UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ

ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA

TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

CHAPECÓ (SC), 2012

EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA

TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Comunitária da Região de Chapecó, UNOCHAPECÓ, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, sob a orientação da Profª. Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe

Chapecó - SC, julho 2012

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA

_____

Profª. Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe
Professora Orientadora

_____

Prof. Me. Laura Cristina de Quadros
Coordenadora do Curso de Direito

_____

Profª. Me. Robson Fernando Santos
Coordenador Adjunto do Curso de Direito

Chapecó (SC), julho 2012.

EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA

TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de BACHAREL EM DIREITO no Curso de Graduação em Direito da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ, com a seguinte Banca Examinadora:

_____

Me. Luciane Aparecida Filipini Stobe – Presidente

_____

Dra. Tahiana Viviani Vieira - Convidada

_____

Membro

Chapecó (SC), julho 2012.

À minha mãe, Elisabete Olga de Espindola, e ao meu pai, Amauri Bertoldo de Espindola, com todo amor e carinho. Jamais poderei retribuir tudo o que fizeram por mim! Sem vocês, nada teria sentido. Muito obrigado! Amo vocês!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida.

Aos meus irmãos, Amauri Bertoldo de Espindola Júnior e Juliano Amauri de Espindola, pelo amor, amizade, companheirismo, incentivo que eternamente serei grato.

A minha namorada, Priscila Hermes, por ser a pessoa mais maravilhosa, mulher companheira, amiga, amada. Amo você!

A minha Orientadora, Professora Luciane Aparecida Filipini Stobe, que proporcionou conhecimento imensurável em suas aulas de Direito Tributário, dando a base e auxílio necessário para pesquisa de conclusão do curso.

A todos os docentes que fizeram parte de minha história acadêmica até o momento. Desejo-lhes saúde para continuar a repassar conhecimento, já que são os responsáveis pela transformação da sociedade.

Em especial, obrigado Cláudia Cinara Locateli. Em suas aulas descobri a paixão pelo Direito. Sou eternamente grato por ter sido seu aluno. Muito obrigado.

Agradeço também a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para mais essa conquista.

Se encontrares um caminho sem obstáculos provavelmente não o levará a lugar algum.

Frank A. Clark

RESUMO

TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL. EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA.

Luciane Aparecida Filipini Stobe (ORIENTADORA). (Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ).

(INTRODUÇÃO) A isenção parcial é um conceito doutrinário que está diretamente ligado às reduções na base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. As reduções na base de cálculo são medidas fiscais ou extrafiscais adotadas pelos Estados para suprimir o valor montante do ICMS, desonerando o contribuinte. À medida que o Estado proporciona uma menor quantia a ser paga, impede na mesma proporção que o contribuinte se credite de parte dos valores já pagos nas operações anteriores. (OBJETIVOS) Tem-se como objetivo geral da presente pesquisa demonstrar a técnica da isenção parcial e apontar o momento em que esta acontece, para verificar a aplicação do princípio da não-cumulatividade. (EIXO TEMÁTICO) O eixo temático do Curso de Direito da Universidade Comunitária de Chapecó - UNOCHAPECÓ pelo qual o trabalho vincula-se é a "Cidadania e Estado". (METODOLOGIA) A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, com base na análise da legislação, doutrinas, artigos jurídicos, internet etc., e utiliza-se o método dedutivo (CONCLUSÃO) Após análise feita sobre a legislação em vigor, doutrinas e acórdãos do STF, opina-se pela inconstitucionalidade do estorno proporcional, pois afronta diretamente o princípio da não-cumulatividade expressamente previsto na Constituição Federal, já que esta norma possui hierarquia maior que as legislações locais, e porque o legislador infraconstitucional não pode mitigar o referido princípio, já que é um limite do poder de tributar. (PALAVRAS-CHAVE) Isenção parcial, redução da base de cálculo, princípio da não-cumulatividade.

ABSTRACT

TECHNIQUE OF PARTIAL EXEMPTION. EDUARDO DE AMAURI ESPINDOLA. Luciane Aparecida Filipini Stobe (GUIDANCE). (University Community of the Region of Chapecó - Unochapecó).

(INTRODUCTION) The partial exemption is a doctrinal concept that is directly linked to reductions in the base of the tax under Operations on the Circulation of Goods and on benefits

Transportation Services and Interstate and Intermunicipal Communication. The reductions are calculated on the basis of fiscal measures extrafiscal adopted by the states to suppress the value of the amount GST, exempting the taxpayer. As the state provides a lower amount to be paid, prevents the same proportion as the taxpayer Credite part of amounts already paid on operations above. (AIMS) has been the general objective of this research to demonstrate the technique of partial exemption and the time point when this happens, to verify the application of the principle of non-cumulative. (SHAFT THEME) The main theme of the Course of Law Community College of Chapecó - Unochapecó by which work binds is "Citizenship and the State." (METHODOLOGY) Search characterized as the literature, on basis of the law, doctrines, legal articles, internet etc.., and uses the method deductive (Conclusion) After analysis of the legislation, doctrines and the STF, says by the unconstitutionality of proportionate reversal, because the principle of direct affront non-cumulative expressly provided in the Federal Constitution, as that this standard hierarchy has more than local laws, and because the legislator infra not mitigate the above principle, since it is a limit to the power to tax. (KEYWORDS) Partial exemption, reduced basis, the principle of non-cumulative.

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal de 1988

CTN – Código tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICM – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sob Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sob Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD – Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

LISTA DE ANEXOS

ANEXO I – Recurso Extraordinário 161.031.0/MG 69

ANEXO II – Recurso Extraordinário 174.478-2/SP 85

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO **14**
CAPÍTULO I **16**
1 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA **16**
1.1 Hipótese tributária 16
1.2 Não incidência 19
1.3 Imunidades 19
1.4 Isenção 23
1.5 Alíquota zero 25
1.6 Base de cálculo 27
CAPÍTULO II **30**
2 O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO **30**
2.1 Histórico do ICMS 30
2.2 Competência do ICMS 32
2.3 Incidência 34
2.3.1 Circulação de mercadorias. 35
2.3.2 Prestação de serviços 36
2.4 Fato gerador 36
2.5 Base de cálculo 38
2.6 Alíquotas 39
2.7 Princípios aplicáveis 40
2.7.1 Princípio da não-cumulatividade 41
2.7.2 Princípio da seletividade 43
CAPÍTULO III **45**
3 ISENÇÃO PARCIAL E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE **45**
3.1 Princípio do federalismo 45
3.2 Competência do Confaz 47

3.3 Guerra fiscal 49
3.4 Caracterização da isenção parcial no ICMS 50
3.5 Isenção como exclusão do crédito tributário 53
3.6 Posicionamento do STF 55
CONCLUSÃO 59
REFERÊNCIAS 61
SITES CONSULTADOS 63
APÊNDICES 64
ANEXOS 69

INTRODUÇÃO

A isenção parcial é um conceito doutrinário que está diretamente ligado às reduções na base de cálculo do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

As reduções na base de cálculo são medidas fiscais ou extrafiscais adotadas pelos Estados para suprimir o valor montante do ICMS, desonerando o contribuinte. À medida que o Estado proporciona uma menor quantia a ser paga, impede na mesma proporção que o contribuinte se credite de parte dos valores já pagos nas operações anteriores.

Assim, a pesquisa tem o objetivo de analisar todas as fases em que acontece a isenção parcial, os princípios constitucionais que estão relacionados ao creditamento de ICMS, a possível afronta a algum princípio ou norma constitucional, diferenciando também os conceitos isenção e isenção parcial, além de análise de jurisprudências do Supremo Tribunal Federal em que o tema principal recai sobre afronta de legislações estaduais ao princípio da não-cumulatividade, decorrente de isenção parcial.

Nesse sentido, realizar-se-á trabalho científico relacionado ao eixo temático do Curso de Direito da Unochapecó denominado Cidadania e Estado, utilizando-se, para tanto, da pesquisa bibliográfica, com adoção do método de pesquisa dedutivo.

Estrutura-se o trabalho basicamente em três capítulos. No primeiro estudar-se-á, de forma concisa, a Relação Jurídico-Tributária, incluindo-se nesse ponto, a conceituação de incidência tributária, e técnicas tributárias que podem diminuir ou desonerar por completo o montante devido do valor pago dos tributos em geral. No segundo capítulo, serão destacados alguns conceitos obrigatórios dos tributos utilizados especificamente no estudo do ICMS. Ao final, utilizando-se como fundamentos os capítulos primeiro e segundo, ter-se-á base para

explicar minuciosamente a isenção parcial, além de análises de decisões proferidas pelo STF em que a isenção parcial influencia no creditamento.

CAPÍTULO I

1 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Neste primeiro capítulo, traçar-se-á como acontece a incidência tributária pelo sistema brasileiro, caracterizando as hipóteses de incidência e como ela acontece.

Após ser explicado como acontece a hipótese de incidência, tem-se que explicar algumas técnicas tributárias, que exoneram, de uma forma ou de outra, o crédito tributário que se pretendia constituir com a hipótese de incidência, além de como são usadas cotidianamente.

1.1 Hipótese tributária

Hipótese tributária é a descrição abstrata de um ato, previamente previsto em lei. É formulada pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. (ATALIBA, 2005, p. 58).

Ao falar de incidência tributária, porém, inevitavelmente é preciso comentar o princípio da legalidade a qual rege o Sistema Tributário nacional.

Na Constituição Federal, no artigo 150, prevê o princípio da legalidade aplicado ao direito tributário, nos seguintes termos "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.", e igualmente, no Código Tributário Nacional no artigo 97 "Somente a lei pode estabelecer: I – instituição de tributos, ou a sua extinção."

Desse modo, consoante a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, "para haver a incidência tributária, é necessário lei anterior que o defina, sob pena de nulidade absoluta" (SABBAG, 2004, p. 20).

É a hipótese de incidência tributária que descreve genérica e abstratamente se o caso concreto será ou não ocorrência de um fato do qual decorrerá a obrigação tributária e o pagamento de um tributo previsto genericamente por meio da legislação. De acordo com Roque Antônio Carrazza (2005, p. 246), essa legislação deve ser completa, sem a necessidade de atos administrativos complementares.

> Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte.

A previsão da hipótese tributária é abstrata, portanto perfeita. Possuindo tal grau de perfeição, porém, não é a legislação que se encaixa ao caso concreto, e sim o caso concreto que não corresponde aos requisitos da legislação para que nascesse a obrigação tributária. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker (2002. p. 309) prevê que a incidência e a respeitabilidade dos efeitos jurídicos são infalíveis.

> A incidência é infalível, o que falha é a sujeição à eficácia jurídica (efeitos jurídicos). Entretanto, esta não sujeição não altera nem enfraquece as especificidades do jurídico: a infalibilidade da incidência e a coercibilidade da eficácia jurídica (efeitos jurídicos). Justamente porque houve a incidência e porque nos efeitos jurídicos há coercibilidade é que – ocorrendo a não-sujeição – só então torna-se necessário o exercício da coação que, hoje, é monopólio do Estado. Por isto, é errado dizer que o Órgão Judiciário "aplica" a lei. O Órgão Judiciário investiga se houve (ou não) a incidência da regra jurídica e analisa (esclarece) os efeitos jurídicos dela decorrentes e se, apesar deste trabalho de prudente investigação e análise, o sujeito passivo (e/ou o sujeito ativo) ainda continua a ignorar ou a não se sujeitar à eficácia jurídica (efeitos jurídicos), então intervém o Órgão Executivo agindo, física e psicologicamente, para obter a sujeição à eficácia jurídica.

Nesse contexto, é fácil perceber que as hipóteses de incidência tributária são normas abstratas que tem o objetivo de prever genericamente o caso concreto para que haja o encaixe perfeito entre a norma legal e o fato ocorrido. Assim, basta não preencher um único elemento para que a hipótese de incidência não seja perfectibilizada e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Por outra banda, realizando-se este último elemento, a hipótese de incidência se completa de modo que se torna imediata, instantânea e infalível. (BECKER, 2002. p. 307).

Dessa forma, sabendo que a hipótese de incidência tributária é sempre perfeita, e que para concretização do fato gerador é obrigatório obediência a todos os requisitos previstos na lei, sendo esta sempre anterior ao fato gerador, o princípio da legalidade é consequentemente obedecido.

Destarte, não pode a hipótese de incidência tratar de termos genéricos, os quais vários casos concretos possam incidir o mesmo fato gerador. Deve, então, a lei ser exaustiva em prever toda a cadeia na qual deseja que haja incidência tributária. Consequentemente, o direito tributário não permite que se use de analogia e/ou equidade para previsão legal que possa gerar crédito tributário em favor do fisco. Sob o tema, relata-se:

> Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam a aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário. (ATALIBA, 2005, p. 63).

Logo, são totalmente ilegais normas que preveem termos genéricos, pois causariam instabilidade ao ordenamento tributário.

> Assim, uma e única é a hipótese de incidência. 'vender mercadorias', ou 'receber rendimentos' ou 'introduzir mercadorias no território do país', embora se refira a atos complexos ou fatos constituídos de elementos heterogêneos e múltiplos. Uma e incindível é a hipótese de incidência, ainda quando a realidade que conceitua seja integrada por elementos vários, como, por exemplo, 'transmitir um imóvel'. Não constitui hipótese de incidência só o ato de transmitir, nem só o imóvel, mas a conjugação dos dois termos, conceptualmente, que se reporta ao 'ato de transmitir que tem por objeto um imóvel'. Este complexo é que, pela lei, é qualificado como hábil a determinar o nascimento de obrigações tributárias, erigindo-se, pois, em hipótese de incidência tributária. (ATALIBA, 2005, p. 65).

É complexa a hipótese de incidência tributária para garantir que o sistema funcione com perfeição, respeitando os termos da legislação e a normas previstas legalmente, de modo que se garanta a estabilidade econômica e a continuidade das relações jurídicas.

Caso não fosse respeitada a anterioridade e a taxatividade prevista na legislação, a insegurança jurídica que inviabilizaria qualquer atividade econômica, pois a onerosidade poderia inviabilizar o a economia de mercado.

1.2 Não incidência

A não incidência é o contrário da incidência tributária. São todas as situações que não possam tipificar atos-fatos jurídicos, ou que ainda possam ser enquadrados como fatos geradores, mas que, por qualquer razão, o legislador preferiu não considerar como incidência tributária.

Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 167) a não incidência "é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência."

Luciano Amaro afirma que a não incidência é ainda mais ampla. O autor afirma que, além das hipóteses em que o legislador preferiu não considerar como incidência tributária, os casos em que há falta de competência[1] ou proibição pela Constituição Federal também é conceituado como não incidência tributária.

> Os fatos integrantes do campo da não incidência pode apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olha as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da não-incidência. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações imunes e isentas (nas quais, portanto, o tributo também não incide). (AMARO, 2006, p. 280).

Conforme exposto, então, a não incidência se dá quando os casos previstos abstratamente não se encaixam perfeitamente ao caso concreto, sendo, então, casos de não incidência tributária.

1.3 Imunidades

A Constituição Federal confere à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir tributos os quais serão cobrados compulsoriamente do

---

[1] Competência tributária será abordada no item 2.2

sujeito passivo se preenchidos os requisitos da hipótese de incidência.

Assim, "a competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, apontou direta ou indiretamente, as regras matrizes dos tributos" (CARRAZZA, 2005, p. 676).

Ao conferir poderes para instituir tributos à Administração Pública Direta, previu o legislador constituinte que teria que limitar o alcance de tributos a certas matérias, pessoas, bens, ou serviços.

> A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. (AMARO, 2006, p. 151).

Essa limitação, imposta somente pela Constituição, é chamada de imunidade tributária. Há de salientar, porém, que a nomenclatura "imunidade tributária" é conceito proposto pela doutrina, já que no texto constitucional não existe tal termo. De qualquer forma, somente a Constituição Federal tem o poder de imunizar.

Como exemplos, pode-se citar os termos usados pela Constituição Federal no sentido de imunidade tributária: "é vedado"[2], "instituir isenções"[3], "não incidirão"[4] , "são isentas"[5]. Todas essas terminologias são utilizadas na Constituição Federal como sinônimos de imunidade.

Entende Roque Antônio Carrazza (2005, p. 676), que "a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário" e "as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas". Continua o autor: "Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias".

No mesmo sentido, o fundamento da imunidade:

---

2 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado [...]
3 Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções [...]
4 Art. 149. [...].§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação
5 Art. 184 [...].§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. [...]Art. 195.:§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social [...]

> O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a autuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso a informação, a liberdade de expressão etc.) que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. (AMARO, 2006, p. 151)

Logo, a imunidade é conferida somente pela Constituição, enquanto a isenção é competência da lei infraconstitucional.

No mesmo sentido, segundo Eduardo Sabbag (2004, p. 48), "Há dispositivos constitucionais que transmitem o teor de "falsas" isenções, representando nítidas imunidades". "A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune" (MACHADO, 2006, p. 296). Assim, onde a Constituição resolveu imunizar, não há como qualquer ente federativo tributar.

> O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra d isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária. (MACHADO, 2006, p. 295).

Na visão de Hugo de Brito Machado, a imunidade não alcança somente aos impostos, mas toda e qualquer espécie de tributos. Destaca o autor a mudança de pensamento em relação às imunidades:

> Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance. [...]. (MACHADO, 2006, p. 296).

Nesse mesmo sentido, entende também Roque Antônio Carrazza, que, passou a entender que as imunidades alcançam quaisquer tributos, e não apenas aos impostos. Sob o assunto, relata o autor:

> Neste ponto estávamos influenciados pela doutrina tradicional, que, de modo apriorístico, sustenta que as imunidades foram feitas sob medida para os impostos e os tributos que guardam esta característica (como por exemplo, as contribuições patronais para a seguridade social).Não tínhamos ainda percebido algo óbvio, ou seja, que nada impede que a Constituição de m país disponha de modo contrário as diretrizes doutrinárias. E foi o que justamente fez nossa Carta de 1988 ao criar algumas situações de imunidade a taxas. Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidade a taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria. (CARRAZZA, 2005, p. 686)

Assim, a Constituição tem o poder de dar a iniciativa de tributar, de modo também que é responsável pela imunização em certos campos, garantindo que o legislador, em certas áreas não poderá tributar, seja pela pessoa, coisa, lugar. Assim, Luciano Amaro (2006, p. 151) ensina que "configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas."

Como a imunidade é introduzida pela Constituição, possui maior força que qualquer outro instituto, justamente por estar contida no topo da hierarquia jurídica, segundo conceito da pirâmide de Kelsen.

> [...] a imunidade cria, em favor das pessoas envolvidas, direito subjetivo de exigir que o poder Público se abstenha de cobrar-lhes certos tributos. Assim como as pessoas tem o direito de pagar apenas o tributo previsto em lei, tem o direito de não pagar o tributo do qual estão constitucionalmente imunes. (CARRAZZA, 2005, p. 683)

Logo, na visão de Carrazza (2005, p. 683),

> O que estamos querendo exprimir é que, em razão de sua incompetência tributária, as pessoas políticas não podem nem mesmo isentar o que já é imune. Quanto mais ignorar ou costear as situações de imunidade. Tampouco podem fazer com que, por intermédio de uma interpretação restritiva, restem atropelados os comandos constitucionais que tratam destes assuntos.

Em suma, a imunidade deverá ser respeitada em todos os casos, sem qualquer exceção, salvo expressamente previstas na própria Constituição.

1.4 Isenção

A isenção é técnica tributária que o legislador usou para desobrigar o sujeito passivo do pagamento de tributos. Há de ressaltar, que diferentemente das regras de imunidades, as isenções somente decorrem da lei. Suas diferenças, portanto, se encontram no campo de competência. Assim, segundo Amaro (2006, p. 281), "a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência."

Logo, a isenção possui técnica peculiar, seguindo requisitos próprios para que possa ter validade e causar efeitos perante aos casos concretos, que, apesar de ter os mesmos efeitos financeiros da imunidade, em nada se confunde.

Hugo de Brito Machado considera ainda que a isenção pode estar prevista em contrato entre o Estado e o sujeito passivo, e mesmo assim deverá haver lei que faça que o acordo entre as partes seja válido perante o sistema tributário, pois deve respeitar o princípio da legalidade.

> Isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN art. 97, VI). Ainda quando prevista em contrato, diz o CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176). Pode haver, e na prática se tem visto, contrato no qual um Estado se obriga a conceder isenção. Pode-se dizer até que ele é estranho ao direito Tributário. Cria, isto sim, o dever para o Estado contratante de outorgar a isenção pelo meio hábil, isto é, por lei. (MACHADO, 2006, p. 243)

E quem é competente para criar ou revogar isenções? Nessa direção, explica Carrazza:

> Quem cria tributos, pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a vase de cálculo da exação), diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante. (CARRAZZA, 2005, p. 802).

Nesse sentido, José Souto Maior Borges explica:

> O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha. (BORGES apud CARRAZZA, 2005, p.802-803).

Outro ponto que merece destaque é que a isenção é proposta após a previsão das hipóteses de incidência do tributo, ao contrário, porém, das imunidades, as quais impedem o legislador de prever tributos referentes àquela matéria. Luciano Amaro explica minuciosamente como se dá a técnica da isenção, que é exceção ao campo da incidência tributária.

> Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa (porque as outras dez são imunes e, portanto, ficaram fora do campo onde a competência tributária pode ser exercitada). Se o legislador não tributar essas noventa espécies, total ou parcialmente teremos [...] não incidência pura e simples. Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas. (AMARO, 2006, p. 280).

As isenções, então, são técnicas legislativas que excluem um ou alguns requisitos da hipótese de incidência tributária, as quais ficam imperfeitas, não gerando, então, qualquer crédito em sentido tributário.

> Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema, o que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. (CARVALHO, 2002, p. 490).

Paulo de Barros Carvalho foi preciso em suas palavras ao enaltecer que a isenção investe apenas contra um critério da norma padrão, pois, caso investisse contra todos, simplesmente revogaria a norma padrão, de modo que esta não mais se encontraria no campo das hipóteses de incidência tributária. Caso esse fato fosse verificado, haveria a necessidade de editar nova lei que previsse a hipótese tributária revogada, sob pena de nulidade total por não observar o princípio da legalidade tributária.

No mesmo sentido, explica Carrazza:

> Algumas advertências, contudo, devem ser aduzidas. A diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que os compõem, não pode ser total. O timbre de parcialidade há de estar presente. Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o fato jurídico jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência do descritor normativo. Também no consequente, se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é obvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência. [...] (CARRAZZA, 2005, p. 813).

Fica claro, então, que a isenção é norma específica do direito tributário e tem por objetivo o não surgimento de um crédito tributário, utilizando-se da lei, pelo legislador competente para instituir os mesmos tributos, sem, porém, inutilizar toda a lei que criou o crédito tributário, sob pena de revogação total, o qual, apenas uma nova lei poderia instituir novamente o tributo "isento".

1.5 Alíquota zero

Antes de adentrar no conceito de alíquota zero, inevitavelmente haverá se explanar sob o que é alíquota.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> A palavra "alíquota" na linguagem dos matemáticos indica a parte ou a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes. Pode significar também a relação entre a parte e o todo. No direito tributário tem sido utilizada geralmente para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo. O percentual, na verdade, expressa a parte que está contida no todo determinado número de vezes. Basta que de divida cem pelo percentual indicado e se terá o número de vezes que esse percentual está contido em cem, que é o todo. (MACHADO, 2006, p. 155).

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba ensina que "alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponível dando nascimento à obrigação tributária concreta." (ATALIBA, 2005, p. 114).

Apesar de a maioria da doutrina tratar alíquota somente como parte, fração de algo, Paulo de Barros Carvalho, porém, ressalta a exceção a regra geral, já que etimologicamente alíquota tem os significados acima.

Atenta, então, o referido autor ao pensar alíquota como parte, fração:

> Não se pode tomar como regra geral. Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: $ 1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua impropriedade. (CARVALHO, 2005, p. 343).

Sob o que representa alíquota no Direito Tributário ensina Ataliba que alíquota é uma quota do *quantum debeatur*[6] contida no fato imponível. "Na maioria dos impostos, essa grandeza é uma expressão de riqueza do sujeito passivo tributário, da qual o Estado se atribui (mediante lei tributária) uma quota (parte, fração, quota, alíquota)" (ATALIBA, 2005, p. 114).

No Brasil, porém, essa quota sob a qual incide a alíquota tributária é quase sempre sob o valor do produto, quando, por hora, também poderia ser sob o volume, peso, quantidade, dependendo do produto referido.

Exemplifica então, Ataliba (2005, p. 114), como agem as alíquotas; "[...] a lei tributária imputa ao Estado 10% da renda de alguém; 15% do valor de um produto; 10% do preço de uma operação mercantil, etc."

Outra forma de incidir a alíquota, porém, é a chamada alíquota específica. O exemplo de Hugo de Brito Machado:

> Alíquota específica é aquela utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas sua quantidade. É o que ocorre com a alíquota do IPI incidente sobre cervejas e refrigerantes, por exemplo. Neste caso não importa o preço pelo qual o produto é vendido. O imposto é calculado em função das unidades do produto, e não do preço correspondente. A alíquota é indicada por uma referencia ao valor em Real, devido em razão de cada unidade do produto. (MACHADO, 2006, p. 156).

---

6 Significa o quanto se deve.

Logo, nada impede que se use outra qualidade do produto para incidir a alíquota. Nesses casos, "se a base imponível for outra (peso, volume, tamanho, capacidade, etc.) a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base imponível" (ATALIBA, 2005, p. 114)

Após explicação do que significa alíquota de um modo geral, adentrar-se-á sob o conceito específico de alíquota zero.

Hugo de Brito Machado conceitua alíquota zero.

> Alíquota zero é uma forma encontrada pelas autoridades da administração tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida. Na verdade, sendo a alíquota uma expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo, a expressão "alíquota zero" encerra uma contradição em seus próprios termos, porque zero, certamente, não indica o número de vezes que a parte está contida no todo. Zero não é expressão de parte. Não indica relação alguma. (MACHADO, 2006, p. 156).

Quando se tem alíquota zero não há tributos, já que não se preenchem todos os requisitos da incidência tributária. Matematicamente, qualquer coisa multiplicada por zero, é igual a zero.

Nesse sentido Ruy Barbosa Nogueira:

> Para a ocorrência do fato gerador é imprescindível que prévia e abstratamente a lei tenha descrito todos os aspectos do fato gerador (objetivo, subjetivo, temporal, quantitativos alíquota e base de cálculo). Enquanto reduzida a zero a alíquota, não existirá tributação, por falta de um dos elementos do fato gerador. O efeito da alíquota zero ao suspender a tributação assemelha-se ao da isenção. Entretanto, enquanto a isenção suspende todos os elementos do fato gerador, alíquota zero apenas nulifica um dos elementos do fato gerador. (NOGUEIRA, 1995, p. 167).

Logo, conforme as palavras consagradas, quando há alíquota zero, indubitavelmente não há pagamento de tributos, por falta dos requisitos básicos da incidência tributária.

1.6 Base de cálculo

A base de cálculo é um dos requisitos para que haja a perfeição na incidência tributária. Não há como se criar um tributo, sem, contudo, indicar qual será a base de cálculo a qual ele irá se basear.

É essencial a importância da base de cálculo na qualificação e na quantificação do tributo. Na qualificação, porque é ela que qualificará o tributo. Por exemplo: se a lei cria um imposto sobre a renda, mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Logo, é de imprescindível importância que a base de cálculo seja utilizada corretamente, para não descaracterizar o tributo. Importante também na quantificação pois é sobre a base de cálculo que irá multiplicar a alíquota do tributo. (MACHADO, 2006, p. 155).

Conceitua Hugo de Brito Machado:

> Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável. Essa realidade é que nos permite identificar a espécie do tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie imposto, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica. (MACHADO, 2006, p. 154)

Geraldo Ataliba (2005, p. 108) explica que base de cálculo "é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur.*"

Seguindo a mesma linha, conceitua Eduardo Sabbag:

> A base de cálculo, como grandeza dimensional do fato gerador, apresenta duas funções: quantificadora e veritativa. A primeira é apta à definição do *quantum debeatur* ou importe devido; a segunda, por seu turno, tem o condão d definir a natureza jurídica do tributo, uma vez atrelada umbilicalmente ao fato gerador do gravame. Este é definido pela base de cálculo, isto é, a base de cálculo define o fato gerador (função veritativa), e, por sua vez, o fato gerador define o tributo (art. 4º do CTN). (SABBAG, 2006, p.79).

É então a base de cálculo a grande expressão sob o que será pago o tributo. "é dimensível de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da hipótese de incidência" (ATALIBA, 2005, p. 109).

Logo, "é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente" (MACHADO,

2006, p. 155).

Base de cálculo, então, é o fundamento para calcular, e dessa forma, reduzindo a base de cálculo, inevitavelmente se reduzirá o valor final do tributo, já que é em cima deste que se apoiam as alíquotas.

No próximo capítulo, busca-se compreender a incidência tributária focada ao ICMS, analisando as os conceitos gerais usados especificamente nesse imposto.

CAPÍTULO II

2 O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – é de competência dos Estados, com normas gerais regidas por Legislação Complementar.

É o imposto mais importante no âmbito dos Estados, pois representa a maior arrecadação tributária. Proporcionalmente ao poder econômico, possui peculiaridades que importam somente ao ICMS, as quais precisam ser conceituadas.

Assim, será explicado o histórico, os conceitos de competência, fato gerador, base de cálculo, alíquotas, princípios aplicados, aplicáveis ao ICMS. Tais fundamentos são importantes, pois serão usados na caracterização da isenção parcial, tema estudado na presente pesquisa.

2.1 Histórico do ICMS

O sistema tributário brasileiro, anterior à reforma de 1965 era caracterizado juridicamente como sistema escritural, e cheio de lacunas. Os efeitos econômicos dos atos, fatos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes não possuíam relevância para qualificar a hipótese de incidência dos tributos. Diante desse quadro, o governo brasileiro, após o golpe de Estado de 1964, manifestou uma maior preocupação econômica com este sistema. (BALTHAZAR, 2005, p. 132).

Assim, o sistema tributário não era calcado, em sua grande maioria, em legislação bem

definida, e sim, em fatos geradores constituídos através de contratos. Necessitava-se, então, de uma reforma tributária, devido aos inconvenientes que tais impostos de incidência puramente jurídica ocasionavam ao desenvolvimento da economia nacional. (BALTHAZAR, 2005, p. 134).

Algumas soluções, porém, foram encontradas para alterar a situação descrita.

> A Emenda Constitucional 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado. (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

Logo, com uma linha de pensamento distinto de tudo aquilo que o sistema tributário anterior, a referida emenda trouxe uma série de inovações, dentre elas:

> [...] centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios, nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores. (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

Resumidamente, a reforma reduziu intensamente as autonomias locais, além de ser responsável por princípios tributários incorporados posteriormente ao Direito Constitucional Tributário, como o princípio da legalidade, a proibição do Estado de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias no território nacional por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, e ainda reduziu o princípio da anualidade, pois se aplicava somente aos impostos sobre o patrimônio e a renda. (BALTHAZAR, 2005, p. 138).

Nesse contexto, a Reforma 18/65[7] trouxe aos Estados a competência para instituir o ICM – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias realizadas por

---

7 Art. 12. Da reforma 18/65 Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar. § 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

comerciantes, industriais e produtores.

Outra novidade prevista na Emenda 18/65 foi em relação ao princípio da não-cumulatividade, o qual fora adotado posteriormente pelas Constituições Federais seguintes, inclusive a Carta Constitucional de 1988. É este princípio que permite que o ICM/ICMS possa ser compensado no montante pago anteriormente, tema será abordado com profundidade no item 2.7.1 deste capítulo.

A Emenda Constitucional 18/65 realizada no período da ditadura militar foi a maior reforma já observada no Sistema Tributário Nacional. A partir dela o Estado sentiu a necessidade de codificar o Código Tributário Nacional.

A mudança do Imposto sobre Circulação de mercadorias (ICM) para Imposto Sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ocorreu, porém, somente na vigência da Constituição Federal de 1988. Esta mudança incorporou o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUC), e Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE) além de incidir sobre serviços e transportes.

> A mudança mais importante trazida pela Constituição Federal de 1988 foi a ampliação da base de incidência do ICM, à qual foi incorporada a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio. (ESAF.FAZENDA.GOV.BR, 2012)

Sabendo-se da importância do ICMS no Sistema Tributário Nacional, este imposto será estudado para melhor compreensão.

2.2 Competência do ICMS

O Brasil adotou como forma de governo o federalismo, segundo qual o Estado é formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal[8]. Sabe-se então, que cada um dos entes federados possuem autonomia político-administrava, haja vista

---

8 Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:[...]

terem competência legislativa no âmbito local.

Para ter autonomia efetiva, porém, é necessário que os Estados, Distrito Federal e Municípios possuam suas próprias fontes de renda, de modo que sejam capazes de sustentar-se independentemente de ajuda da União. Dessa forma, a Constituição Federal atribui aos Estados, Distrito Federal e Municípios competências tributárias.

Assim, as pessoas políticas possuem uma série de competências. Dentre elas, ocupa posição de destaque a competência tributária que é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*[9], tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição. (CARRAZZA, 2005, p. 466)

Competência tributária é a aptidão para criar tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, abstratamente, por meio de lei (art. 150, I, CF/88 e art. 97 CTN) que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. (CARRAZZA, 2005, p. 466).

Desse modo, as competências previstas na Constituição Federal, e somente por ela, a cada um dos entes federados são indelegáveis e irrenunciáveis, isto é, não podem ser delegadas ou exercidas por outro ente federado, além de classificada, segundo Carrazza, (2005, p. 466), é incaducável, privativa, inalterável e com faculdade no exercício[10].

A Constituição Federal prevê aos Estados a competência de instituir Imposto Transmissão Causa *Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), Imposto sob Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de

---

9 Significa em abstrato.

10 Previsão no CTN nos seguintes artigos: Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3o do artigo 18 da Constituição. (Refere-se à CF/1946.) § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sob Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Prevê o art. 155, da Constituição Federal.

> Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos; 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; III – propriedade de veículos automotores;

A Lei Complementar 87/96 disciplina a competência dos Estados referente ao ICMS, estabelecendo normas gerais aos entes políticos[11].

Desses impostos, o tributo de maior importância de competência dos Estados é o ICMS, pois representa cerca de 80% da arrecadação destes[12] o qual também possui as maiores peculiaridades na legislação dos entes federados. Por essa razão é tão importante que se estude com profunda clareza o ICMS.

2.3 Incidência

Hipótese tributária é a descrição abstrata de um ato, previamente previsto em lei. É formulada pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. (ATALIBA, 2005, p. 58).

O ICMS é dividido em duas linhas muito nítidas, quais sejam sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, o qual pode ser chamado de ICMS-Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o qual se pode denominar de ICMS-Serviços.

---

11 Lei Complementar 87/96 - 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.

12 Sabbag, 2009, p. 939

Desta feita, “é perfeitamente possível – e adequado – diferenciar o imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias daquelas atinentes a prestação de serviços”. (VELLOSO, 2007, p. 253).

Assim, para compreender as peculiaridades das expressões, há a necessidade de desmembra-la, para que se possa sanar qualquer dúvida que venha a surgir.

2.3.1 Circulação de mercadorias.

O leitor menos atencioso, pode ter a errônea impressão que a expressão “circulação de mercadoria” trata-se de uma frase facilmente explicável e de simples compreensão.

Engana-se aquele que assim deduziu.

Circulação não é apenas a saída ou entrada de mercadorias do estabelecimento. Circulação é conceito jurídico. Para haver incidência do ICMS na circulação de mercadorias, é essencial que haja mudança de titularidade do bem, ou seja, a concretização do negócio jurídico. A mudança de titularidade, é a compra e venda.

O Superior Tribunal de Justiça vem considerando que a circulação de mercadoria é somente aquela que mude de propriedade, de modo que a simples mudança de estabelecimento, e não de pessoa jurídica, não é considerado fato gerador do imposto estudado. (Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça)

Assim como o conceito de circulação tem suas peculiaridades, o conceito de mercadorias segue a mesma sorte.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2006, p. 379):

> Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no Estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio. Por isto, o ICMS não deveria incidir sobra a importação de bens de uso do próprio importador, conforme temos já muito sustentado e entendeu afinal o Supremo Tribunal Federal.

Percebe-se que as peculiaridades descritas têm influência direta no fato gerador do imposto. Assim como no conceito de prestação de serviços, o qual será explicado no próximo

tópico.

2.3.2 Prestação de serviços

As prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente. A competência para tributar os serviços em geral permanece com os Municípios.

Logo, é inadmissível a inclusão, mesmo através de Lei Complementar, do valor de determinados serviços na base de cálculo do ICMS, por expressa vedação constitucional.

Conforme art. 2º da Lei Complementar 87/96, somente serviços elencados nesta incide o ICMS, de sorte que quaisquer outros serviços são tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS –, de competência dos Municípios.

> 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;

Em relação ao ISS, é inevitável comentário que este imposto abre um leque muito maior de serviços tributáveis[13].

Logo, o ICMS incide somente sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além dos serviços de comunicação por qualquer meio, ficando a carga do ISS os outros serviços tributáveis.

2.4 Fato gerador

De acordo com Vladimir de Passos Freitas (2007, p. 245) fato gerador é o aspecto fundamental de todo e qualquer tributo. Com objetividade pode-se dizer que fato gerador é a situação descrita na Lei que, realizada materialmente – no mundo fático -, faz nascer a obrigação tributária. A Lei descreve apenas a situação hipotética – a hipótese – que, realizada

---

13 Lista completa de serviços tributáveis de competência municipal encontra norma positiva na Lei complementar 116/2003

materialmente, de forma concreta, faz surgir o fato gerador e o nascimento da obrigação.

Ocorrida a situação definida em lei tributária na hipótese de incidência, surge no mundo jurídico a obrigação tributária, ou seja, o dever de o sujeito passivo pagar o tributo (BARREIRINHAS, 2007, p. 75)

No momento que a situação fática é absolutamente descrita em lei, portanto, acontece o fato gerador, na qual a ocorrência origina uma obrigação ou um direito. Desse modo, o fato gerador e a correspondente obrigação tributária devem ser previstas sempre por Lei Complementar, conforme art. 146, Constituição Federal.

A Constituição Federal incumbiu a Lei Complementar de estabelecer regras gerais acerca do fato gerador do ICMS. Dessa feita, a Lei Complementar 87/96 que se refere ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) assim estabeleceu as regras gerais sobre fato gerador[14] que gera obrigação tributária.

O fato gerador do ICMS, então, é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal e na Lei Complementar é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário estadual que institui o tributo, e assim, interfere. (MACHADO, 2006, 374).

---

14 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 de mercadorias ou bens importados do exterior; X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

2.5 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS "é o valor da operação da circulação da mercadoria ou o preço do serviço prestado". (MARTINS, 2004, p 278)

A Lei Complementar 87/96, em consonância com a Constituição Federal estabelece várias normas para regular situações específicas.

Como regra geral, integra a base de cálculo do ICMS todo o conjunto de despesas que oneram o produto final. Explica Sérgio Pinto Martins (2004, p. 278) que: "integra a base de cálculo do tributo o valor de frete, cobrado por outro estabelecimento da mesma empresa, ou por empresa interdependente, que exceda os níveis normais de preço do serviço de transporte."

Como única exceção expressamente prevista, a Constituição Federal vetou que fosse integrante da base de cálculo do ICMS o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 155, § 2º, XI, razão pela qual não impede que o valor pago de outros tributos integralizem a base de cálculo do ICMS[15].

Resumidamente, a base de cálculo do ICMS é o valor global da operação, seja ela proveniente de circulação de mercadorias, ou o preço do serviço, em se tratando de transporte ou de comunicação.

Há certas ocasiões, porém, que não é sabido o valor exato do preço do produto. Nesses casos, a base de cálculo segue a seguinte regra:

> (a) o preço correspondente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação ou na região, se inexistente o primeiro; e (b) o valor corrente do serviço no local da prestação. (MACHADO, 2003, p 530).

---

15 Tanto é sobre o montante total da operação, que até outros tributos fazem parte da base de cálculo do ICMS, segundo o ministro Ilmar Galvão. Em seu voto "O sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que veda a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição" (STF, Pleno, RE 212.209, 6.1999)

A base de cálculo, portanto, é instrumento fundamental à definição do imposto, sem a qual tornar-se-ia impossível quantificar o crédito tributário, pois como visto, é elemento essencial a hipótese de incidência do tributo.

2.6 Alíquotas

Alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo. O percentual, na verdade, expressa a parte que está contida no todo determinado número de vezes.

Segundo a Constituição Federal[16], o Senado Federal tem papel importantíssimo no tocante às alíquotas do ICMS, haja vista ter a obrigação de estabelecê-las nas operações e prestações, interestaduais e de exportação, além da faculdade de estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

As alíquotas internas são estipuladas pelos Estados, e usualmente estão na faixa de 17% ou 18%. Já as alíquotas previstas na Resolução 22/89 do Senado Federal, possuem, as seguintes grandezas:

> (a) Alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo. (b) Alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste. (c) Alíquota de 17% ou 18%: para operações de importação. (Eduardo Sabbag, 2009, p. 946)

---

16 Art. 155, § 2º, IV e V da Constituição Federal.

Assim, obedecendo à resolução do Senado Federal com relação às alíquotas internas e interestaduais, o Estado de Santa Catarina, na Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, aprovou as alíquotas conforme a referida resolução[17].

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

> (a) Alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
> (b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

Na hipótese da alínea *a*, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

2.7 Princípios aplicáveis

Até o momento, claramente se percebe que o ICMS é um imposto que possui características peculiares, as quais precisam ser desmembradas e estudadas de maneiras

---

17 Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV; .II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica; b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei; c) prestações de serviços de comunicação; d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante; III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinqüenta quilowatts); b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural; c) prestações de serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; d) mercadorias de consumo popular, relacionadas na Seção II do Anexo Único desta Lei; e) produtos primários, em estado natural, relacionados na Seção III do Anexo Único desta Lei; f) veículos automotores, relacionados na Seção IV do Anexo Único desta Lei; g) óleo diesel; h) coque de carvão mineral. i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00; j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH nas posições 6907 e 6908; I) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-lajes e pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.91.00 e 6810.99.00. (NR) m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas na Seção VI do Anexo Único desta Lei. (NR) IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de "Telemarketing". § 1° O Poder Executivo poderá reduzir temporariamente a alíquota prevista no inciso II para até 17% (dezessete por cento): I - por prazo certo, tendo por limite o exercício financeiro em que foi concedida a redução; II - levando em conta as alíquotas vigorantes nos demais Estados da região Sul para idênticas operações ou prestações. § 2º Fica assegurada às mercadorias constantes da Seção VI do Anexo Único da Lei nº 10.297, de 1996, já sujeitas à alíquota inferior a 12% (doze por cento), a manutenção das alíquotas estabelecidas por força de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ. (NR)

isoladas, para maior compreensão.

Ao passo que se aprofunda o estudo no referido imposto, maior deve ser a atenção aos termos mais específicos. Do mesmo modo acontece em relação aos princípios aplicados ao ICMS.

Os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar. (SABBAG, 2009, p. 20)

Dessa maneira, o legislativo, além de obrigatoriamente obedecer à norma positiva constante na Constituição, deve ainda obedecer aos limites impostos pelos princípios constitucionais, os quais norteiam toda norma positivada.

Desse conjunto de princípios, em relação ao ICMS, merecem destaque o princípio da não-cumulatividade e o princípio da seletividade. Assim, serão estudados com profundidade.

2.7.1 Princípio da não-cumulatividade

O ICMS é um imposto que pode ter várias ocorrências, devido às suas características. Assim, este imposto pode ter diversos fatos geradores à medida que os produtos e serviços são comercializados, num processo de compra e venda.

Neste processo de negociação, então, imagina-se inúmeras intermediações entre o produtor e o consumidor final, e a cada troca de titularidade há incidência do ICMS. Muito importante, então, a aplicação do princípio da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente no artigo 155, § 2, I.

> 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; [...]

Nessas inúmeras operações, haverá, então, a compensação do ICMS, creditando-se contabilmente de valores referentes às operações imediatamente anteriores, para que o valor já pago na cadeia mercantil anterior, não sofra nova incidência tributária de ICMS. Em linhas gerais, a compensação é instrumento a serviço do princípio da não-cumulatividade.

Um exemplo para maior compreensão.

A fábrica produz por um valor X, sobre o valor incidirá o ICMS. O comprador venderá este mesmo produto por um valor maior, visando o lucro. Acontece que esta segunda incidência apenas acontecerá sobre o lucro do comprador, evitando-se assim a bitributação. Nas operações posteriores, acontecerá o mesmo raciocínio. (COELHO, 2010, p. 270).

Exemplo de creditamento

Tabela 1:Exemplo de creditamento de ICMS.

	Fábrica	*Atacado*	*Comerciante*
Preço	900 + 100	1000 + 200	1200 + 300
Margem/Lucro	100	200	300
Imposto 18,6%	186	223	279
Dedução/crédito	-	186	223
A recolher	186 +	37 +	56
Preço final: 1500 + 279 = 1779		Imposto Total: 279,00	

Fonte: Coelho (2010, p. 270)

Percebe-se que a cada operação, não é pago ICMS sobre o valor já pago, para não haver bitributação, e com a consequente incidência do imposto apenas sobre o lucro. No Exemplo, percebe-se que a Distribuidora pagou os R$ 223,00 (1200 x 18,6% = 223) sob todo o valor do produto (R$ 1.200,00) e creditou-se de R$ 186,00 já pago na primeira incidência, a qual aconteceu na fábrica, ou seja, o valor de R$ 186,00 (1000 x 18,6% = 186). O Mesmo ocorreu com o comerciante, que creditou do ICMS pago pelo Fabricante mais o valor pago pelo Atacado. (COELHO, 2010, p. 270).

O princípio da não-cumulatividade evita o chamado “efeito cascata”, pois caso contrário, o produto final estaria tão oneroso, que não haveria competitividade, e o grande prejudicado seria o consumidor final, além de haver um processo de bitributação.

Há de se observar que a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS não é uma faculdade, e sim uma obrigação imposta pela Constituição Federal que deve ser aplicada.

Dessa forma, o legislador infraconstitucional não tem a liberdade de aplicar este

princípio a determinados produtos ou categorias de produtos, pois o texto constitucional não permite tal interpretação. Este é obrigado a aplicá-lo, já que, conforme exposto, os princípios são "limites ao poder de tributar".

Ensina Melo (2006, p. 232):

> [...] a Lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não-cumulatividade seja abolida. A igualdade e a capacidade contributiva de cada um dos agentes do ciclo de produção, de comercialização ou de prestação de serviços de transportes e de comunicação, estão intimamente ligadas a capacidade econômica dos mesmos. A sua preservação pelo legislador ordinário faz com que se mantenha o poder do consumidor de adquirir esses produtos e serviços.

É cristalino que o princípio da não-cumulatividade não é facultativo, e sim obrigatório. Logo, é um limite ao poder de tributar do Estado, sendo imperativo que sejam disponibilizados meios para efetividade, cabendo à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

2.7.2 Princípio da seletividade

A Constituição Federal prevê que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços razão pela qual os produtos e serviços que sejam essenciais ao consumidor de modo habitual, possuam uma alíquota do ICMS menor, enquanto que produtos e serviços supérfluos, carreguem uma alíquota mais onerosa.

Logo, a seletividade significa que o imposto tem alíquotas diferenciadas em torno de sua carga tributária, mas nada com relação ao critério de diferenciação. Esse critério, porém, está ligado a essencialidade do produto para o contribuinte.

Nas palavras de Machado (2003, p. 487):

> A seletividade está ligada à função extrafiscal do tributo. Tem-se que o tratamento discriminatório é usado quando se pretende, com o tributo, mais do que arrecadar recursos financeiros, induzir comportamentos, influir nas decisões do contribuinte.

A seletividade, então, é um freio usado pelo constituinte aos produtos de menor essencialidade ao contribuinte tornando os produtos de menor utilidade, mais oneroso tributavelmente.

Esse princípio pondera a essencialidade ou caráter supérfluo das mercadorias e serviços, de modo que a tributação deverá ser inversamente proporcional à essencialidade, afastando-se ou estabelecendo-se uma carga tributária menos onerosa para os produtos e serviços essenciais e mais gravosa para os supérfluos. Com a adoção desse critério, concretiza-se a isonomia tributária, por meio do respeito ao ser critério basilar, a capacidade contributiva. (VELLOSO, 2007, pag. 270).

É cristalino que esse princípio é instrumento de extrafiscalidade, pois está ligada a capacidade contributiva do contribuinte, com cunho de regular o mercado econômico.

Como leciona Carrazza (2005, p. 361):

> Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional.

Pode-se citar como exemplo, utilizando das alíquotas previstas na Lei do ICMS de Santa Catarina, que produtos essenciais, como energia elétrica domiciliar, possuem carga tributária de 12%; e alíquota de 25% para produtos supérfluos, a ser definida por Decreto do Chefe do Executivo[18].

Usando-se dessa política extrafiscal, consegue-se regular o consumo de determinados produtos, já que o ICMS é imposto indireto, pois quem suporta toda a carga tributária é o consumidor final.

---

18 Vide nota 16

CAPÍTULO III

3 ISENÇÃO PARCIAL E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Nesse capítulo, será minuciosamente explicada a técnica usada na isenção parcial. A isenção parcial é proveniente a redução na base de cálculo do imposto, fazendo com que o creditamento do imposto na cadeia anterior seja creditado proporcionalmente à redução na base de cálculo.

Analisar-se-á o momento em que acontece a isenção propriamente dita, diferenciando-a da isenção parcial. Será estudado em que instantes ocorrem uma e outra, para que haja máxima compreensão do tema.

Mostrar-se-ão os diferentes entendimentos do STF em relação a esse sistema contábil de redução de alíquota, donde surge instituto da isenção parcial.

3.1 Princípio do federalismo

O Brasil é uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal[19], de modo que possui características peculiares a essa forma de Estado.

Segundo a própria Constituição Federal, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os

---

19 Artigo 1º Constituição Federal.

Municípios, todos autônomos[20], haja vista possuírem competências que não podem ser usurpadas por quaisquer dos entes.

Nesse sentido, explica Carrazza (2006, p. 134):

> Na Federação, os Estados que dela participam (Estados-membros) estão subordinados a uma Carta Magna, que lhes confere *competências,* tanto quanto ao Estado Central (União). Nela, a União e os Estados-membros são autônomos, mas não soberanos, já que encontram limites em seu agir na Constituição, que, encimando-os, dá validade aos atos jurídicos que praticam. Em rigor, soberano era o *poder* que deu à estampa e fez obedecida a Constituição (Poder Constituinte). Exercitada, a soberania acaba devolvida ao povo, seu único senhor, nos regimes democráticos.

Fica claro, portanto, que a União, mesmo com a força econômica que tem, não está autorizada a usurpar as competências estaduais, ou municipais, a não ser em casos excepcionais[21], e autorizada pela Constituição Federal. Logo, a União e os Estados membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, de modo que devem receber tratamento jurídico-formal isonômico. (CARRAZZA, 2006, p. 141).

Nesse sentido, ainda Carrazza.

> Laboram em erro os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar. (CARRAZZA, 2006, p. 141)

---

20 Artigo 18 da Constituição Federal - A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

21 Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra; III - pôr termo a grave comprometimento da ordem pública; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação; V - reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; VI - prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) autonomia municipal; d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta. e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde. Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: I - deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada; II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei; III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; IV - o Tribunal de Justiça der provimento a representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou de decisão judicial.

Ressalta-se ainda que a autonomia concedida pela Constituição Federal aos Estados-membros não se trata de uma autonomia absoluta, mas sim de autonomia relativa, pois são autônomos perante o Estado Brasil, sem, contudo, ter a mesma autonomia no cenário internacional, por falta-lhes soberania.

Nesse sentido, foram objetivas as palavras de Carrazza (2006, p. 139).

> O Estado Brasileiro [...] é um Estado Federal. Nele, os Estados-membros, embora conservem sua autonomia nas relações internas, não tem personalidade internacional, não podendo comparecer diretamente ante o foro do direito das gentes. Assim, não lhes é dado, diretamente, nem manter relações diplomáticas com os Estados estrangeiros (*ius legationis*), nem declarar guerra (*ius belli*), ou celebrar a paz, nem tampouco, firmar tratados internacionais (*ius tractatuum*). Os que nascem em qualquer dos Estados-membros tem nacionalidade comum, brasileira. Não possuem, igualmente, soberania. Soberano é o Estado Brasileiro.

Não há hierarquia entre o governo central e os governos locais. Da mesma forma, não há qualquer hierarquia entre os Estados-membros, pois são juridicamente iguais entre si.

Salienta-se ainda, que a autonomia só se concretiza efetivamente no plano local ou nacional se esses entes autônomos possuírem suas próprias receitas para suprir suas necessidades. Carrazza (2006, p. 156) fora muito feliz ao comentar o assunto.

> Sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências (da União, de outros Estados, dos Municípios, do Distrito Federal, de autarquias, de grupos econômicos etc.), prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a constituição da República conferiu a cada um o direito de regular suas despesas e, conseguintemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.

Percebe-se, então, que os entes pertencentes à República Federativa do Brasil são autônomos, e possuem suas competências bem definidas no texto da Constituição Federal.

Em matéria tributária, a fim de salvaguardar à existência da federação, criou-se o Conselho Nacional da Política Fazendária – Confaz. Esse órgão tem o propósito de fiscalizar as políticas fiscais dos Estados, quanto à concessão de benefícios fiscais.

3.2 Competência do Confaz

Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz – tem um papel muito importante no cenário nacional, pois é um órgão que tem como uma das suas atribuições regular os

convênios acerca de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Confaz é um órgão que tem representação de todos os Estados brasileiros, além de representante da União e Distrito Federal, por isso possui uma composição isonômica.

> O Confaz é órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante da União, e tem como uma de suas finalidades deliberar sobre a concessão de benefícios tributários acerca do ICMS. Seu embasamento Constitucional encontra-se principalmente no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *g*. (CALCIOLARI, 2011, p. 38).

Segundo Lei Complementar, concessão de isenção e benefícios fiscais devem ser ratificados pelos Estados e Distrito Federal. O órgão responsável pela vetação ou retificação, ou ainda, a revogação desses benefícios, é o Confaz.

O Artigo 1º da Lei Complementar 24/1975, lista o rol de responsabilidade desse órgão.

> As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica: I – à redução da base de cálculo; II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III – à concessão de créditos presumidos; IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Mediando essas técnicas fiscais entre os Estados brasileiros, o Confaz é um órgão que também preserva o princípio do federalismo no Brasil, impedindo a livre deliberação de benefícios fiscais, com o propósito de diminuir ao máximo a Guerra Fiscal. "É de responsabilidade do Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária – promover a celebração de convênios, para efeito de concessão, revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto." (ZANLUCA, 2006, p. 59).

Apesar dos esforços do constituinte para evitar a Guerra Fiscal entre os Estados, há ainda situações em que ela ocorre, podendo ser prejudicial ao princípio do federalismo e a harmonia entre os entes federados.

3.3 Guerra fiscal

A Constituição conferiu aos Estados competências relativas a tributos, de modo que cada ente federado tenha meios para se sustentar, e assim, ser realmente autônomo e sem dependência do governo federal.

Logo, como a Constituição Federal conferiu o poder para cada Estado legislar sobre ICMS e sabendo que o Brasil se divide em 26 Estados e mais o Distrito Federal que tem competência para legislar sob tal imposto[22]. Dessa forma, a maneira que esses entes políticos encontraram para atrair mais investimento do poder privado, foi concedendo benefícios fiscais. Essa concorrência, tendo como moeda os benefícios, é comumente chamada de Guerra Fiscal.

Daniel Monteiro Peixoto define guerra fiscal:

> Guerra Fiscal, na acepção construída pelos tribunais, imprensa e literatura especializada, é expressão que representa metaforicamente o esforço competitivo entre pessoas políticas para que a alocação de investimento privados seja direcionada aos seus respectivos territórios. A principal "arma" é a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Como "munição", utiliza-se das mais diversas espécies tributárias disponíveis aos entes subnacionais: a desoneração do ISS, pelos municípios, pode servir de meio de atração de empresas prestadoras de serviços; benefícios ligados ao IPVA, pelos Estados-membros, atraem o registro de veículos automotores por particulares, ou mesmo, grandes locadoras. Todavia, da forma em que montado o sistema tributário brasileiro, o maior "poder de fogo" ficou a cargo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados-membros [...]. (PEIXOTO, 2007, p. 1082 apud SANTI 2008).

Uma maneira, então, de atrair os investimentos privados tem relação com a cobrança do ICMS, haja vista ser o imposto que possui maior número de hipóteses de incidência no âmbito estadual. Assim, os Estados reduzem a arrecadação tributária no aspecto particular e acrescem receita pela atração de investimentos privados.

---

[22] Art. 155 da Constituição Federal prevê que o Distrito Federal é competente para instituir ICMS

Apesar da complexidade que envolve o tema, além, claro, da influência política inevitável em plano nacional e local, a Constituição Federal incumbiu tarefa importante ao Confaz, e ao Senado Federal, ao prever àquele competência para ratificar convênios e a este a faculdade de estabelecer alíquotas mínimas e máximas, justamente para diminuir o poder de barganha dos Estados na Guerra fiscal.

Assim, estabelece a Constituição Federal, art. 155, § 2º, 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;

Segundo Hugo de Brito Machado (2003, 75):

> As resoluções do Senado Federal desempenham importante papel no equilíbrio federativo, sendo relevante observar que em face mesmo desse papel, que desempenham, esses atos são produzidos em procedimentos qualificados pela exigência específica, ora de iniciativa, ora de quórum.

Apesar da sabedoria da Constituição Federal em mitigar essa competência ao atribuir ao Senado fixação de alíquotas, ainda assim, não fora capaz de neutralizar totalmente o poder de utilização dos incentivos fiscais entre os Estados e o poder privado, como instrumento da Guerra Fiscal.

3.4 Caracterização da isenção parcial no ICMS

A isenção parcial em relação ao ICMS opera-se pela redução na base de cálculo.

A redução na base de cálculo é medida contábil comumente usada pelos Estados e Distrito Federal, para desonerar o valor final do imposto sobre circulação, seja por medida extrafiscal, ou ainda, pela conquista de investimentos no seu território.

Como acontece a redução na base de cálculo e quais os efeitos práticos no valor final do tributo?

Todo tributo necessita de previsão legal, alíquota e a base de cálculo para ser quantificado, ou seja, para fixar o *quantum debeatur*. Para que possa reduzir o montante do

tributo, umas das técnicas usadas é a redução da base de cálculo. Explica Sacha Calmon Navarro Coelho:

> As reduções de base de cálculo e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento – elemento liberatório do dever – que implica, necessariamente, uma redução do *quantum* tributário em relação a generalidade dos contribuinte (ou em relação a situação impositiva imediatamente anterior) (COELHO, 225, 2003).

Exemplificando, quando dada mercadoria passa a ser tributada não mais sobre o valor da saída (valor total) – preço de venda ou transferência, mas sobre 10% desse valor, por exemplo, percebe-se evidente redução de tributo devido. Isto é exoneração tributária diversa da isenção ou da imunidade (COELHO, 2003, p. 226,).

> A redução de base de cálculo surge, também, com frequência no âmbito do ICMS. Nesse caso, pode o expediente ser uma tentativa de burlar o mandamento da Lei Complementar 24/1975, que exige a edição de convênio para a concessão de qualquer benefício fiscal. Tentativa tosca, vale dizer, porque contraria aquela lei complementar. Ainda, tenho em vista que as alíquotas do ICMS se veem em diversas situações fixadas (art. 155, § 2º Constituição Federal) ou limitadas (art. 155, § 2º, V e VI Constituição Federal) pelo Senado Federal, a redução de base de cálculo pode ser um recurso para que, em termos matemáticos, se chegue a outra alíquota efetiva, sem que seja preciso resolução daquele colegiado. (SCHOUERI, 2011, p. 235)

Assim, se a alíquota fixada em lei é de 10% sobre o valor total do produto, e caso queira se chegar a uma alíquota e 5%, reduz-se a base de cálculo sobre a metade do valor do produto (50%). Consequentemente, chega-se ao valor desejado, sem, porém, mexer na alíquota, e sim na base de cálculo. Por isso trata-se de uma técnica contábil, tal como explanado no Recurso Extraordinário 174.478/SP[23].

Por outro lado, à medida que o Estado autoriza a redução de base de cálculo, proíbe também que seja aproveitado o crédito pago pelo contribuinte nas operações anteriores, ocorrendo então a chamada isenção parcial, de modo que se aproveita apenas o crédito proporcional a redução concedida pelo Estado. No exemplo acima, aproveitar-se-ia apenas

---

23 Vide item 3.6.

metade (50%) do imposto pago nas operações anteriores, contrariando, claramente, o princípio da não-cumulatividade.

Há então, "exigência do estorno proporcional à parcela correspondente à redução da base de cálculo, por parte do contribuinte, do imposto a ser creditado", conforme decisão no Recurso Extraordinário n. 174.478 do Supremo Tribunal Federal.

Logo, na isenção parcial, autoriza-se apenas o creditamento de parte do tributo pago na operação anterior, anulando parte desse crédito, com base no art. 155, § 2º, II:

> A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Não é difícil notar, porém, que o texto constitucional refere-se apenas ao termo "isenção" ou "não incidência", em nada se referindo a "isenção parcial", já que esse é termo usado somente na doutrina, carecendo de tipificação na Constituição Nacional.

E quais as diferenças entre "isenção" e "isenção parcial"?

A "isenção" acontece antes mesmo da incidência do tributo, ou seja, sequer quantificou-se o tributo, pois antes mesmo da ocorrência do fato gerador, não havia possibilidade de pagamento. Vale lembrar que isenção, nas palavras de Luiz Eduardo Schoueri consiste na exclusão de parte da incidência – etapa anterior ao fato gerador – e que será estudada no próximo tópico. (SCHOUERI 2011, p. 583)

No caso de isenção parcial, ocorre o fato gerador, há quantificação do crédito tributário, e somente após completa cadeia tributária, isenta-se parte do tributo, interferindo, portanto, em operações perfeitamente acabadas e consolidadas.

Em um processo lógico, a isenção parcial interfere no processo de creditamento do ICMS, em contrariedade expressa a Constituição Federal, pois uma norma infraconstitucional não é competente para regular matérias constitucionais.

A Constituição Federal expressamente dita que o ICMS será não cumulativo. Nesse contexto, a técnica de isenção parcial parece interferir no texto constitucional, na medida em que legislações infra constitucionais interferem nos limites ao poder de tributar.

3.5 Isenção como exclusão do crédito tributário

O Código Tributário Nacional, artigo 175, prevê que isenção e anistia são formas de exclusão de crédito tributário[24]. Esse artigo, porém, é criticado por muitos autores[25] de Direito Tributário, pois, segundo eles, houve equívocos em alocar a isenção como exclusão do crédito tributário, justamente por entenderem que a isenção é anterior a quantificação do crédito.

Morfologicamente a palavra exclusão, segundo Dicionário Aurélio, excluir significa "afastar", "desviar", "eliminar".

Ora, conforme o CTN, então, isenção como exclusão do crédito tributário tem a exata técnica de eliminar o crédito tributário já constituído, ou, nas palavras de Schoueri (2011, p. 582) "haveria, num primeiro momento, o surgimento de uma obrigação tributária, por conta da ocorrência do fato jurídico tributário para, em seguida, agir a norma de isenção, que dispensaria o pagamento do tributo".

No mesmo sentido:

> Todavia, trata-se de conceituação equivocada. Dispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para remissão (ou perdão) de tributo, nunca para isenção. Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado. (AMARO, 2006, p. 283)

Segundo Luciano Amaro e Luiz Eduardo Schoueri, o Código Tributário Nacional conceituou erroneamente a isenção, haja vista ser ilógico constituir crédito e no momento seguinte dispensar o seu pagamento. Portanto, errou o CTN, pois não há como excluir algo que nunca existiu.

Pensando assim, Schoueri anota que a isenção não é matéria que dispensa o pagamento, e sim, encontra-se no plano da incidência da norma tributária, de modo que evite

---

24 Há crédito tributário no momento em que a obrigação tributária está determinada e quantificada. (SCHOUERI, 2011, p. 525)

25 Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho, Luiz Eduardo Schoueri. Paulo de Barros Carvalho

a própria constituição do crédito.

> A norma isencional não opera sobre o mundo dos fatos; concretizada a hipótese da isenção, não surge uma relação jurídica entre os sujeitos. Ao contrário, a isenção opera no próprio campo normativo, definindo os contornos da hipótese de incidência. (SCHOUERI, 2011, p. 582).

Relata o autor, portanto, que a norma que isenta um tributo completa a mesma norma que antes o obrigara a constituir este tributo, passando, mesmo que momentaneamente, a integrar a hipótese de incidência do tributo devido, mas que de forma negativa.

> A norma tributária (a norma de incidência) não é fruto de um único enunciado normativo; ao contrário, é o intérprete/aplicador que, contemplando todo o ordenamento, inclusive as previsões de tributação e de isenção, que conclui em que hipóteses surgirá o vínculo obrigacional tributário. Por essa razão, não há não incidência legalmente qualificada. Há sim, incidência, como resultado do conjunto dos textos legais que versam sobre a matéria. (SCHOUERI, 2011, p. 584).

É claro perceber que, na visão do autor, isenção é parte de todo o conjunto da norma tributária, de modo que só se pode concluir a incidência tributária, depois de analisados todos os textos legais que se referem àquela norma tributária.

> [...] apenas se pode cogitar de um campo para a incidência tributária depois de se considerarem todos os textos legais, inclusive aqueles que apontam para a isenção. Nesse sentido, a isenção atua no próprio campo normativo, mutilando a incidência. (SCHOUERI, 2011, p. 585).

Importante explicação de quando acontece a “isenção” para que haja a diferenciação da “isenção parcial”.

Logo, isenção acontece antes mesmo da ocorrência do fato gerador, enquanto a isenção parcial, o crédito tributário já está perfeitamente qualificado e quantificado.

As palavras, os conceitos, os termos, não podem ser mitigados a ponto de interpretá-los em igual significado. É visto isso principalmente no Direito Tributário, pois pode-se aplicar diversas técnicas matemáticas para se obter o mesmo resultado final, mas a competência para implanta-las são de órgãos/entes diferentes. Dessa forma, não é possível tratar de conceituações diferentes, como se iguais fossem.

3.6 Posicionamento do STF

O tema isenção parcial já fora discutido em situações que houve desrespeito ao princípio da não-cumulatividade em diferentes acórdãos pelo STF, de modo que foram divergentes acerca da constitucionalidade do tema discutido até o momento.

Primeiramente, analisar-se-á o Recurso Extraordinário 161.031-0/MG de relatoria do Ministro Marco Aurélio, de 06 junho de 1997, cujo acórdão julgou inconstitucional a vedação de compensação na isenção parcial. Abaixo, a Ementa do acórdão.

> ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.

O relator do processo, o Ministro Marco Aurélio, discute acerca da constitucionalidade de Decreto do Estado de Minas Gerais, o qual "incide redução de oitenta por cento na base de cálculo sobre comercialização de máquina, aparelho, veículo, mobiliário, motores e vestuários usados". Afirma o Ministro que "inegavelmente, tem-se aí benefício outorgado pelo Estado".

Ao conceder tal benefício, o Decreto veda "o aproveitamento do valor do imposto relativo à aquisição da mesma (mercadoria)". Dessa forma, tal texto legal mineiro, é contrário ao Princípio da não-cumulatividade, da CF/88, previsto no art. 155, § 2º, I.

Consoante o nobre magistrado, a Carta Constitucional, prevê benefício a não-cumulatividade do ICMS, e apesar de o decreto mineiro, conceder benefício, "descabe ao Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra".

Eis trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, no qual entende que o princípio da não-cumulatividade não pode ser relativizado.

> O princípio da não-cumulatividade é linear, ensejando a observação de crédito diante de operações sucessivas, como ocorrem normalmente, na circulação de mercadorias. Fora das opções consagradas constitucionalmente, não há campo para a previsão em regra local.

Pelos argumentos, declara inconstitucional a expressão do Decreto 24.224 de 28 de

dezembro de 1984, com redação conferida pelo Decreto 29.273 de 14 março de 1989: "[...] vedado o aproveitamento do valor do imposto relativo a aquisição da mesma"

Por outro lado, porém, divergiu do relator o Ministro Ilmar Galvão, ao afirmar que não ofende ao princípio da não-cumulatividade norma que veda o aproveitamento de crédito, haja vista os decretos mineiros tenham sido validados através de convênios com outros Estados, seguindo, portanto, a legislação pátria.

Assim, em seu voto, afirma o magistrado.

> [...] a isenção o não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação", "acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores", por onde se percebe, não apenas que pode haver incentivo fiscal com exclusão do crédito em questão, mas também que cabe a lei estabelecer os limites do fator fiscal concedido, sendo certo que a sua extensão poderá variar, para mais ou para menos, em função de fatores diversos, entre eles a manutenção, ou não, do crédito alusivo a operação anterior. (Voto Ilmar Galvão, RE 161.031)

Logo, no voto do magistrado, afirma que a lei local é capaz e competente para limitar a compensação tributária.

Continua o Senhor Ministro Ilmar Galvão, que, a discussão em torno da inconstitucionalidade alegada trata-se de isenção parcial, mas autorizada por convênio. Assim vota:

> Como facilmente se percebe, trata-se, de isenção parcial de imposto, concedida por via da redução da respectiva base de cálculo, e que não poderia ter sido concedida pelo Estado de Minas Gerais senão em conjunto com as demais unidades federadas, por via do convenio previsto no art. 26, § 6º, da Constituição Federal de 1969 e art. 155, § 2º , XII, g, da Carta de 88, no caso, o Convenio ICM [...].

Tal voto, todavia, fora voto vencido na ocasião, sendo acompanhado, porém, pelo Senhor Ministro Octavio Gallotti.

Passa-se, agora, a analisar o RE 174.478-2/SP o qual o Relator também fora o Ministro Marco Aurélio, julgado em 17 de março de 2005, e cujo resultado reconheceu a constitucionalidade de não aproveitamento de crédito tributário. Abaixo a emenda do acórdão.

> TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos a entrada de insumos realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da lei estadual n. 6.374/89, e art. 32, inc. I, do convenio ICMS n. 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da lei n. 6.374/89, do estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do convenio ICMS 66/88.

Explica o Senhor Ministro Marco Aurélio, em seu voto vencido, baseando-se também em diversos acórdãos da casa cujo resultado foi pela inconstitucionalidade do não aproveitamento do crédito tributário, quando decorrente de isenção parcial, por ser o ICMS uma operação global, e que, mesmo com a mudança de característica do produto, (industrialização, por exemplo) aproveita-se o crédito da operação anterior, respeitando, portanto, ao princípio da não-cumulatividade.

Explica que "para efeito da técnica tributária e suas implicações, toma-se a figura da isenção como se o imposto tivesse sido efetivamente pago". Usa, ainda, das palavras de Rubens de Gomes de Souza, Recurso Extraordinário n. 115.152-8/SP do Supremo Tribunal Federal.

> [...] se recorde o preceito elementar de que a não incidência equivalem, para todos os efeitos legais (salvo, é claro de produzirem receita), ao pagamento efetivo do imposto. Logo, além de isenção ao dispensar o pagamento, evidentemente considero o imposto como se estivesse efetivamente pago.

Um exemplo: se um produto isento fosse usado no processo de industrialização de outro/outros produtos, e não for considerado como imposto já pago, de nada adiantaria a isenção, pois haveria prejuízo a operação, já que não se aproveitaria crédito algum da cadeia anterior. Pois, quando há isenção não há pagamento de imposto, e na venda do produto, teria que se pagar por todo o valor, sem aproveitamento das operações anteriores.

Ressalta o Senhor ministro Marco Aurélio, que as palavras, quando empregadas no Direito, possuem características próprias, devendo serem interpretadas restritivamente. Nesse sentido, expõe:

> Direito é uma ciência e, como tal, os institutos, as expressões e os vocábulos tem sentido próprio. A sinonímia não se faz presente. Uma coisa é isenção, outra a não incidência e um terceiro gênero surge quando se cogita da incidência com simples redução de base de cálculo.

Dessa forma, afirma que a redução na base de cálculo não pode se confundir com

isenção ou não-incidência, institutos que possuem características bem definidas pela Carta Constitucional.

Por outra banda, porém, entendimentos diferentes tiveram os outros Ministros do STF, os quais não viram prejuízo a parte, tampouco ao consumidor final, em considerar válida o não aproveitamento do crédito tributário.

Exemplifica o Ministro Nelson Jobim, relator para o acórdão final (vencedor) que conforme a redução na base de cálculo concedida pelo Estado, a parte aproveita proporcionalmente tal benefício fiscal. Fundamenta que não há prejuízo ao contribuinte que pagará o novo ICMS, pois mesmo o Estado não ser obrigado a devolver parte do tributo já pago na operação anterior, o contribuinte não sofrerá qualquer prejuízo.

Em contrapartida, o Ministro Marco Aurélio salienta que "o Estado procura limitar o crédito primitivo ante a redução da base de incidência no negócio seguinte".

Logo, por entenderem que o contribuinte não sofre prejuízo, o Ministro Marco Aurélio foi voto vencido na referida decisão.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa de conclusão do Curso de Direito da Unochapecó teve como objetivo principal a demonstrar como acontece a isenção parcial, especificamente quanto ao ICMS, para compreender se há exceção à regra da não-cumulatividade.

No intuito de demonstrar como acontece o creditamento do ICMS e a estorno proporcional desse crédito devido, iniciou-se o primeiro capítulo a compreensão de incidência tributária, e técnicas tributárias que podem diminuir ou desonerar por completo o montante devido do valor pago dos tributos em geral.

No segundo capítulo descreveu-se a importância de conceitos usados na incidência tributária nos tributos em geral, com ênfase ao imposto estudado, o ICMS, de modo que demonstrou-se as peculiaridades desse importante tributo no âmbito estadual.

No último capítulo, foi demonstrado como acontece a técnica da isenção parcial, relacionada diretamente com a redução na base de cálculo do imposto e com o princípio da não-cumulatividade, diferenciando-se também a isenção da isenção parcial, seus momentos em que acontece, e quais resultados finais trazem ao consumidor/contribuinte.

Ressaltou-se que a isenção parcial não está elencada entre as exceções constitucionais, previstas no artigo 155, § 2º, que permitem a não-compensação de créditos já pagos nas operações anteriores, pois não se pode confundir conceito de isenção parcial, isenção e não incidência. Isenção parcial trata-se da modificação na base de cálculo, em momento posterior na relação jurídica quando já existe obrigação tributária consolidada.

Assim, verificou-se que a isenção parcial é utilizada ao decorrer do processo de creditamento do ICMS, interferindo posteriormente a ocorrência do fato gerador, e nada relacionada com as hipóteses de incidência tributária.

Verificou-se ainda que o Supremo Tribunal Federal julgou em pelo menos duas decisões a constitucionalidade do estorno proporcional causado diretamente com convênios em que fora discutido acerca da interferência de legislação infraconstitucional no princípio da não-cumulatividade, e obteve-se dois resultados opostos. No primeiro, julgado no Recurso Extraordinário 161.031-0/MG de 1997, acordaram pela inconstitucionalidade. Já no segundo acórdão Recurso Extraordinário 174.478-2/SP, obteve-se a maioria dos votos pela constitucionalidade de dispositivos estaduais que previam o estorno proporcional de parte do crédito tributário.

Apesar da conclusão dos ministros do STF, opina-se pela inconstitucionalidade do estorno proporcional por afronta direta ao princípio da não-cumulatividade expressamente previsto na Constituição Federal, já que esta norma possui hierarquia maior que as legislações locais, e ainda por razões de que o legislador infraconstitucional não poder mitigar o referido princípio, já que é um limite do poder de tributar.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002-2005. 209 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Ed. Boiteux, 2005.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama, **Exame de ordem - 1tm Fase - Tributário: Como se preparar**. 3. ed. São Paulo: Método. 2007

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: LEJUS, 1998-2002. 686 p.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. São Paulo. Revista de Estudos Tributários n. 77, Jan-Fev/2011

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 21. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. 1016 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. 544 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 375 p.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado:** doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 1087 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo. Atlas, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. 346 p.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário:** constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Logística do ICMS : considerações sobre o imposto estadual.** In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). Curso de direito tributário e finanças públicas. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário.** 5ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2004. 421 p. (Elementos do direito)

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário.** 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006. 438 p. (Elementos do direito)

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1090 p.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo. Saraiva. 2011

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007

ZANLUCA, Júlio César. **Manual do ICMS nacional**. Curitiba. Portal Tributário, 2006. 231p

SITES CONSULTADOS

ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Disponível em 14 de maio de 2012 http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18/65. Disponível em 14 de maio de 2012 http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html

APÊNDICES

APÊNDICE A

Atestado de Autenticidade da Monografia

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ATESTADO DE AUTENTICIDADE DA MONOGRAFIA

Eu, Eduardo Amauri de Espindola, estudante do Curso de Direito, código de matricula n. 200716155, declaro ter pleno conhecimento do Regulamento da Monografia, bem como das regras referentes ao seu desenvolvimento.

Atesto que a presente Monografia é de minha autoria, ciente de que poderei sofrer sanções na esferas administrativa, civil e penal, caso seja comprovado cópia e/ou aquisição de trabalhos de terceiros, além do prejuízo de medidas de caráter educacional, como a reprovação no componente curricular Monografia II, o que impedirá a obtenção do Diploma de Conclusão do Curso de Graduação.

Chapecó (SC), 14 de maio de 2012.

_____

EDUARDO AMAURI DE ESPINDOLA

APÊNDICE B

Termo de Solicitação de Banca

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

TERMO DE SOLICITAÇÃO DE BANCA

Encaminho a Coordenação do Núcleo de Monografia o trabalho monográfico de conclusão de curso do(a) estudante Eduardo Amauri de Espindola, cujo título é TÉCNICA DA ISENÇÃO PARCIAL DO ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, realizado sob minha orientação.

Em relação ao trabalho, considero-o apto a ser submetido à Banca Examinadora, vez que preenche os requisitos metodológicos e científicos exigidos em trabalhos da espécie.

Para tanto, solicito as providências cabíveis para a realização da defesa regulamentar.

Indica-se como membro convidado da banca examinadora: Dra. Tahiana Viviani Vieira , telefone para contato (048) 9951-5909 ou (049) 3311-2903 ou 3324-2932.

Chapecó (SC), 14 de maio de 2012.

_____

Assinatura do(a) Orientador(a)

ANEXOS

ANEXO I

Recurso Extraordinário 161.031.0/MG

ANEXO II

Recurso Extraordinário 174.478-2/SP