fato Gerador	29
7.2 – Base de Cálculo	29
8 – O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS-ICMS..30	
8.1 – Previsão Constitucional	30
8.2 – A Lei Complementar 87/96	33
9 – CONCLUSÃO	47
9.1 – Da legalidade	47
9.2 - Da Moralidade	48
9.3 - Análise Final50

1 - APRESENTAÇÃO

A presente monografia é a etapa derradeira do 2º Curso de Especialização em Direito Tributário Estadual, promovido pela Secretaria do Estado da Bahia, em convênio com a Fundação Faculdade de Direito da Bahia, sob a coordenação do professor Helcônio Almeida.

O tema abordado, ICMS POR DENTRO, É LEGAL? É MORAL?, é uma tentativa de discutir, em 1º lugar, a legalidade, do ponto de vista constitucional, desse procedimento. Em um 2º instante, pretende-se abordar, sem preocupações sociológicas ou antropológicas acentuadas, a questão da moralidade. O viés a ser focado é o da acepção filosófica da moralidade, como definida por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira em seu Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, Editora Nova Fronteira, 2ª edição, qual seja o “conjunto de regras de condutas consideradas como válidas, quer de modo absoluto para qualquer tempo ou lugar, quer para grupo ou pessoa determinada”.

2 – OBJETIVOS E METODOLOGIA

Em um campo da ciência tão repleto de pensadores do mais alto escalão, como é o do Direito, seria uma aventura descabida tentar inovar, percorrendo autonomamente sobre um tema de tamanha singularidade como este. Outrossim, não passará sem crítica a análise do pensamento dos principais doutrinadores sobre o procedimento que é o objeto deste trabalho, à luz do conteúdo ministrado no Curso de Direito Tributário já citado, das excelentes discussões ali havidas e da vasta bibliografia adquirida naquela ocasião, sempre sob o albruge da Constituição e das Leis Complementares dela decorrentes.

A metodologia adotada é a seguinte: far-se-á um apanhado dos vários aspectos que envolvem o tema Legalidade, buscando a compreensão de como o ICMS, no geral, e a tributação “por dentro”, no particular, se mostram em relação a tais aspectos. Procurar-se-á perscrutar os principais doutrinadores sobre o assunto, procurando refletir heteronimamente sobre o que se trouxer para a abordagem, mas sem se furtar a uma análise crítica de tudo o que esses estudiosos de excelência pensam sobre o objeto tratado. Do tema moralidade buscar-se-á, de forma mais autônoma, uma abordagem filosófica, embora pragmática, com estreita interface com o senso comum.

Ao final, espera-se poder mostrar a capacidade de pesquisa, de análise comparativa e de compreensão, não só do tema aqui proposto, mas de qualquer outro, dentro dos diversos espectros do Direito Tributário.

3 - DIFERENÇAS ENTRE IMPOSTO POR DENTRO E POR FORA

Chama-se “imposto por dentro” àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo. Quando isto não acontece, tem-se o chamado “imposto por fora”. O ICMS é um exemplo do 1º caso, enquanto o IPI faz parte do 2º grupo.

Para exemplificar vamos imaginar uma mercadoria saída de uma indústria, cuja composição final de custos foi de R\$ 50,00 por unidade:

- 1º caso – imposto por fora (a exemplo do IPI)

preço de custo sem imposto	= 50,00
lucro desejável	= 10,00 (20%)
preço do produto s/ imposto	= 60,00 (base de cálculo para o imposto)
imposto (alíquota 17%)	= 10,20
preço final de venda	= 70,20

- 2º caso – imposto por dentro (a exemplo do ICMS)

preço final de venda	= 70,20 (base de cálculo para o imposto)
imposto (alíquota.17%)	= 11,93
preço do produto s/ imposto	= 58,27 (70,20 – 11,93)
preço de custo sem imposto	= 50,00
lucro	= 8,27 (16,54% = $100 * 8,27 / 50$)

Assim, para que se mantenha a mesma margem de lucro (20%) ter-se-á que fazer a seguinte operação matemática, no caso do imposto por dentro:

Sejam: PP o preço do produto sem imposto

BC a base de cálculo para o imposto (alíquota = 17% = $17/100 = 0,17$)

$$PP + 0,17 * BC = BC$$

$$BC - 0,17 * BC = PP$$

$$0,83 * BC = PP$$

$$BC = PP / 0,83 = 1,2048 * PP = PP + 20,48% * PP$$

Ou seja, a nova composição assim ficaria:

preço de custo sem imposto	= 50,00
lucro desejável	= 10,00 (20%)
preço do produto s/ imposto	= 60,00
preço final de venda	= 72,29 (PP + 20,48% = BC p/ o imposto)
imposto (alíquota 17%)	= 12,29

Pelo demonstrado, pode-se afirmar que o produto em questão foi efetivamente tributado em 20,48% e não em 17%. A alíquota real foi, portanto, 20,47% maior que a nominal $(1 - 20,48\%/17\%)*100\%$. O produto encareceu 2,98% - $(1 - 72,29/70,20)*100$.

Outra forma (de mais fácil compreensão) de se ver as diferenças entre um e outro modo de tributação é a seguinte (simulações com diversas alíquotas, e com imposto por dentro):

a) preço final de venda (BC)	= 100,00
imposto por dentro (alíq. 17%)	= 17,00
preço sem imposto	= 83,00
alíquota c/ imposto por fora	= 20,48% $(17,00/83,00)*100$

O incremento de alíquota do imposto por dentro em relação ao por fora é de 20,47%, e o produto ficou mais caro em 2,98%, já que o preço final seria 97,11 no caso de imposto por fora $(83,00*1,17)$.

b) preço final de venda (BC)	= 100,00
imposto por dentro (alíq. 7%)	= 7,00
preço sem imposto	= 93,00
alíquota c/ imposto por fora	= 7,53% $(7,00/93,00)*100$

O incremento de alíquota do imposto por dentro em relação ao por fora é de 7,58%, e o produto ficou mais caro em 0,49%, seguindo o mesmo raciocínio anterior.

c) preço final de venda (BC)	= 100,00
imposto por dentro (alíq. 25%)	= 25,00
preço sem imposto	= 75,00
alíquota c/ imposto por fora	= 33,33% $(25,00/75,00)*100$

O incremento de alíquota do imposto por dentro em relação ao por fora é de 32,00%, e o produto ficou mais caro em 6,67%, na forma já mostrada.

O gráfico da folha seguinte (G1) é uma boa ilustração dos incrementos reais (percentuais) das alíquotas e do encarecimento dos produtos, mantida a mesma margem de lucro na venda, quando o imposto tem seu desconto por dentro, em relação à mesma alíquota nominal se o imposto fosse por fora, na forma dos exemplos de “a” a “c”, mostrados acima.

Já o gráfico G2 mostra a alíquota nominal, no caso de desconto por dentro, e a alíquota equivalente (alíquota real), considerando o imposto por fora, de modo a se obter o mesmo “quantum” de arrecadação, também estribado nas simulações “a” a “c”, acima.

Que não se faça, a partir do até agora dito, uma análise simplista da questão, do tipo “se todo imposto tivesse desconto por fora os produtos poderiam ser mais baratos”, ou algo do gênero. Isto seria de uma ingenuidade admirável. Análise mais consequente será feita neste trabalho, no instante oportuno. Os exemplos e os gráficos mostrados devem, neste momento, servir apenas como ilustração das diferentes consequências entre uma e outra forma de tributação.

4 – C O M P E T Ê N C I A E C A P A C I D A D E T R I B U T Á R I A

4.1 – Competência

É de bom alvitre inaugurar esta seção posicionando-se em relação às espécies tributárias. Adotar-se-á, aqui, a posição assumida por Sacha Calmon em seu magnífico Curso de Direito Tributário Brasileiro¹, qual seja a tricotômica: impostos, taxas e contribuições. Aspecto importante no que toca à legalidade do imposto estudado é saber se ele encontra-se adequadamente escorado na Constituição Federal, naquilo que é exigido para sua espécie tributária. Para isto, convém reproduzir o contido na Carta Magna sobre tal.

Título VI

Da Tributação e do Orçamento

Capítulo I

Do Sistema Tributário Nacional

Seção I

Dos Princípios Gerais

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

¹ Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3^a ed., Editora Forense, 1999

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

O que logo se vê é que são diversos os entes políticos que exercem o poder de tributar, titulares, pois, de competência impositiva, a saber: a União, os Estados (aí incluído o Distrito Federal) e os Municípios. Todos passam a deter parcelas de competência, de modo a que possam obter as receitas necessárias ao conseguimento dos fins institucionais para os quais existem.

Note-se que a Constituição não cria tributos. Antes atribui competência aos entes políticos para instituí-los mediante lei (princípio da legalidade tributária).

Para fins didáticos, convém separá-los em dois grupos: tributos vinculados e não vinculados. Aqueles primeiros, formados pelas taxas e contribuições; estes outros, pelos impostos.

No caso dos vinculados, a Constituição determina os fatos jurídicos genéricos ou, como prefere Sacha Calmon, o suporte fático que estrimará as pessoas políticas para instituí-los, sempre por lei, nunca é demais lembrar. Será ato do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível (prestados ou postos à disposição do contribuinte), no caso das taxas; e será a realização de quaisquer obras ou benefícios públicos por aquele ente político com poder para instituir a decorrente contribuição de melhoria, ou a contribuição previdenciária, aceitando a extrapolação concebida pelo já citado Sacha Calmon. Por isso, a competência tributária atribuída pela Constituição, nesses casos (os das taxas e contribuições), é comum à União, Estados e Municípios.

Já no caso dos impostos, não vinculados que são, a Lei Magna não determina os fatos jurídicos genéricos que vão compor seu suporte fático. E a competência para instituí-los é dada de modo privativo, e sobre fatos determinados. Mesmo os impostos da chamada competência residual, também prevista constitucionalmente, são nominados um a um, de modo muito específico.

Visto isto, cabe indagar quais os fatos geradores ou, como prefere Sacha Calmon, os fatos jurídicos ou ainda, como diz Geraldo Ataliba², as hipóteses de incidência, para as espécies citadas. No caso dos tributos vinculados, pode-se dizer que a hipótese de incidência é a atuação do Estado, corporificado em um ato de poder de polícia ou na realização de um serviço público específico e divisível, no caso das taxas, e na realização de uma obra pública capaz de beneficiar o imóvel do contribuinte, no caso das contribuições de melhoria. Na extensão proposta por Sacha Calmon, a contribuição previdenciária, exige-se um benefício futuro à pessoa do contribuinte ou aos seus dependentes. Assim, é certo afirmar que o fato jurídico capaz de emprestar legalidade aos tributos vinculados é, inarredavelmente, uma atuação estatal, em benefício do cidadão, imediato ou futuro. (Talvez seja conveniente frisar que não há qualquer possibilidade de incidir sobre benefício pretérito, de qualquer ordem). Com os tributos não vinculados, a saber os impostos, tal não acontece; suas hipóteses de incidência são fatos necessariamente estranhos às atividades do sujeito ativo da relação obrigacional tributária – o Estado. São ações, atividades, do contribuinte que servem como hipótese para a incidência do imposto, como por exemplo, ter um imóvel rural (ITR), possuir renda (IR), fazer circular mercadorias ou serviços (ICMS), etc. Em qualquer dos casos citados, o fato jurídico capaz de legitimar o imposto é constituído de situações que não implicam atuação estatal, daí dizer-se que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”³.

A equação de repartição das competências só pôde ser montada pelo poder constituinte a partir das definições ora narradas. No caso da competência comum para a instituição das taxas e contribuições, é isto possível sem que se fira qualquer princípio, exatamente por estar vinculado a uma realização do Estado, seja ele a união ou um membro federativo ou ainda um município. Importa precipuamente, e tão somente, que a competência tributária esteja atrelada à competência administrativa. Esta, inclusive, precedendo e determinando aquela. Será competente para instituir e cobrar uma taxa ou uma contribuição aquele ente que tenha a competência político-administrativa para realizar o benefício decorrente. É precisamente o contribuinte, em sua condição de usuário ou de beneficiário, que será capaz de legitimar tais tributos.

Já no caso dos impostos, será preciso que, a cada ente estatal, se anuncie e se atribua competência privativa, tendo em vista a inexistência de atuação estatal a

² Hipótese de Incidência Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo

³ Código Tributário Nacional, Art. 16, citação literal

rôgo de fato gerador. Nenhum contribuinte, particularmente, tem promessa de receber benefício personalizado em retribuição ao gravame tributário que se lhe fôra imputado. Em assim sendo, fez-se necessário que o constituinte indicasse o seu fato gerador, nominando-o e atribuindo-o privativamente a cada ente político, de modo a evitar que um invadisse a área de competência do outro. Isto está feito de forma explícita, rígida, e até exaustiva, no texto constitucional. O legislador constituinte dá nome à exação e indica o campo econômico respectivo: renda, circulação de mercadorias e serviços, transmissão de imóveis e de direitos a eles relativos, etc. Em seguida, estabelece o ente político com competência para instituí-lo e cobrá-lo, com a exceção dos demais. Exatamente nisto está o que se chama “competência privativa”.

4.2 – Capacidade

Não é de se admitir que os representantes do povo venham de permitir a criação de impostos sem que tais encontrem lastro financeiro nos obrigados afins. Isto equivaleria ao confisco puro e simples. De fato, isto não ocorre no sistema tributário brasileiro. O constituinte tomou o cuidado de prevenir contra tal, conforme se vê:

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

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

...

utilizar tributo com efeito de confisco;

As redações acima constam do parágrafo 1º do artigo 145 e do artigo 150 inciso IV, ambos da Constituição Federal.

Vários são os doutrinadores que fazem distinção entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal).

Alberto Xavier⁴ judica que o legislador pode escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma, mas sempre deverá proceder a escolha

⁴ Manual de Direito Fiscal, Faculdade de Direito de Lisboa, 1974

por situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo. E que, não obstante, tal capacidade refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de determinado imposto.

Do ponto de vista objetivo, não parece haver divergência, entre os juristas, sobre o início efetivo da capacidade econômica do obrigado ao imposto, qual seja após as deduções dos gastos necessários à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Esse princípio obriga o legislador infra-constitucional a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras indispensáveis à produção da renda e à conservação do patrimônio.

No que toca à capacidade subjetiva, a capacidade se dá a partir da dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e seus dependentes. Isto corresponde a um conceito de renda ou patrimônio pessoal livremente disponível para o consumo e, conseqüentemente, também para o pagamento de impostos.

Deste modo é que se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, como muito bem percebido por Sacha Calmon⁵. E é nesta mesma direção que se põem doutrinadores de indizível jaez, como se vê a seguir:

“A capacidade econômica absoluta se refere à aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos, tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade. Por outro lado, capacidade econômica relativa, que supõe a absoluta, se dirige a delimitar o grau de capacidade, o *quantum*”. (José Marcos D. de Oliveira⁵, citando Cortés Domingues).

“Capacidade contributiva indica a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos”. (Griziotti⁶).

“Capacidade contributiva é aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas, e não qualquer manifestação de riqueza”. (Moschetti⁷).

⁵ Capacidade Contributiva, Ed. Renovar, 1988

⁶ Principios de Ciencia de las Finanzas, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1949

⁷ Il Principio della Capacità Contributiva, Padova, Ed. CEDAM, 1973

“Capacidade contributiva é o elemento excedentário, sobranete, da capacidade econômica real do contribuinte; é sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”. (Aliomar Baleeiro⁸).

“O princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas, sob pena de extinção”. (Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez⁹).

“A capacidade contributiva, a igualdade, a legalidade e a generalidade da tributação assumiram uma profunda unidade sistemática como emanção do Estado de Direito no domínio dos impostos”. (Alberto P. Xavier¹⁰).

“O princípio da capacidade contributiva é uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à prudente apreciação do legislador”. (Giannini¹¹).

“Igualdade em tema de tributação mais não é do que igualdade em condições iguais de capacidade contributiva”. (Dino Jarac¹²).

“Os fatos geradores só se justificam, constitucionalmente falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de capacidade econômica”. (Sainz de Bujanda¹³).

De tudo, apreende-se que a capacidade contributiva não pode sequer ser considerada um princípio, a menos que se lhe tenha como princípio pré-jurídico ou parajurídico. Poder-se-ia tê-la como arquiprincípio ou, como prefere Paulo de Barros, um sobreprincípio; mas ainda se não lhe faria justiça. Em verdade, cai-lhe bem a consideração de axioma, ou seja, algo com sede mui além do campo do Direito, com morada fincada no mundo dos valores.

⁸ Uma Introdução à Ciência das Finanças, 14ª Edição, Ed. Forense, 1984

⁹ Curso de Derecho Tributário, 3ª Edição, Madri, Ed. Derecho Financiero, 1980

¹⁰ Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, Ed. Revista dos Tribunais, 1978

¹¹ I concetti Fondamentali del Diritto Tributário, apud Fonrouge, Derecho Financiero, 3ª Edição, Buenos Aires, Ed. Depalma

¹² Curso Superior de Derecho Tributário, 9ª Edição, Buenos Aires, Ed. CIMA

¹³ Hacienda y Derecho, Madrid, Ed. Ins.de Estudios Tributários, 1966

5 – LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA

Se há algo que consegue fazer uníssonos todos os doutrinadores é a compreensão de que toda atribuição de competência implica limitação. No caso brasileiro, tais limites estão postos como princípios constitucionais, e de forma inequívoca, nos artigos 150 a 152 da Lei Maior, como se vê:

Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Nota: *Redação do § 6º dada pela Emenda Constitucional nº 3, 17 de março de 1993.*

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nota: § 7º acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, 17 de março de 1993.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

5.1 – Legalidade

Por compor o tema deste trabalho, será comentado em separado, com itemização específica e aprofundamento diferenciado.

5.2 – Isonomia

Frequentemente este princípio tem sido identificado como princípio da igualdade, que consideraria todos iguais perante a lei. Assim, qualquer que seja a pessoa posta no raio de alcance do fato jurídico previsto em lei sofrerá a consequência estabelecida, e igual para todos. Diferentemente do que pensa Hugo de Brito Machado^{13.1}. Ensina, o douto doutrinador, que as pessoas e as situações de fato, nas quais se inserem, são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tornando-as jurídicas. Tal

^{13.1} Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Malheiros Eds., 1998

princípio seria absoluto se a igualdade de todos também o fosse. O que a lei não pode é tratar desigualmente pessoas que estão nas mesmas condições factuais.

Mesmo submetendo o assunto a uma espécie de sintonia fina, sempre haverá a dificuldade em se estabelecer quais as desigualdades reais que a lei pode admitir para a desigualização jurídica. Este temor não deve obstar o legislador, mesmo porque a própria constituição determina a observância da capacidade contributiva, ainda que *sempre que possível*. Além de prever um imposto que é deliberadamente desigual, o imposto sobre grandes riquezas.

Assim, pode-se dizer que o legislador não infringe o princípio constitucional da isonomia quando estabelece, por exemplo, alíquotas diferentes para o imposto de renda, em função da renda auferida. O mesmo se pode dizer em relação às diversas mercadorias sujeitas ao ICMS, em função da sua essencialidade ou da faixa de renda do seu comprador potencial.

5.3 – Irretroatividade

É vedada a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Princípio consagrado em todo o mundo moderno. Não sofre qualquer restrição ou questionamento entre os juristas. É basilar do princípio da segurança do direito. A única questão cabível é quanto à questão da data da publicação. Vale a data de suposta circulação do veículo de publicação previsto em lei ou o dia de sua circulação efetiva? Pode constar que uma lei tem vigência a partir de 1º de janeiro quando se sabe que, mesmo constando naquele veículo essa data, sua circulação só se dá no dia 2º? O Supremo Tribunal Federal pôs fim a tal discussão quando pronunciou-se para determinar que vale a data de circulação efetiva e regular, ou seja dentro do expediente normal.

5.4 – Anterioridade

Não podem, a União, os Estados e os Municípios, cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Pode-se dizer que este princípio é um “apêndice” daquele da irretroatividade, sendo mais específico, para atender a uma necessidade de organização mínima das instituições comerciais do país. A tendência governamental de desrespeitar as organizações, e a consagrada e nefasta mania de aprovação de leis, mormente as mais impopulares, no último dia do ano, fere de morte a intenção do constituinte. Equivale a uma lei tributária poder ser cobrada no dia seguinte, quando é publicada no último dia do exercício anterior.

Nem mesmo uma contribuição extra-fiscal tem prazo tão absurdamente curto, sendo-lhe exigido um mínimo de 3 meses após publicação, para começar a vigor.

5.5 – Proibição de Confisco

O tributo é um instrumento do Estado para a obtenção dos meios que necessita para sua manutenção, e para o atendimento das demandas reclamadas pelos seus cidadãos. Não deve ser de tal ordem que destrua a sua própria fonte de recursos. Equivaleria a, usando um jargão popular, matar a galinha dos ovos de ouro.

É imperioso que se diga, não está claro em nenhum lugar o que isto significa em termos práticos. É sabido que a carga tributária brasileira já foi, em tempos não muito distantes, de 23% do PIB. Atualmente (dados de 2002) encontra-se na ordem (mesosférica) de 35% do PIB. Ainda pode? E 40%, pode? E 100%? Ah, não, 100% não há dúvida é confisco! Tá. E 90%? Também não. Quanto, afinal, pode? Pode-se dizer, com propriedade, que não há possibilidade de determinação técnica desse limite. A questão só tem resposta no campo político, e o máximo que se pode é não admitir abusos manifestos. Sobre isto posicionou-se o Supremo Tribunal Federal, quando mandou suspender a vigência do art. 3º parágrafo único, da lei 8846/94, que imputava multa de 300% sobre o valor da venda da mercadoria ou da prestação de serviço, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal.

Merece atenção o fato de que o confisco não está proibido no caso das multas. É que estas têm caráter punitivo, ou seja cuida de zelar pela ordem social estabelecida. Assim, pode-se estabelecer multas pesadíssimas para alguém que desrespeite uma importante lei de trânsito, cuja inobservância possa colocar em risco a vida dos cidadãos. Ou pode determinar o confisco do veículo que transportar drogas ou algo igualmente nocivo à ordem institucional, como efetivamente o faz.

5.6 – Liberdade de Tráfego

Não pode, o ente instituidor do tributo, estabelecê-lo de modo a limitar o tráfego de pessoas ou mercadorias. Não significa estar proibida a cobrança de tributo em operações interestaduais, de transporte, por exemplo, ou a cobrança de pedágios. O que não pode é o gravame ser tal que inviabilize o tráfego de pessoas e/ou bens. Pode-se dizer que a intenção é coibir qualquer limitação ao direito de ir e vir, sob o manto de um tributo.

5.7 – Imunidade

Apesar de parecer um ponto manso e pacífico, cabem algumas considerações, quando a questão é vista à luz da Ciência do Direito. Há consenso entre os principais doutrinadores em estabelecer diferença entre imunidade, isenção e não-incidência. O mesmo não se pode dizer quanto aos desdobramentos. A tendência de menor dispersão é a de que todas seriam casos de não-incidência, sendo a diferenciação o fato de estar estabelecida na constituição (imunidade), prevista em lei (isenção), ou de ser não-incidência pura e simples (não incidência em sentido estrito).

Algumas alterações dos especialistas merecem destaque:

A imunidade estaria na condição de verdadeira limitação constitucional à competência tributária, consubstanciando hipóteses de não incidência juridicamente qualificada no Texto Supremo, segundo pensa Bernardo Ribeiro de Moraes.

Para Rui Barbosa Nogueira, aludem a uma exclusão do próprio poder de tributar.

É uma supressão da competência impositiva, diz-nos Amilcar de Araújo Falcão.

Paulo de Barros Carvalho apresenta críticas veladas às definições acima, e concebe a imunidade como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios; nada mais.

Depois de definições tão diversas, vindas de pensadores tão ilustres, o bom senso manda não opinar autonomamente. A comentar, somente o fato de que as críticas um tanto quanto ásperas de Paulo de Barros, impunha uma definição menos rebuscada e mais intelectual, de sua parte.

5.8 – Outras Limitações

Como se percebe na leitura do art. 151 da Magna Carta, a União está proibida de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio sócio-econômico das diferentes regiões do país.

De modo conseqüente, proíbe, ainda, a União de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos entes que compõem a república, aí incluídos os Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para os suas próprias obrigações e para seus agentes. O simples exercício de sensatez obrigaria a isto, contudo o legislador fez questão de deixar registrado, para que não pairasse qualquer dúvida.

Finalmente, fica impedida a isenção, por parte da União, de tributos da competência dos estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Se ausente estivesse, esta proibição, do texto constitucional, não é de se admitir que a União cometesse tal desatino. Obviamente a competência para isentar pertence a quem detém a competência para tributar.

6 – LEGALIDADE – Aspectos Gerais

Como dito há pouco, este tema terá tratamento diferenciado, dada sua importância singular, e por compor o título deste trabalho.

6.1 - Direito Positivo e Ciência do Direito

Vestibularmente, faz-se necessário estabelecer a diferença entre Direito Positivo e Ciência do Direito, e nisto há que se reconhecer a felicidade da conceituação de Paulo de Barros Carvalho¹⁴.

- O Direito Positivo é o complexo de normas válidas em um determinado país, enquanto à Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema, e oferecendo seus conteúdos de significação.

- Ao Direito Positivo, ou direito posto, cabe prescrever comportamentos, enquanto à Ciência do Direito fica reservada a descrição das normas jurídicas. Ou seja, ao primeiro a lógica deôntica (lógica do dever-ser, das normas), e à segunda a lógica apofântica (lógica alética, das ciências).

¹⁴ Curso de Direito Tributário, 11^a ed., Editora Saraiva, 1999

- O Direito Positivo forma um plano de linguagem de índole prescritiva, ao tempo em que a Ciência do Direito, que o relata, compõe-se de uma camada de linguagem fundamentalmente descritiva.

Nesta altura, cabe também uma nova definição, qual seja a de Norma Jurídica, que é a significação que colhemos da leitura dos textos do Direito Positivo.

O tema deste trabalho será tratado, precipuamente, à luz dessa **Norma Jurídica**, ou seja dos textos que compõem o **Direito Positivo**, mesmo que não se vá desprezar o pensamento dos doutrinadores da Ciência do Direito. A intimidade com o pensamento do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho fará o leitor atento notar a influência deste nos próximos tópicos, o que só enriquece esta monografia. A compreensão heterônima, a partir da compreensão de Sacha, estará devidamente “hifemizada”.

6.2 – A vigência no tempo e no espaço da legislação tributária

estribo – Art. 101 do CTN

- O Direito Tributário foi remetido, pelo CTN, às mesmas regras que regulam as leis de modo geral, no tempo e no espaço. Assim sendo, as normas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário, 45 dias após haverem sido publicadas. Vigor, não eficácia. Esta, condiciona-se aos princípios constitucionais citados a seguir. Registre-se que não é este o pensamento do prof. Paulo de Barros, como veremos.

- A vigência das leis, com sentido de eficácia, subordina-se no Direito Tributário brasileiro aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (atribuições sociais do Art.195 da CF/88).

Para o prof. Paulo de Barros a eficácia não pressupõe a vigência, tanto que regras que não vigoram, muitas vezes se mostram eficazes; na hipótese, o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor 45 dias depois de publicada, ou na data que estabelecer, continua sem força vinculante até que advenha o 1º dia do novo exercício financeiro.

Lúcido raciocínio. Só que não é isto que diz o CTN. Aliás, não era esse o pensamento dos melhores legisladores anteriores à CF/88. Tanto isto é verdade que o § 29 do Art. 123 da Constituição anterior vaticinava que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou

aumentado **esteja em vigor antes do exercício financeiro**. É o que se pode chamar de separação clara entre vigor e eficácia. Ademais, se uma lei pode ter eficácia sem vigência (no que se há de concordar plenamente), o que impede que a recíproca seja verdadeira? Afinal, conforme disse o próprio Paulo de Barros em sua aula de 26/03 do Curso de Direito Tributário Estadual promovido pela SEFAZ/Ba., em Direito verdade é aquilo que retoricamente prevalecer como tal. É justo que se diga que, tecnicamente, é mais adequada (e só isto...) a tese do prof. Paulo de Barros. Mas, repita-se, não é o que diz o CTN.

6.3 – A extraterritorialidade da legislação tributária

estribo – Art. 102 do CTN

- As leis estaduais e municipais só produzem efeito jurídico no âmbito dos seus respectivos territórios, a menos que lhes confirmem validade os convênios que entre si celebrem tais entes federados.

6.4 – A vigência das normas complementares do Art. 100

estribo – Art. 103 do CTN

Atos normativos: na data da sua publicação.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, quanto a seus efeitos normativos: 30 dias após a data da sua publicação.

Os convênios: na data neles prevista.

Pertinente a observação de Hugo de Brito Machado quanto à possibilidade de falta de previsão para a vigência dos convênios. Neste caso, impõe-se a norma do Direito comum, qual seja, vigência 45 dias após a celebração dos mesmos.

6.5 – O princípio da anterioridade no CTN

estribo – Art. 104 do CTN

- Tal princípio está, em parte, superado, já que, pela CF/88 o mesmo é pleno e não circunscrito a impostos sobre o patrimônio ou a renda.

- O dispositivo continua em vigor também no que respeita às isenções. Desavisada, pois, a jurisprudência que admite vigência imediata para as leis revogatórias de isenções sem prazo e sem condição, relativas a impostos

diversos dos sobre o patrimônio ou a renda. A lei que revoga isenção é lei que reinstitui, para o isento, a tributação.

Sem dúvida, este princípio encontra-se superado, quanto à sua abrangência, pela CF/88. Respeitante às isenções, a questão é muito pouco pacífica. A maioria dos doutrinadores atuais, aí incluídos Sacha Calmon, Paulo de Barros, Hugo de Brito e outros, considera que a lei que revoga isenção submete-se, também, ao princípio da anterioridade, por considerar ou que isenção é lei que restitui, para o isento, o imposto (Sacha) ou que a isenção restringe a área de abrangência da regra-matriz de incidência; retirando-se a isenção, ampliou-se o alcance da incidência, cabendo, então, a anterioridade (Paulo de Barros). Não é o que pensam nossos jurisprudentes, como admite o próprio Sacha. E isto se deve ao fato de que o CTN houve por bem considerar que a isenção é fenômeno que ocorre após o fato gerador da obrigação tributária, constituindo-se em dispensa legal do tributo. Assim sendo, a revogação da isenção não estaria instituindo ou majorando tributo e sim voltando a exigir algo já existente. Apesar de considerar que o legislador pode definir o que seja isenção da forma que mais adequado lhe pareça, não resta dúvida que sua retirada sem obediência ao princípio da anterioridade fere um sobre-princípio, qual seja o da Segurança Jurídica.

6.6 – A anterioridade da lei em relação ao fato gerador

estribo – Art. 105 do CTN

- O Art. 116 do CTN classifica os fatos geradores em *situações de fato e situações jurídicas*. Havendo um negócio jurídico, pode haver uma condição suspensiva, que impeça que o mesmo esteja completo. Se a condição não ocorre, o negócio não ocorre; assim, a situação jurídica eleita como fato gerador igualmente não ocorre; a lei não incide e, portanto, inexistirá a obrigação. Portanto, o fato gerador pendente é, quando muito, uma modalidade do fato gerador futuro. É o negócio que está pendente, não o fato gerador. Este ocorre ou não ocorre; não poderia haver meio termo. A lei aplicável é a que estiver vigendo no exercício anterior àquele em que ocorrer o implemento da condição suspensiva do negócio eleito como fato gerador.

Paulo de Barros afirma que o fato gerador ocorre ou não ocorre. Neste caso, não há que se falar em tributo; naquel'outro, aplica-se a lei eficaz à época ou, como prefere Sacha, que estiver vigendo no exercício anterior. Por outro lado, a considerar-se, como deseja o CTN, que tais hipóteses existam, a aplicação imediata (atual, pois) da legislação tributária a tais fatos pendentes ou futuros fere o princípio da Segurança Jurídica. No dizer de Hugo de Brito Machado, é um ranço da ideologia do Estado autoritário.

6.7 – A retroatividade benigna ao contribuinte

estribo – Art. 106 do CTN

- A lei jamais retroage para beneficiar o Estado e sim o contribuinte. Mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do fisco e, portanto, a infração praticada pelo contribuinte, a penalidade é excluída.

Mas há duas exceções: que as infrações não tenham sido fraudulentas e que delas não tenha decorrido a falta de pagamento do tributo – cumulativamente.

6.8 – Regras de interpretação e de integração da legislação tributária

estribos – Arts. 107/108 do CTN

Conforme Kelsen, *as leis são puros veículos que contêm normas jurídicas*, e as normas nelas contidas podem comportar vários sentidos. A norma é o espírito da lei, e esta um ente corpóreo, escrito.

- A lei tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional.
- Aqui, o CTN impôs ordem e sucessividade ao processo integrativo e fixou, tendo em vista o princípio da legalidade, os limites da equidade e da analogia.
- Para haver analogia é preciso haver uma norma aplicável a uma situação prevista e uma situação que refoge à previsão por um *minimum*. Sua aplicação não pode resultar na cobrança de tributo não previsto em lei.
- A equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei. Seu emprego não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido.
- No Direito Tributário material (obrigação tributária) não há lugar para a analogia nem para a equidade. O espaço para a aplicação desses institutos integrativos é o Direito Tributário adjetivo e infracional.
- A enumeração dos meios integrativos no CTN é destituída de eficácia. Comumente o processo integrativo reúne analogia, equidade, jurisprudência, doutrina e princípios gerais do Direito, no momento de suprir lacunas jurídicas, pro contribuinte.

- Se uma lei tributária é incompleta, restará inaplicável. Somente outra lei poderá suprir-lhe a lacuna (princípio da legalidade).

Pensamento interessante, e.g., o de Paulo de Barros, de que *interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, aplicar-lhes significações*; diz, ainda, que a interpretação deve ser feita pela interveniência de todos os métodos (o literal, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático) por intermédio de aplicações sucessivas; esgotado este estágio, chamado declarativo, deve ingressar na fase integrativa, *caso haja topado com a existência de lacunas*.

Assim também se manifesta Hugo de Brito; refere-se até a uma suposta *teoria das lacunas*, acolhida pelo nosso Direito positivo. Assim, a integração seria o meio legítimo de que se vale o aplicador da lei para tornar o sistema jurídico inteiro, sem lacuna. Corretíssimo, também, seu entendimento de que *o intérprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance* (deveria ser esta a postura...). Acertadamente, reconhece que a ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma.

É digno de nota, ainda, a classificação que faz, o mesmo Hugo de Brito, da interpretação segundo a fonte de onde promana, a saber: *autêntica, jurisprudencial e doutrinária*. A primeira, de origem legislativa, a partir de leis ditas *interpretativas*; as demais, de fontes óbvias. Afirma ainda que, a rigor, a interpretação é apenas realizada pela 3ª fonte; que o ato pelo qual o aplicador da norma escolhe uma das interpretações apontadas por esta é, inegavelmente, *um ato político*.

Passa-se, a partir disto, a entender algumas “interpretações” dos tribunais regionais (algumas do tipo “axé”) e dos de Brasília. Parece razoável que assim seja, quando entendemos política no sentido filosófico. Quando o sentido é o pragmático, “axésico” ou “tupiniquim”, o resultado é a confusão que se vê hoje em nosso sistema legal, onde, nas sábias palavras do professor Souto Maior Borges, *no Brasil o impossível é plenamente viável* (Aula de 23/04/99, no Curso de Direito Tributário Estadual – SEFAZ/Ba., no Catussaba Hotel).

6.9 – A recepção do Direito Privado

estribo – Art. 109 do CTN

- A intenção do CTN é dar ao legislador os meios para coibir que, através de negócios jurídicos indiretos, os particulares elidam a tributação (v.g., dizendo ser comodato onde é locação, com o fim de eximir-se do imposto de renda).

- A regra endereça-se ao legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (executivo e judiciário).

É de se imaginar, na intenção de também restringir a sanha voraz de alguns legisladores que, eventualmente, intencionasse perverter conceitos consagrados no Direito Privado, de modo a alimentar indiretamente o ônus fiscal do contribuinte.

Deve-se acrescentar que nem sempre essa limitação tem sido cumprida à risca. No âmbito estadual, a IN 170/94, do senhor diretor do extinto DAT, preconiza nova fórmula para o cálculo da TVA (hoje MVA) para fins de aplicação nos estornos mensais e no ajuste anual de contribuintes que possuam máquina registradora sem “memória fiscal” e que o façam na forma do Art. 294 do RICMS/89 ou 743 do RICMS/96/97. Acrescente-se que, apesar de contrariar os princípios contábeis seculares, é justa a inventiva, dentro da lógica estrita de máquina registradora, e que tem sido acolhida sistematicamente pelo CONSEF. É um caso raro de infringência legal benéfica e justa para com o contribuinte.

6.10 – A rigidez do sistema brasileiro de repartição de competências estribo – Art. 110 do CTN

- O conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas são recebidos no Direito Tributário tal qual eles são no Direito Privado.

- O objetivo é segregar, a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados, as fontes de receita tributária dos mesmos, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias.

6.11 – A interpretação relativa em Direito Tributável estribo – Art. 111 do CTN

- Interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva, contribuindo-se, na medida do possível, para manter o Estado. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.

Acrescente-se o sempre lúcido entendimento do prof. Souto Maior, de que toda a Norma precisa ser, a princípio, interpretada gramaticalmente antes de se adotar outros métodos de interpretação. É verdade. Na maioria dos casos, a tentativa de interpretação não literal tem a preocupação não de buscar conhecer a real intenção do legislador, e sim de tentar distorcê-la.

6.12 – O in dubio pro contribuinte

estribo – Art. 112 do CTN

- Qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude deve redundar em vantagem para o contribuinte.
- Diferentemente do que pensam os órgãos administrativos que processam os contenciosos fiscais, os preceitos do Art. 112 do CTN endereçam primeiramente a eles e só depois aos juizes.

6.13 – Outras considerações sobre Legalidade

Sobre o objeto aqui tratado, houve-se muito bem o professor Helcônio de Souza Almeida¹⁵, cujo pensamento resumido merece ficar registrado, com a roupagem dada pelo autor desta monografia.

- Apesar da antiguidade secular do princípio da legalidade, sua análise teórica e suas múltiplas possibilidades de inserção no Direito Positivo é atualíssima, tendo em vista, principalmente, as transformações do Estado em suas diversas manifestações e, ainda mais, pelo fato de que a chamada “globalização” exige atitudes cada vez mais imediatas pelos responsáveis pela produção de Normas.
- A finalidade essencial do Estado, no sentido material, consiste na realização do valor justiça, criando, para o cidadão, parâmetros de prevenção de arbítrio do poder, oferecendo-lhe, deste modo, segurança jurídica. O princípio da legalidade tributária é o instrumento de tal justiça, único válido no Estado de Direito ou Estado Democrático, como classicamente se prefere chamar.
- Estudar a legalidade significa, também, um estudo direto ou indireto dos demais princípios constitucionais, na forma sugerida por Paulo de Barros Carvalho, que classifica princípio como sendo “o fator de agregação de um dado conjunto de Normas”.
- A estruturação do princípio da legalidade acompanha a convicção do pensamento contemporâneo de que o poder, mesmo legítimo, deve ser limitado. O princípio da legalidade tributária é uma das maiores consagrações do Estado

¹⁵ Texto monográfico distribuído no Curso de Especialização em Direito Tributário Estadual, 2ª turma, 1999

de Direito. Significa que os cidadãos devem, de uma maneira ou de outra, aprovar os tributos que hão de pagar.

- É importante que se assinale: O princípio da reserva de lei é o mecanismo que cimeta o princípio da legalidade. A reserva de lei vem a ser uma norma sobre o sistema normativo. Vale assinalar suas principais características estruturais:

a) Caráter constitucional: A reserva legal só faz sentido se estabelecida em norma hierarquicamente superior à lei ordinária.

b) Representa um limite para os poderes executivo e judiciário.

c) Para que exista depende tanto da separação efetiva de poderes quanto da existência de uma instância jurisdicional capaz de julgar acerca de sua adequação.

- A evolução histórica do princípio da legalidade tributária vela o esforço político para sua implantação no sistema democrático a serviço da igualdade e da equitativa repartição da carga tributária. Como consequência, é inválido tudo que não seja expressão da vontade popular soberana, manifestada por seus representantes através da lei.

- As inter-relações existentes entre os poderes está a cada dia atenuada pelo afã de supremacia de um deles, e é cada vez mais difícil pensar que só o legislativo tem capacidade para tutelar, com as devidas garantias, as exigências derivadas do princípio do consentimento dos impostos. Tal assertiva não pretende mais do que prestar uma colaboração para uma maior eficácia do desempenho da função legislativa, da qual o estabelecimento do tributo é só um momento.

Não se pode considerar reducionismo se se disser que o princípio da legalidade tributária nada mais é do que o “consentimento dos obrigados”. Como diz Roque Antônio Carrazza, com pertinência e sabedoria, “sendo a lei a expressão da vontade geral, é inimaginável que o povo possa oprimir a si próprio”^{15.1}.

Também não há dúvida quanto à sua íntima relação com os Princípios Gerais Constitucionais, na forma considerada por Paulo de Barros Carvalho como “limite objetivo”. Sob tal consideração, a se entender a legalidade tributária como sendo um princípio, é certa a proposição do professor Paulo de Barros de denominar como sobre-princípios aqueles constitucionais. E, na plataforma privilegiada dos sobre-princípios, o da JUSTIÇA ocupa lugar preeminente, no

^{15.1} Curso de Direito Constitucional Tributário, 12ª Edição, Malheiros Eds., 1999

que, tanto o professor Helcônio Almeida quanto o professor Paulo de Barros, concordam. Aliás, “o Direito é um esforço humano para realizar o valor justiça”, nas sábias palavras do professor José Souto Maior Borges.

Não será demais assinalar que o princípio da legalidade tributária decorre do sobre-princípio constitucional da Legalidade, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer alguma coisa ou deixar de fazê-lo senão em virtude da lei”. Mantém, ainda, estreita co-relação com os princípios (ou serão sobre-princípios?) da “Certeza do Direito” e da “Segurança do Direito”. O primeiro porque a expectativa da sanção é o coração do Direito, e o segundo porque sem garantias como “irretroatividade” e “anterioridade” não há que se falar no valor maior – JUSTIÇA.

A esta altura, cabe ressaltar que a legalidade tributária, por si só, não garante a equidade tributária em países onde o Estado de Direito é experiência recente e, não raras vezes, instável. A convivência prolongada com regimes ditatoriais faz estrago em várias frentes. Por um lado, quando inibiu o surgimento de movimentos cidadãos organizados, necessários ao contra-balanceamento da representatividade nas instâncias dos poderes constituídos; por outro, quando deixou a herança de um poder executivo desproporcionalmente forte em relação aos dois demais, com a possibilidade de este poder manipular aqueles, pela distribuição apadrinhada de cargos ou de verbas. É mister que se diga que o legislativo se amoldou a esse tipo de prática de modo lamentável, a ponto de se ter tornado natural uma expressão emblemática para o legislativo brasileiro: “rolo compressor”, para apelidar a maioria absoluta geralmente conseguida pelo executivo em uma “casa legislativa”. Isto é o que se pode chamar de “axesização” da tri-partição dos poderes, em uma “justa homenagem” à terra do axé, que, de modo inigualável, fez escola de vida longa nesta área.

Para não ser injusto com o executivo, diga-se que tal prática é quase uma exigência para que se consiga dos legislativos as condições mínimas de governabilidade. Ou seja, remonta-se a uma questão antropológica de raízes profundas, cuja mudança não se dará em uma única geração. O terceiro poder deveria ter participação decisiva nessa seara. Por razões que não seria prudente narrar, até para não ser superficial, este lugar não tem sido suficientemente ocupado; contudo ainda é a “courageira de proteção”, mesmo frágil, com que a sociedade pode contar, aliada ao “quarto poder”, como ficou modernamente conhecida a imprensa, pulmão da democracia, nas palavras de Rui Barbosa.

Nesse quadro, assume papel de sobre-princípio a Reserva de Lei, cuja importância teve sua melhor percepção pelo professor Helcônio Almeida, dentre os doutrinadores até agora citados. Paradoxalmente, é de se registrar, e lamentar, que a estrutura de tal Reserva esteja sendo sub-utilizada, adquirindo

“status” de lei ordinária (ou menos que isto), haja vista ter tido que descer quase ao nível de regulamentação, ao invés de se preocupar apenas com o estabelecimento de princípios e normas gerais. Isto deve-se ao fato de que a postura assumida pelo legislativo o fragilizou, a ponto de a legislação ordinária não merecer muito respeito pela parte mais organizada da sociedade, que a tem questionado judicialmente sempre que se sente acuada pelo peso do gravame tributário, ou mesmo quando resolve simplesmente ser auto-indulgente. Assim, se se deseja legislação tributária que mereça algum respeito por parte do sujeito passivo a ela obrigado, é mister que quorum qualificado a estabeleça e, praticamente, a regule.

7 – FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

7.1 – Fato Gerador

A Constituição Federal estabelece a competência tributária dos entes federados. Dentro dessa competência, tais entes, mediante lei ordinária, obedecidas as normas gerais contidas em lei complementar, determinará o campo de incidência do tributo a ser instituído. Com fulcro nessa demarcação, a mesma lei estabelecerá as hipóteses ou os fatos que serão considerados como tributáveis, e que serão os limites materiais efetivos de tal campo de incidência. A isto o Código Tributário Nacional – CTN chama “fato gerador” da obrigação tributária. Doutrinadores há que preferem “hipótese de incidência” ou “fato jurídico tributável” ou “fato imponible”, sem mudança essencial na cerne do elemento jurígeno.

Simples, mas objetiva, é a definição do já citado Código Tributário Nacional, dada a tal elemento:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

7.2 – Base de Cálculo

No dizer de José Eduardo Soares de Melo¹⁶, a base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da

¹⁶ ICMS Teoria e Prática, 3ª Edição, editora Dialética, 1998

imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Geraldo Ataliba define como uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada operação tributária concreta, do *quantum debeat*.

Em uma definição livre e autônoma, pode-se dizer que a base de cálculo é o elemento material quantificável, mensurável, do fato gerador, e possibilitará, mediante aplicação da alíquota definida, que se determine o “quantum debeat” do tributo, ou seja o crédito que, após formalmente constituído, o Sujeito Ativo terá direito de reclamar do Sujeito Passivo.

8 – O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

8.1 – Previsão Constitucional

Dadas as fragilidades do sistema infra-constitucional brasileiro, discorridas no item 6 deste trabalho, o legislador constituinte decidiu prever, de modo categórico e irrefutável, o imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS, como visto a seguir. Ainda assim não conseguiu evitar a verdadeira avalanche de ações de inconstitucionalidade adentradas por setores econômicos organizados, quando tal imposto pareceu ferir seus interesses. Grande parte delas deveu-se, é verdade, à morosidade do próprio legislador encarregado de estabelecer as normas gerais ali previstas, o que deveria ser feito em posterior (mas não tão posterior...) Lei Complementar, como aqui se verá. Diz assim a Carta Magna:

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

...

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

...

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

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

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

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

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

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;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

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

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

8.2 – A Lei Complementar 87/96

Mesmo que pareça enfadonho, uma compreensão macro do ICMS não pode prescindir da consulta desse importante instrumento complementar à Constituição. Como se sabe, a Lei Complementar 87/96 veio cumprir mandamento constitucional que estava sendo desprezado, o que vinha ocasionando intermináveis demandas judiciais a respeito da constitucionalidade de alguns mecanismos utilizados para a imputação do ICMS, a exemplo da substituição tributária. Não é leitura obrigatória para quem já tem familiaridade com o mesmo, mas é objeto de reiteradas consultas mesmo para o mais douto tributarista, e por isto fará parte do escopo deste trabalho. Será posto aqui apenas o indispensável a essa macro compreensão, e os destaques são deste autor.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

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

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

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

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

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

...

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

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

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

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

III - adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

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 o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 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 ou serviços previstos em lei de cada Estado.

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

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

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

II - em relação às operações ou prestações 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.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

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

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

...

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

...

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

...

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer despesas aduaneiras;

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

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

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

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

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

II - o valor correspondente a:

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

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

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e

relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

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

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

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

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

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

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

...

Art. 15 - Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16 - Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Art. 17 - Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

...

Art. 18 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou

que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

...

Art. 21 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

...

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

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

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:

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.

Art. 25 - Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

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.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

...

Art. 32 - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

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 2000;

II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;

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

9 – CONCLUSÃO

9.1 – Da Legalidade

Nesta altura espera-se que estejam postas as bases para que se responda à 1ª questão sugerida no início deste trabalho. Para tal resposta há que se perguntar, após tudo aqui percorrido, se o imposto sob exegese, e o procedimento questionado, encontram amparo na Carta Magna do país, no que toca às normas gerais exigidas para todo e qualquer tributo, e em particular para a espécie imposto, como o é o ICMS.

Cabe uma análise dos questionamentos doutrinários até aqui postos, em confronto com o imposto em questão. A começar pelo primário, que se refere ao ente político com competência para instituí-lo, e que está claramente definido no Art. 155 da CF e ratificado no Art. 1º da LC 87/96. Já o campo de incidência encontra-se demarcado no Art. 2º da já citada LC. O fato gerador, no Art. 12 da mesma lei. As limitações relatadas no item 5 deste trabalho, e os aspectos respeitantes à legalidade, tratados no item 6, restam convenientemente contemplados em todo o texto da LC.

O último item a ser considerado, de modo a se fechar todo o cerco em torno da legalidade é o da base de cálculo. Se o Art. 146, Inc. III, alínea “a” do Texto Maior remete à Lei Complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos, suas espécies e bases de cálculo, há que se vê, apenas, o que diz a Lei Complementar 87/96 sobre tal, e o próprio Código Tributário Nacional, recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar naquilo que não contrarie a própria Constituição.

Ambos os textos que complementam a Carta Magna parecem não querer deixar margem à especulações. A LC 87/96 em seu Art. 13, parágrafo 1º Inc. I, estabelece que o **montante do imposto integra a sua própria base de cálculo**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, o que já era previsto também pelo CTN no parágrafo 7º do Art. 53.

Diante disto, pode-se dizer que o legislador infra-constitucional sequer tem margem para desviar-se do imperativo constitucional de que o ICMS componha a sua própria base de cálculo. É, pois, indispensável que assim seja, sob pena de colocar-se o referido imposto à mingua do suporte da Constituição.

9.2 – Da Moralidade

Não se pretende ser conclusivo, neste trabalho, em relação a ponto tão polêmico como este. Mas não se fugirá da discussão, e o pensamento do autor, agora inteiramente autônomo, ficará aqui registrado.

Dois argumentos legítimos servirão de contra-ponto à linha de retórica a ser seguida, a saber:

1 - Quando o imposto integra sua própria base de cálculo, não se estará tributando o próprio imposto, ferindo-se, assim, e de morte, o princípio “ultra-constitucional”, ou como prefere Paulo de Barros, o sobre-princípio da JUSTIÇA?

2 – É moral dizer-se ou estabelecer-se que a alíquota de um imposto é “x” quando sua aplicação na forma que se convencionou chamar “por dentro” implica na imputação de um gravame tributário superior ao da expectativa criada? Não se constitui isto uma farça legalizada, injusta e imoral (ou, no mínimo, amoral)?

Ao se julgar a justeza de um dispositivo ou procedimento, precede o estabelecimento semântico do que seja JUSTIÇA. Há que se ter um referencial pré concebido - jurídico, filosófico ou axiomático. Juridicamente, a Constituição é este referencial. E é um pressuposto manso o de que, filosoficamente, deve ter sido construída ao espelho dos macro-referenciais naturais (axiomáticos), religiosos e culturais admitidos pelos constituintes legalmente estabelecidos por toda a nação.

Sobre ser ou não ser (eis a questão...) moral, não haverá resposta simples, nem definitiva, mormente em uma sociedade tão heterogênea, em vários aspectos, quanto a brasileira. O que é eticamente inadmissível a um grupo de indivíduos,

função de sua formação intelectual, étnica e/ou cultural, poderá ser perfeitamente normal a outro, de raízes muito diversas. Tome-se, como exemplo de fácil compreensão, o conceito de ética para os povos de origem anglo-saxônica, latino-americana e cigana. Não será difícil perceber, com um mínimo de conhecimento da cultura desses grupos étnicos (conceito de etnia sujeito a contestação, obviamente...), que aquilo que é perfeitamente aceitável, normal mesmo, para um dos grupos, pode ser tido como aberração moral ou ética para outro.

No caso nacional, é sabido que, por razões históricas muito conhecidas, há uma aversão natural - genética, pode-se dizer - a qualquer forma de tributo. Se é direto e há alguma forma de escape, foge-se. Por tal característica, os impostos por aqui precisam ser indiretos. É preciso não se ter conhecimento de que se está pagando imposto, ou quanto se está pagando. As pessoas não aceitariam, de bom grado, pagá-los, seja lá quanto for!

E é compreensível que assim seja. Quando o tema é TRIBUTOS, a sensação generalizada da sociedade brasileira é a de que o ente Estado está sempre, e cada vez mais furiosamente, exorbitando em seus direitos constitucionais de criar e cobrar impostos.

Por sua vez o Sujeito Ativo dessa relação obrigacional tributária tende a achar que o contribuinte é um insurreto contumaz, e que sua fuga, ou sonogamento, não guarda, necessariamente, relação com o tamanho da carga tributária que se lhe é imposta.

Naturalmente há raízes antropológicas nessa quizila. A sanha tributária, “confiscatória” mesmo (neologismo proposital), da coroa portuguesa nos primórdios da nossa existência como nação, criou um fulcro profundo nas gerações que nos precederam. O instinto de defesa é inato da raça e, nesse afã, a sociedade começou a desenvolver mecanismos de auto-indulgência (eufemismo, é claro). Estabeleceu-se bem cedo, portanto, o conflito. É uma herança que se nos foi passada, e parece que estamos nos desincumbindo bem na arte de aperfeiçoá-la e repassá-la às gerações vindouras.

Se se desejar razões sociológicas, também achar-se-á. Não é falsa a impressão, superlativada pela mídia, de que o Estado gasta mal a “dracma” que nos tira. Todos, ou quase todos nós, já nos vimos em alguma relação negocial ou social com o Estado. E, possivelmente, saímos insatisfeitos. É claro que, conscientemente, sabemos que cabe ao Sujeito Ativo recolher de todos para promover o bem comum. Mas, no íntimo, achamos que o enredo está mais para “Alibabá” do que para “Robin Hood”. Sonegar parece ser a saída natural. Há até uma vã filosofia garantindo “cem anos de perdão”...

Tudo isto é muito compreensível. Mas não se pode fugir de uma equação matemática simples: O Estado estabelece, mediante representação dos seus “súditos”, a DESPESA que vai precisar ter para atender às demandas coletivas indispensáveis. Cabe encontrar-se uma RECEITA que lhe seja, ao mínimo, igual; e isto terá que ser mediante imposição tributária. Pelo princípio cultural prevalecente, o que se quer é não pagar imposto - qualquer que seja, quanto seja. Se alguém há de pagar, que seja outrem; ou, em última instância, em não havendo qualquer meio de fuga, que não se perceba de modo nítido que se está pagando. É de pouca importância o conhecimento dos mecanismos envolvidos. Ao se comprar algo por 100, se o Estado fica com 50 que importa saber se a alíquota é de 50% aplicada por dentro ou de 100% aplicada por fora? O Estado levou 50 e, independentemente do valor da alíquota real, sempre haverá uma sensação generalizada de injustiça. Basicamente porque não se confia na destinação que se dará a tal tributo.

Em um contexto assim, o que sempre parecerá imoral é o imposto em si, qualquer que seja o valor, não importando o percentual que, aplicado a uma base de cálculo, se lhe originou. Desse modo, o mecanismo de cobrança do imposto “por dentro” é não só constitucional como moral, além de ser uma forma culturalmente aceitável - e inconscientemente desejável, até - para qualquer forma de imposição de obrigação tributária.

9.3 – Análise Final

O valor JUSTIÇA constitui-se, em um Estado de Direito, não um princípio, nem mesmo um sobre-princípio, mas um axioma. Diante de tal valor, a legalidade e a moralidade terão que se curvar. Quando se foca esse tema – Justiça -, igualdade passa a assumir importância fundamental, sem a qual tal valor tende a falecer. E esta na acepção fecunda de Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.

Sobre este estrado, todo imposto indireto, o ICMS inclusive, é injusto. Mas isto não pelo mecanismo de tributação “por dentro”. O que o faz tratar com igualdade aos desiguais é o fato de incidir sobre o consumo. Como se sabe, quase toda a renda dos mais desaquehados esvai-se no consumo indispensável

à sua sobrevivência. Assim, tem-se que praticamente toda a sua renda se torna tributada. Quanto mais abastado se é, menor será a parcela da renda a ser consumida primariamente e, conseqüentemente, menor também será a tributação percentual da sua renda total auferida.

Se, pelos aspectos históricos e culturais, seria imprudência tributária retirar a imputação indireta, mecanismos de compensação precisam ser criados para o estabelecimento da justa equação “ruibarbosana” de igualdade, a partir da desigualdade tributária para os desiguais, o que, nem de longe, é conseguido com as atuais diferenças de alíquotas para alguns poucos produtos. Este, sim, é o grande desafio a ser enfrentado pelos tributaristas e pelos cientistas do Direito em geral.

BIBLIOGRAFIA

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3^a ed., Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 11^a ed., Editora Saraiva, 1999

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 14^a Edição, Malheiros Eds., 1998

BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária, 2^a ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário, 2^a ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1999

XAVIER, Alberto P. Manual de Direito Fiscal, Faculdade de Direito de Lisboa, 1974

XAVIER, Alberto P. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, Ed. Revista dos Tribunais, 1978

XAVIER, Alberto P. Curso de Direito Tributário, 11^a ed., Editora Saraiva, 1999

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 12^a Edição, Malheiros Eds., 1999

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática, 3^a Edição, editora Dialética, 1998

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999. Atualizado por Misabel Abreu M. Derzi

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 14^a Edição, Ed. Forense, 1984

OLIVEIRA, José Marcos D. de. Capacidade Contributiva, Ed. Renovar, 1988

BUJANDA, Sainz. Hacienda y Derecho, Madrid, Ed. Ins.de Estudios Tributários, 1966

GRIZIOTTI. Princípios de Ciência de las Finanzas, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1949

MOSCHETTI. Il Principio della Capacità Contributiva, Padova, Ed. CEDAM, 1973

AYALA e GONZALEZ, Perez de e Eusébio. Curso de Derecho Tributário, 3ª Edição, Madri, Ed. Derecho Financiero, 1980

GIANNINI. concetti Fondamentali del Diritto Tributário, apud Fonrouge, Derecho Financiero, 3ª Edição, Buenos Aires, Ed. Depalma

JARAC Dino. Curso Superior de Derecho Tributário, 9ª Edição, Buenos Aires, Ed. CIMA

ALMEIDA, Helcônio de Souza. Lá Legalidad Tributária como Princípio. Pré-Projeto de Tese de Doutorado. Espanha, 1999

Constituição da República Federativa do Brasil, 1988

Lei Complementar 87/96

Código Tributário Nacional