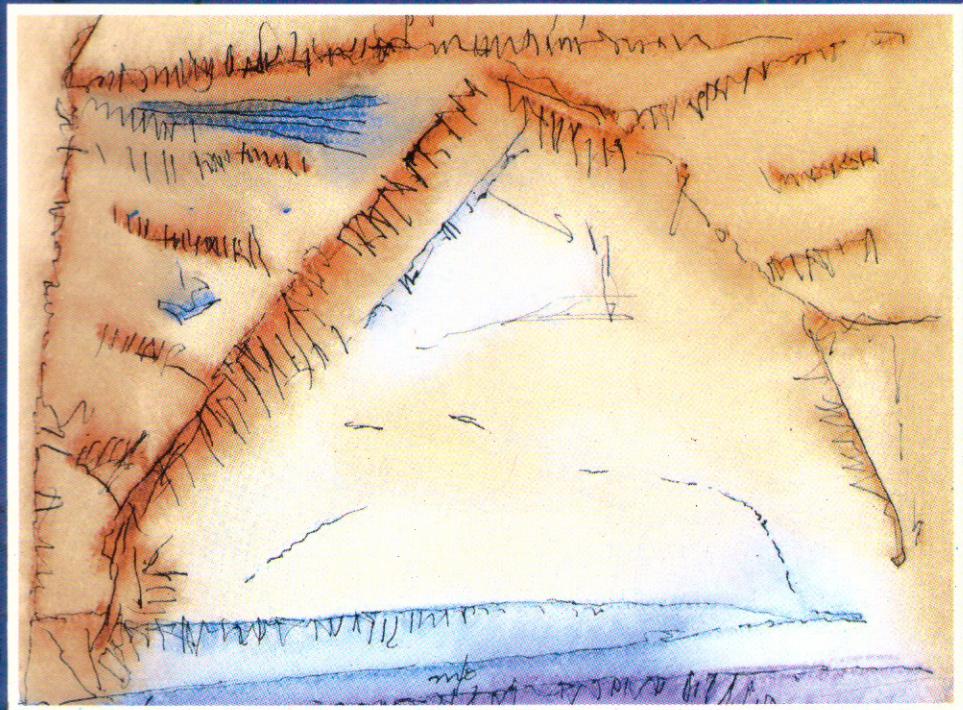


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



80

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

80

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)

Detalhe da obra

*“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena
(MAIO - 2002)



Marola Omartem
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos n°s 1 a 75.
Complete sua coleção.

Os acrônimos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.

Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

• Vedaçāo ao “confisco” tributário - <i>Andréia Minussi Facin</i>	7
• IPTU e progressividade - <i>Ayrton de Mendonça Teixeira</i>	20
• A contribuição social a cargo dos contratantes de cooperativas de trabalho e sua compatibilidade com a Constituição - <i>Carlos André Ribas de Mello</i>	24
• Imunidade das instituições de educação - breves comentários sobre os vícios apresentados pela Lei nº 10.260/2001 - <i>Clélio Chiesa</i>	34
• A Emenda Constitucional 33/01 e a não-incidência da CSLL sobre a receita decorrente de exportação - <i>Gabriel Lacerda Troianelli</i>	38
• O ICMS e a Emenda 33 - <i>Hugo de Brito Machado</i>	43
• Algumas considerações acerca do imposto sobre a propriedade territorial rural, à luz da Lei nº 8.847/94 - <i>Irineu Bianchi</i>	49
• Resoluções Camex, alteração de alíquotas do imposto de importação e segurança jurídica - <i>Juliana Rita Fleitas e Moacir Caparroz Castilho</i>	60
• Mandado de segurança preventivo e decadência - breves considerações - <i>Lucia Valle Figueiredo</i>	66
• A inconstitucionalidade da contribuição previdenciária instituída sobre a receita das agroindústrias - <i>Luiz Gustavo A. S. Bichara</i>	69
• A decadência no mandado de segurança preventivo em matéria tributária - <i>Mantovanni Colares Cavalcante</i>	80
• Analogia em Direito Tributário - interpretação econômica e norma geral antielisiva - <i>Paulo Adyr Dias do Amaral</i>	87
• Mandado de procedimento fiscal e espontaneidade - <i>Roque Antonio Carrarazza e Eduardo D. Bottallo</i>	96

Pareceres

• IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional - <i>Ives Gandra da Silva Martins e Aires F. Barreto</i>	105
• A Imunidade de ICMS à luz do regime aduaneiro especial para a indústria do petróleo - Repetro - <i>Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi</i>	127

O ICMS e a Emenda 33

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Com a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, importantes alterações foram introduzidas no regime jurídico do ICMS. Uma delas diz respeito à importação de quaisquer bens por quem não seja *contribuinte habitual* desse imposto, vale dizer, por quem não seja comerciante, industrial ou produtor. Outra refere-se à determinação da base de cálculo nas importações em geral. As demais referem-se ao regime especial de tributação da energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, destacando-se o tratamento especificamente dispensado à importação e ao comércio de combustíveis, ao que parece decorrente do receio de que a quebra do monopólio da Petrobras termine por implicar queda na arrecadação do imposto pelos Estados.

Com o novo regime jurídico do ICMS para a importação e o comércio dos combustíveis e lubrificantes, resta definitivamente confessada a inconveniência da não-cumulatividade para o ICMS, que é descartada para esse importante setor da economia, optando-se pela incidência monofásica, como adiante se verá.

Lamentável, sob todos os aspectos, na Emenda Constitucional nº 33, é o casuísmo exacerbado, que não se compadece com as normas de uma Constituição. De todo modo, certo é que não basta lamentar os defeitos de técnica legislativa ou quaisquer outros nos quais eventualmente incorre o legislador. Temos de analisar a norma posta, buscando esclarecer-lhe o sentido e deste modo contribuir para sua adequada aplicação.

Tal como disse Pontes de Miranda em relação à Constituição de 1967, dizemos aqui em relação à Emenda 33: “Não na faríamos como é, porém ela é o que é, e o que nós faríamos não foi feito.”¹

2. Importação por quem não é “Contribuinte Habitual do Imposto”

Com a referida Emenda, restou autorizada a incidência do ICMS, também, “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda



**Hugo de Brito
Machado**

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região,
Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, tomo I, RT, São Paulo, 1967, p. 5.

que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço".²

Com essa norma na Constituição fica superada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que afirmou a não-incidência do ICMS na importação de bens por quem não seja comerciante, industrial ou produtor. E fica quebrada a lógica desse imposto, que desde sua origem onera a atividade empresarial, vale dizer, a atividade econômica.

Em face da nova redação dada ao art. 155, § 2º, inciso IX, alínea *a*, da Constituição de 1988, pela Emenda Constitucional nº 33, resta a regulação em lei complementar e a previsão na lei estadual, para que o ICMS possa ser cobrado dos que importarem do exterior bens para seu próprio uso ou consumo.

3. Importação e Comércio de Combustíveis

Inovações profundas no regime jurídico do ICMS foram introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, no que diz respeito à importação e ao comércio de combustíveis, ao que parece decorrentes do receio de perda de receita em face da quebra do monopólio da Petrobras.

Com a Emenda Constitucional nº 33 passou a ser também atribuição da lei complementar *definir os combustíveis e lubrificantes em relação aos quais o ICMS incidirá uma única vez*.³ Isto significa dizer que a lei complementar poderá fazer do ICMS um imposto monofásico para certos combustíveis e lubrificantes, elegendo, certamente, uma das etapas de sua existência econômica na qual o imposto incidirá. Poderá ser a produção, a importação, a primeira operação de circulação no território nacional, ou mesmo a última, vale dizer, a venda a consumidor.

Aos combustíveis e lubrificantes submetidos ao imposto monofásico não se aplica a imunidade da qual são objeto as "operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica", prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da Constituição Federal.⁴ O regime jurídico desse imposto monofásico fica todo a depender da lei complementar, que entretanto há de atender exigências estabelecidas na Constituição relativas à partilha da arrecadação do imposto entre os Estados.

Com efeito, nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo.⁵ Já nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis que não sejam derivados de petróleo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre

² Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso IX, alínea *a*, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

³ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *h*, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *h*, parte final, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 4º, inciso I, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

nas operações com as demais mercadorias.⁶ E nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis que não sejam derivados de petróleo, destinadas a não-contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem.⁷

As alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, conforme estabelecido em lei complementar, tal como em se tratando da concessão de isenções e outros inventivos fiscais relativos ao ICMS.⁸ No estabelecer essas alíquotas, porém, os Estados estão vinculados a diretrizes desde logo fixadas pela Constituição, de forma a interferir desde logo, também, na definição de bases de cálculo, com evidente impropriade técnica e escondendo o propósito escuso de ressuscitar a antiga pauta fiscal.

Assim é que as alíquotas a serem fixadas em convênios interestaduais, segundo literalmente estabelecem os dispositivos introduzidos pela Emenda 33:⁹

- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando a exigência de anterioridade ao exercício financeiro da cobrança, prevista no art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição.

Os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos em que são feitos os que dizem respeito à concessão de incentivos fiscais, estabelecerão as regras necessárias à aplicação das diretrizes constitucionais relativas ao ICMS monofásico, inclusive no que diz respeito à destinação do imposto.¹⁰

4. Base de Cálculo e Ressurgimento da Pauta Fiscal

Com a referida emenda tornou-se também atribuição da lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, com uma condicionante: essa base de cálculo deverá incluir o próprio valor do imposto também nas importações. Não só nas importações de combustíveis e lubrificantes, como à primeira vista pode parecer, mas de todas as importações.

Na verdade já cabia à lei complementar dispor sobre a base de cálculo do ICMS, como dos demais impostos previstos na vigente Constituição.¹¹ A norma encartada pela Emenda Constitucional nº 33 é absolutamente supérflua. Pode parecer, é certo, que ela impõe uma limitação ao legislador complementar, que fica agora obrigado a estabelecer a inclusão do valor do imposto em sua própria base de cálculo.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 4º, inciso II, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

⁷ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 4º, inciso III, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 4º, inciso IV, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

⁹ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 4º, inciso IV, alíneas a, b e c, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 155, § 5º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea a.

Tal limitação, porém, é desprovida de efeitos práticos na medida em que o legislador complementar pode muito bem redefinir a base de cálculo do ICMS fazendo-a menor que o valor da operação, de sorte a reduzir o montante do imposto. Cuidase, a rigor, de mais um casuísmo a depreciar nossa legislação tributária.

Ressalte-se que, em se tratando de importação e comercialização de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, a base de cálculo do imposto poderá ser “o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência”. É o que está dito no art. 155, § 4º, inciso IV, alínea b, da Constituição, com redação decorrente da Emenda nº 33/2001, e que parece indicar a pretensão do fisco de fazer ressurgir a pauta fiscal já há muito condenada pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

5. Exclusão de Outros Impostos

O § 3º, do art. 155, exclui as “operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”, da incidência de outros impostos, ressalvando apenas o próprio ICMS e os impostos de importação e de exportação.

Esse dispositivo já estava na Constituição, excluindo outros *tributos*. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, já interpretara a exclusão como dirigida apenas a outros *impostos*. Agora, portanto, ficou consolidada a interpretação jurisprudencial restritiva que admite a cobrança de outras espécies tributárias e teve por finalidade viabilizar a cobrança da Cofins sobre a receita de empresas que praticam as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

6. Inconveniência e Possível Inconstitucionalidade

As alterações introduzidas no regime jurídico do ICMS pela Emenda 33 são de duas espécies, a saber, as que dizem respeito a operações de circulação das mercadorias em geral, e as que dizem respeito especificamente ao imposto monofásico que incidirá sobre uma das operações com os combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar.

Todas essas alterações são inconvenientes pelo casuísmo. Custa crer tenham sido colocadas no texto da Constituição normas que mais parecem pertencer ao texto de uma portaria ou instrução normativa.

Além da inconveniência que contamina tais normas, algumas delas podem ser consideradas inconstitucionais, porque possivelmente violam limitações impostas ao Congresso Nacional no que concerne às emendas constitucionais. Entre elas, a que exclui o ICMS do princípio da legalidade, atribuindo aos Estados competência para, mediante convênios que são celebrados pelos respectivos Secretários de Fazenda, estabelecerem alíquotas específicas ou *ad valorem* e bases de cálculo para o ICMS.

Note-se que na EC 33 são referidos convênios interestaduais com dois objetivos bem distintos. Um, de natureza transitória, para regular provisoriamente a matéria tratada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea h, da Constituição, isto é, para definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez,

qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplica a norma do inciso V, alínea b, do mesmo artigo, impeditiva de incidência em operações que destinem tais produtos a outros Estados.¹² O outro, de natureza permanente, para fixar as alíquotas desse imposto monofásico, que serão uniformes em todo o território nacional, mas podem variar por produto, podem ser específicas ou *ad valorem* incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência. Tem-se, pois, o convênio interestadual fazendo provisoriamente o papel de lei complementar, a estabelecer norma geral definidora dos produtos que ficam sujeito ao imposto monofásico. E, além deste, o convênio que, em caráter permanente e independentemente da omissão do legislador complementar, define as alíquotas e bases de cálculo desse imposto monofásico.

É razoável admitir-se o primeiro desses dois convênios porque instrumento utilitável apenas na omissão do legislador complementar, e de natureza provisória, que, por isto mesmo, pode a qualquer tempo ser substituído pela lei complementar. Inadmissível, porém, o segundo, destinado a fixar alíquotas e bases de cálculo do imposto, especialmente quando se sabe que os Estados geralmente não submetem o assunto a suas assembleias legislativas, o que deixa flagrante e indiscutível a inconstitucionalidade desses instrumentos normativos.

Na prática o que tem ocorrido é que, celebrado o convênio por intermédio do Secretário de Fazenda ou equivalente, o mesmo é ratificado em Decreto do Governador, ficando tudo à margem do Poder Legislativo e, assim, excluído do princípio da legalidade.

Como assevera com inteira propriedade Roque Carrazza, a lei complementar que, autorizada pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, regula a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, “é de feitio adjetivo, determinando o ‘modus faciendi’, isto é, a operatividade técnica dos convênios. Não poderá, no entanto, suprimir o controle das casas legislativas dos Estados e do Distrito Federal.”¹³

Também no que diz respeito aos convênios para a definição dos combustíveis e lubrificantes que ficarão submetidos ao ICMS monofásico, e para definição das alíquotas e bases de cálculo desse imposto, não podem frustrar o princípio da legalidade, e se o fazem violam cláusula pétreia.

Se os Estados e o Distrito Federal podem, mediante convênios celebrados por seus secretários e ratificados por seus governadores, dizer quais os lubrificantes e combustíveis ficam submetidos ao ICMS monofásico, e podem dizer qual a alíquota e qual a base de cálculo desse imposto, por certo estará abolido inteiramente o princípio da legalidade tributária no que diz respeito a esse importantíssimo setor da economia do País.

Realmente, o direito à legalidade tributária é, sem dúvida, um direito fundamental. A norma do art. 150, inciso I, nada mais é do que um desdobramento daquela que está no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, integrando assim os direitos e

¹² Emenda Constitucional nº 33, art. 4º.

¹³ Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, 8ª ed., Malheiros, São Paulo, 2002, p. 391.

garantias fundamentais, que o art. 60, § 4º, inciso IV, coloca fora do alcance do Congresso Nacional enquanto poder constituído ou reformador.

Roque Carrazza afirma categoricamente:

“Notamos que o constituinte derivado travestiu-se em constituinte originário e, numa única pinçada, derribou, dentre outras, as *cláusulas pétreas* do princípio da tipicidade fechada da tributação (no § 4º, inc. IV, alínea b) e da anterioridade (no § 4º, inc. IV, alínea c). Também “convalidou”, de modo sub-reptício (no § 4º, inciso III), mas nem por isto menos censurável, os inconstitucionais arts. 2º, § 1º, III, e 3º, III, ambos da Lei Complementar 87/96.”¹⁴

7. Um Imposto Novo

Na verdade melhor teria sido, em vez de alterar dispositivos constitucionais pertinentes ao ICMS, atribuir competência aos Estados para a instituição de um imposto novo, cuja incidência excluiria a dos demais impostos, salvo os de importação e de exportação.

Esse novo imposto seria monofásico e teria regime jurídico próprio, o que evitaria o tumulto introduzido no regime jurídico do ICMS, que em relação aos combustíveis e lubrificantes sobre os quais vai incidir uma única vez será inteiramente diferente daquele imposto sobre operações relativas à circulação das mercadorias em geral.

O imposto novo, além de não tumultuar a legislação do ICMS, teria ainda a vantagem de evitar problemas relacionados à não-cumulatividade, seja dentro do próprio círculo de operações com lubrificantes e combustíveis, seja em relação às situações em que tais produtos sejam adquiridos por empresas que os utilizam em suas atividades fins, seja no transporte ou na indústria, e por isto pretendem com razão utilizar o crédito correspondente.

8. O Convênio ICMS nº 138

O Convênio ICMS nº 138, de 19 de dezembro de 2001, não cuidou das matérias acima referidas. Ele apenas “alterara dispositivos do Convênio ICMS 3/99, de 16.04.99, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e de outros produtos”, sem fazer qualquer referência à matéria especificamente tratada pela Emenda Constitucional nº 33.

Dito convênio pode ser entendido como uma opção dos Estados no sentido de aguardar mais um pouco para ver como se comportam os importadores, ou para colher mais elementos informativos que lhes permitam fazer uma mudança sem perda significativa de arrecadação.

¹⁴ Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, 8ª ed., Malheiros, São Paulo, 2002, p. 393.