



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

DANIEL BELTRÃO DE ROSSITER CORRÊA

**DESNECESSIDADE DE CELEBRAÇÃO
DE CONVÊNIO NO CONFAZ PARA OS
ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL
CONCEDEREM ISENÇÃO DE ICMS EM
RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM
LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS
DERIVADOS DE PETRÓLEO**

BRASÍLIA
2012

DANIEL BELTRÃO DE ROSSITER CORRÊA

**DESNECESSIDADE DE CELEBRAÇÃO
DE CONVÊNIO NO CONFAZ PARA OS
ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL
CONCEDEREM ISENÇÃO DE ICMS EM
RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM
LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS
DERIVADOS DE PETRÓLEO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

BRASÍLIA
2012

Dedico este estudo aos meus filhos Renato e Rafael, que sempre me iluminaram.

A primeira igualdade, é a justiça.

Victor Hugo

RESUMO

Relatório Monográfico de Pesquisa no âmbito do direito tributário, cujo objeto é verificar a necessidade de celebração de convênio no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ - para outorga de isenção de ICMS quanto às operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo. Por meio da pesquisa dogmática e instrumental, e da técnica bibliográfica, sistematizou-se a doutrina jurídica, a fim de investigar os preceitos do Ordenamento Jurídico-Tributário no tocante a esta isenção. Os Estados e o Distrito Federal não podem conceder isenções autonômicas e matéria de ICMS, sendo concedidos mediante deliberação conjunta no âmbito do CONFAZ.

Palavras-chaves: Direito Tributário – ICMS – CONFAZ – Isenção – Operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.....	12
1.1 Disposição constitucional	12
1.2 Incidências e não incidências	20
1.3 Contribuinte.....	23
1.4 Ocorrência do fato gerador	26
<i>1.4.1 Local da operação ou da prestação</i>	<i>29</i>
<i>1.4.2 Competência para instituir isenção.....</i>	<i>32</i>
2 DAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DERIVADOS DO PETRÓLEO	37
2.1 Competência.....	37
2.2 Definições constitucionais	38
3 A NECESSIDADE DE CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO NO CONFAZ PARA OUTORGA DE ISENÇÃO.....	40
3.1 O CONFAZ e a celebração de convênios	40
3.2 A Lei Complementar nº 24/75	41
3.3 O atual cenário político	42
3.4 A peculiaridade do ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo e a desnecessidade de convênio para concessão de isenção.....	43
3.5 Visão jurisprudencial.....	48
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

Trata-se de trabalho que tem por objetivo analisar a necessidade de celebração de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias – CONFAZ – para que os Estados e o Distrito Federal possam conceder isenção do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Com isso, o art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 estabelece que as isenções do ICMS serão concedidas mediante convênios celebrados e ratificados pelo Estados e pelo Distrito Federal, em razão da característica de não-cumulatividade deste imposto.

No caso das operações com lubrificantes e combustíveis do petróleo, o ICMS recolhido cabe ao Estado onde ocorrer o consumo; trazendo, portanto, uma peculiaridade a esta hipótese, que é a incidência monofásica do imposto.

Diante disso, questiona-se se haveria necessidade de celebração de convênio no âmbito do CONFAZ para concessão de isenção de ICMS nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, posto que, diante da sua incidência monofásica, não há que se falar em não-cumulatividade deste imposto.

Assim, a fim de otimizar, este trabalho foi dividido em três capítulos, trazendo, com isso, a melhor compreensão do tema.

O primeiro capítulo trata do ICMS em si, explicando o seu dispositivo constitucional e as modificações sofridas desde a Constituição de 1937; aborda, ainda, os casos de incidência e de não incidência deste imposto, quem são os seus contribuintes e quando ocorre o fato gerador, especificando o local da operação ou da prestação e a competência para instituir isenção.

Passando adiante, o segundo capítulo deste estudo vai tratar das operações com combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, estabelecendo a competência para instituir imposto sobre essas operações, bem como abordando as definições constitucionais que regem a norma.

Nesse ponto, demonstra-se que, com as alterações legislativas sofridas pelo ICMS sobre combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, este passou a incidir de forma monofásica, afastando, aqui, a aplicação da norma da não-cumulatividade do imposto.

Por fim, o terceiro irá analisar, com fundamento nas considerações tecidas no primeiro e no segundo capítulo, a necessidade de que os Estados e o Distrito Federal celebrem convênio para outorgar isenção do ICMS incidente sobre os combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, posto que, sendo sua incidência monofásica, a arrecadação é destinada apenas para o Estado onde houve o consumo.

Diante disso, destaca-se que os Estados e o Distrito Federal não podem conceder isenção de ICMS de forma autônoma, já que isso resultaria em verdadeira guerra fiscal entre os entes federativos, considerando-se que a sistemática de não-cumulatividade e a

cadeia de crédito e débito formada ao longo das diversas operações e prestações, produzem consideráveis reflexos na distribuição do montante arrecadado com este imposto.

Assim, a análise aqui proposta encerra-se com a visão jurisprudencial a respeito do tema, colacionando precedentes recentes do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios que demonstram a inexistência de posicionamento pacificado no âmbito do judiciário.

Feitas essas considerações, importante observar que este estudo foi desenvolvido através da utilização do método dogmático-instrumental; ou seja, o tripé metodológico do direito: legislação, doutrina e jurisprudência. No mais, a técnica de pesquisa foi elaborada pelo levantamento bibliográfico sobre o tema junto com a análise documental da jurisprudência. Ademais, o estudo tem como respaldo legal a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a legislação infra-constitucional que trata do tema.

1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

1.1 Disposição constitucional

Segundo o art. 155, II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Trata-se de um imposto com múltipla incidência sobre as variadas situações eleitas pelo legislador¹.

Esta é a redação do supracitado artigo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

ROQUE ANTONIO CARRAZA esclarece que:

“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que de modo algum, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois,

¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 601.

pele menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.”²

O ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal³, sendo também um imposto complexo pelo fato de sua incidência alcançar diversas fases relativas às multiplicidades de situações tributadas, normalmente ocorridas em Estados diversos.⁴

Como a competência para instituir o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal, e esse imposto possuir uma pletera de hipóteses de incidências, infundáveis disputas entre os Estados e o Distrito Federal pela titularidade do valor arrecadado ocorrem freqüentemente.⁵

Nesse contexto surge a denominada “Guerra Fiscal” entre os referidos entes da Federação, assunto que será abordado mais adiante.⁶

Essa complexidade encontra raízes na sua origem, pois o ICMS é resultado da conglomeração de diversos impostos antecessores, cuja previsão residia em um ambiente tributário assistemático.⁷

Com efeito, a alínea *b* do inciso I do art. 6º da Constituição de 1934⁸ atribuía competência à União para instituir o imposto de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão. As alíneas “*d*” e “*e*” do inciso I do art. 8º da

² CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 30/31.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 601.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 341.

⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 427.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 363.

⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 427.

⁸ Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

(...)

b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

Carta de 1934⁹ outorgaram aos Estados competência para instituir imposto de consumo de combustíveis de motor de explosão e vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais.

Essa competência é mantida pela Constituição de 1937, sendo que a Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940, conferiu a União competência para instituir tributo sobre a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem, sendo parte da arrecadação distribuída entre os Estados e os Municípios.

Os incisos II e III do art. 15 da Constituição de 1946 estabeleceram ser competência da União decretar impostos sobre consumo de mercadorias e sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim a importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza. Aos Estados foi outorgada competência para instituir imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definido em lei estadual (Art. 19, IV).¹⁰

De acordo com as disposições constitucionais mencionadas nas linhas transatas, os Estados detinham competência para instituir o imposto sobre vendas e consignações, enquanto a União, a partir da Carta de 1946 tributava o consumo de

⁹ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

d) consumo de combustíveis de motor de explosão;

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

¹⁰ Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

mercadorias, a produção, comércio, distribuição e consumo de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, bem como os minerais e a energia elétrica.

Com a Emenda Constitucional nº 18/65, surge um modelo tributário mais claro e organizado. A União, entre outras competências, recebeu poderes para instituir impostos especiais incidentes sobre: a) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza; b) produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e c) produção, circulação ou consumo de minerais do País (art. 16, I, II e III, EC nº 18/65).¹¹

Os Estados passaram a ter competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (art. 12, EC nº 18/65). Nasce o ICM com previsão expressa da adoção da sistemática da não cumulatividade (§ 2º da Emenda Constitucional nº 18/65). Surgiu um novo imposto, que adotou a cobrança não cumulativa, *“inspirado nos tributos que começavam a ser instituídos na Europa Ocidental.”*¹² O ICM alcançava somente as operações relativas à circulação de mercadorias.¹³

A Constituição de 1967 conservou os poderes da União para instituir impostos sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, além de conferir-lhe competência para instituir imposto sobre serviços de comunicação, salvo os de natureza estritamente municipal (art. 22, VII, VIII, IX e X). Os Estados e o Distrito Federal

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 362.

¹² DINIZ, Pedro. **ICMS do Distrito Federal Comentado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2010, p. 8.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 602.

permaneceram competentes para instituir o ICM, sendo sua hipótese de incidência as operações de circulação mercadorias, havendo agora referência expressa de que as operações com lubrificantes e combustíveis líquidos também seriam tributadas pelo ICM (art. 24, II). A dinâmica da não cumulatividade foi preservada.¹⁴

A Carta de 1969 mantém basicamente a estrutura tributária da anterior, estabelecendo, entretanto, que o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, incidiria uma só vez sobre qualquer dessas operações (art. 21, VIII).¹⁵

No tocante ao ICM, a Constituição de 1969 já não faz referência a operações com lubrificantes e combustíveis líquidos, tratando apenas de operações relativas à circulação de mercadorias (art. 23, II).¹⁶ Preocupa-se também em detalhar que a isenção ou

¹⁴ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

(Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

¹⁵ Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

(...)

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e

¹⁶ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes (art. 23, II).¹⁷

HUGO DE BRITO MACHADO, adverte que a Constituição de 1969, objetivando evitar os problemas decorrentes da concessão de isenções do ICM pelos Estados:

*“estabeleceu que tais isenções seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto na lei complementar (CF, art. 23, § 6º). E a Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, disciplinou a celebração desses convênios.”*¹⁸

A Constituição de 1988 é quem condensou sob a sigla ICMS todas as hipóteses antes difusamente tributadas pela União, Estados e Distrito Federal. Nesse contexto, sobressaem nítidas as dificuldades para cobrança desse imposto, cuja competência para instituição é regional, embora sua incidência ocorra em várias fases das operações tributadas, de forma não cumulativa, normalmente ocorrente em vários Estados.¹⁹

Diante da tamanha mistura de interesses que envolvem a cobrança do ICMS, e da complexidade derivada da profusão de hipóteses de incidências reunidas em um só tributo regido pela dinâmica da não cumulatividade, sua regulamentação de âmbito local está sujeita a forte influência da legislação nacional. O inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição enumera em suas 09 (nove) alíneas diversas questões atinentes ao ICMS que devem ser tratadas por lei complementar.²⁰

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 362.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 343.

¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 602.

²⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 427.

A alínea “g” da citada disposição constitucional determina que isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS serão concedidos na forma disciplinada pela referida espécie legislativa.²¹

Segundo JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA e CAROLINA ROMANINI MIGUEL:

*“pode-se concluir que é por força do princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS que a concessão de isenções, incentivos e demais benefícios fiscais está condicionada à celebração de acordos entre as UF.”*²²

A exigência, portanto, destina-se a evitar a guerra fiscal que seria deflagrada pela profusão legislativa de normas regionais isoladas concessivas de benesses fiscais, normalmente editadas com o intuito de atrair empresas e investimentos para determinado Estado.²³

Alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, entretanto, fez surgir situação em que o ICMS incide de forma monofásica.²⁴ É o caso das operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, hipótese na qual o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo (Art. 155, § 4º, I, CF).²⁵

Abandonou-se a fórmula da não cumulatividade, adotando-se a incidência única sem a formação da cadeia de crédito e débito, destinando-se o produto da arrecadação

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 382.

²² OLIVEIRA, Júlio Maria e MIGUEL, Carolina Ramanini. **ICMS – Questões Fundamentais. Competência tributária para instituir o ICMS e a concorrência entre as unidades da Federação**. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 144.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

²⁴ Quanto à não-cumulatividade do ICMS e a incidência monofásica, Kiyoshi Harada explica que o imposto “*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 DF*”. (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 429).

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 626.

integralmente ao Estado onde ocorrer o consumo dos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.²⁶

Isso decorreu da necessidade de ajustes na tributação dos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, cuja fiscalização e arrecadação enfrentavam sérios problemas em virtude da regra de imunidade constante na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal²⁷, cuja redação preceitua:

“Art. 155. -----

(...)

§ 2º-----

(...)

X- não incidirá:

(...)

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

O regramento causava polêmica porque diversas operações realizadas entre Estados, na verdade se destinavam ao consumo, mas mesmo assim as grandes empresas brigavam judicialmente defendendo que mesmo nessa situação teriam direito a imunidade.²⁸ Por isso, surgiu a Emenda Constitucional nº 33/2001, que além de prever a hipótese de incidência monofásica do ICMS, antes mencionada, inseriu a alínea “h” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo que:

“Art. 155.-----

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 627.

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 627.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 434.

(...)

§2º-----

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, portanto, tiveram como principal escopo extirpar qualquer possibilidade de interpretação desvirtuada do texto constitucional a respeito da imunidade de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.²⁹

A normatização constitucional merece acurado exame para que se possa verificar a excepcionalidade da dispensa de celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, quando a isenção alcança operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.³⁰

1.2 Incidências e não incidências

O ICMS incide sobre diversas hipóteses descritas legalmente, sendo um imposto extremamente complexo, consoante já explicitado nas linhas transatas. Há diversos casos, entretanto, em que o imposto não incide. Isso ocorre quando determinada situação não

²⁹ Ricardo Alexandre explica que “trata-se da incidência monofásica (em etapa única) do ICMS. O objetivo foi submeter a cobrança do tributo à sistemática da substituição tributária para frente, antecipando a cobrança, otimizando a utilização da mão de obra fiscal e diminuindo a possibilidade de sonegação”. (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 628).

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 385.

foi eleita pelo legislador como fato gerador, ou está protegida por uma norma de imunidade ou de isenção.³¹

LUCIANO AMARO ensina que:

“Quando se fala de incidência (ou melhor, de incidência de tributo), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos. Fora desse campo, não se pode falar de incidência de tributo, mas apenas da incidência de normas de imunidade, da incidência de normas de isenção etc.

Todos os fatos que não tem a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não-incidência (de tributo).

Os fatos integrantes do campo da não-incidência podem 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 olhar 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).³²”

No caso do ICMS a Constituição de 1988 prevê em seu art. 155, X, alíneas, “a”, “b”, “c” e “d”, diversos casos de imunidades específicas do ICMS. Em se tratando de isenção, o ICMS possui singular forma de processamento para concessão desse favor fiscal, estando prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Carta Magna a seguinte exigência³³:

“Art. 155.-----

(...)

XII – cabe à lei complementar:

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Saraiva. São Paulo-SP. 14ª ed. 2008, pp. 279/280.

³³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 392.

(...)

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

Por conta da intrincada dinâmica da não-cumulatividade do ICMS³⁴ e sua complexa cadeia escritural de créditos e débitos, os Estado e o Distrito Federal não podem simplesmente editar leis individuais isentando ou concedendo incentivos e benefícios fiscais, porque tal prática causaria enorme desequilíbrio financeiro entre os entes Federados. A utilização de critérios individuais e egoísticos resultaria numa guerra fiscal de conseqüências drásticas.³⁵

Assim, por força de expresse mandamento constitucional, somente a lei complementar é quem pode disciplinar a forma como serão concedidas as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.³⁶

A questão é regulada até os dias atuais pela Lei Complementar nº 24/75, diploma normativo recepcionado pela Constituição de 1988, que disciplina o assunto da seguinte maneira:

“Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

Os Estados e o Distrito Federal, portanto, precisam celebrar convênios para viabilizar a concessão de isenções.³⁷

³⁴ De acordo com Ricardo Alexandre, “o ICMS 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”. (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 608).

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 384.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010. P. 393.

Trata-se de modelo atípico de edição da norma de isenção, que depende não da aprovação de lei em sentido formal e material pelo Poder Legislativo, mas sim de acordo entre as unidades da Federação sobre o assunto, tudo registrado na forma de um convênio ratificado por todos os entes Federados.³⁸

1.3 Contribuinte

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO salienta que:

“A CF-88 traça as materialidades do ICMS, tornando-se facilitada a tarefa do legislador ao compor o arquétipo do tributo no que tange aos contribuintes, que deverão ser (a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, (b) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (c) prestadores de serviço de comunicação.”³⁹

Segundo o art. 4º da Lei Complementar nº 87/96:

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

O dispositivo é integrado por um parágrafo único que estende a condição de contribuinte a determinadas pessoas que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial realizam determinadas aquisições em situações especificadas nos diversos incisos desse parágrafo único. Uma das hipóteses mais polêmicas diz respeito à importação de mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade (inciso I do parágrafo único do art. 4º da LC 87/96).⁴⁰

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 393.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 382.

³⁹ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 146.

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 616.

Devido a diversos questionamentos sobre a constitucionalidade da cobrança do ICMS tendo como contribuinte pessoas físicas ou jurídicas que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importam mercadorias, a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou a alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, cujo comando passou a prescrever o seguinte⁴¹:

“Art. 155.-----

(...)

§ 2º-----

(...)

IX – incidirá também:

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

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema no **Recurso Extraordinário nº 594.996/RS**⁴², ainda pendente de julgamento. O exame do caso pela Suprema Corte irá dirimir a controvérsia e acabará com milhares de disputas judiciais envolvendo o assunto.

A Lei Complementar nº 87/96 disciplina também a questão da sujeição passiva indireta no seu art. 5º, nos seguintes termos:

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 381.

⁴² EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ICMS. EC 33/2001. O debate travado nos presentes autos diz com a incidência de ICMS na importação de equipamento médico por sociedade civil não-contribuinte do imposto, após a Emenda Constitucional n. 33/2001, que conferiu nova redação ao disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição do Brasil. Repercussão Geral reconhecida. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 594996 RG, Rel. Min. Eros Grau, j. 11 jun. 2009, DJe 06 ago. 2009)

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

Segundo a disposição legal, pessoa distinta daquela que realizou o negócio jurídico poderá ser responsabilizada pelo recolhimento do ICMS quando concorrerem para o não recolhimento do tributo. Em seguida vem o art. 6º disciplinando a questão do substituto tributário⁴³, cuja redação assim está escrita:

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.”

Em relação à substituição tributária, importante destacar a grande discussão ocorrida sobre a devolução do imposto pago sob o regime de substituição tributária progressiva, sistemática prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, quando o fato gerador não viesse a ocorrer.⁴⁴

A celeuma chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 1851, que ao apreciar o caso decidiu o seguinte:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao

⁴³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 634.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 381.

*delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.** (Grifei) Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”*

(ADI 1851/AL. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. DJ: 22/11/2002)⁴⁵

Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal somente a não realização do fato gerador presumido é que enseja o direito a restituição. Eventual distorção da base de cálculo não conferiria ao contribuinte o direito a restituição, pois o fato gerador presumido é definitivo e não transitório.⁴⁶

O assunto, contudo, está sendo discutido novamente no Supremo Tribunal Federal, cuja composição atual é distinta daquela existente no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade acima citada.

1.4 Ocorrência do fato gerador

A expressão fato gerador sofre críticas de criteriosa doutrina. PAULO DE BARROS CARVALHO prefere fazer uma distinção nominativa entre momentos e situações

⁴⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1851. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 19 mar. 2003, DJ 25 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

⁴⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1851. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 19 mar. 2003, DJ 25 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

diversas que constituem a previsão legislativa e a concretização do fato hipotético previsto na norma, sugerindo o seguinte em sua meticulosa obra:

“Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar evento jurídico tributário, reservando a locução fato jurídico tributário para o relato linguístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

(...)

*Daqui para frente utilizaremos estas duas expressões para representar, caracterizadamente, a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata (**hipótese tributária**) e sua projeção factual (**fato jurídico tributário**).”⁴⁷*

Apesar dos lúcidos argumentos doutrinários, a expressão fato gerador foi amplamente adotado pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro, estando consolidada na legislação e no Código Tributário Nacional⁴⁸, razão pela qual esta expressão será adotada ao longo deste trabalho.

O fato gerador do ICMS apresentada multiplicidade de situações, consoante já assinalado nas linhas transatas, incidindo esse imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Inciso II do art. 155 da CF).⁴⁹

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 278/279.

⁴⁸ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁴⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 631.

A Lei Complementar nº 87/96 delimita o momento da ocorrência do fato gerador no seu art. 12⁵⁰, prescrevendo o seguinte:

“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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

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; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002).”

1.4.1 Local da operação ou da prestação

A Lei Complementar nº 87/96 cuida também da definição do local da operação ou da prestação para efeito da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável em seu art. 11⁵¹, cujo teor é o seguinte:

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

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

⁵¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 435/436.

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

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

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

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

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

a) onde tenha início a prestação;

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

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

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

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

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

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

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

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

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

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

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Tanto o momento da ocorrência do fato gerador, quanto o local da operação ou prestação para efeito da cobrança do ICMS estão definidos na Lei Complementar nº 87/96.

52

A concretização dos efeitos legais derivados da citada regulamentação, entretanto, não se processa de forma pacífica, dada a complexidade desse tributo, notadamente no que diz respeito à competência para concessão de isenções.⁵³

1.4.2 Competência para instituir sanção

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“As isenções podem ser consideradas limitações jurídicas ao poder de tributar, originárias, no sistema federativo brasileiro, de leis editadas pela União, Estados-membros e Municípios.”⁵⁴

As isenções são classificadas segundo vários critérios. HUGO DE BRITO MACHADO as classifica da seguinte maneira:

“Segundo o CTN, as isenções podem ser:

I – Quanto à forma de concessão:

- a) absolutas, ou em caráter geral – concedidas diretamente pela lei;*
- b) relativas, ou em caráter específico – concedidas por lei, mas efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa;*

II – Quanto à natureza:

- a) onerosas ou condicionadas – concedidas sob condição que implique ônus para o interessado;*
- b) simples – sem a imposição de condições ao interessado.*

III – Quanto ao prazo:

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

⁵³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 631/632.

⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2001, p. 157.

- a) *por prazo indeterminado;*
- b) *por prazo certo.*

IV – Quanto à área:

- a) *amplas – prevalentes em todo o território da entidade tributante;*
- b) *restritas ou regionais – prevalentes apenas em parte do território da entidade tributante.*

V – Quanto aos tributos que alcançam:

- a) *gerais – abrangem todos os tributos;*
- b) *especiais – abrangem somente os tributos que especificam.*

Embora sem classificação no CTN, as isenções podem ser classificadas, ainda:

VI – Quanto ao elemento com que se relacionam:

- a) *objetivas – concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação;*
- b) *subjetivas: concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária;*
- c) *objetivo-subjetivas, ou mistas – concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.*⁵⁵

As isenções, portanto, podem ser concedidas levando em consideração os mais variados fatores. No que toca à competência para outorgar a isenção, verifica-se que competente para tanto é a unidade da Federação dotada de competência para instituir o tributo. A outorga de isenção pelo mesmo ente competente para tributar é o que se denomina isenção autonômica. Essa é a forma adotada pelo nosso ordenamento jurídico.⁵⁶

Quando um ente diverso daquele que possui competência para instituir tributo é quem concede a isenção, ocorre a denominada isenção heteronômica. Nesse sentido a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 205/206.

⁵⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 268.

“As isenções podem ser, ainda, classificadas em autonômicas e heterônômicas. Diz-se que uma isenção é autonômica se esta é concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere. Diz-se que uma isenção é heterônoma se esta é concedida por lei de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere.

Na Constituição anterior havia expressa autorização à União para conceder, por meio de lei complementar, isenção de impostos estaduais e municipais. Tinha-se neste caso exemplo de isenção heterônoma. Isenção concedida por lei complementar da União, concernente a impostos estaduais ou municipais.

Na Constituição Federal de 1988, porém, a regra inverteu-se. Agora, a União está proibida de conceder tais isenções. Mesmo assim existe ainda uma hipótese de isenção heterônoma expressamente permitida na CF/88. É a do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”.

Outro exemplo de isenção heterônoma é a relativa a impostos estaduais ou municipais, concedida pela União mediante tratado internacional.”⁵⁷

A isenção no âmbito do ICMS não segue essa regra porque, embora a competência para instituir o ICMS seja dos Estados e do Distrito Federal, sua sistemática de não cumulatividade e a cadeia de crédito e débito formada ao longo das diversas operações e prestações, normalmente realizadas de forma interestadual, produzem importantes reflexos na distribuição do montante a ser arrecadado.⁵⁸

Tanto é assim, que a Lei Complementar nº 87/96 se ocupou, por determinação constitucional, no detalhamento de vários aspectos atinentes a esse imposto, conforme se extrai do teor de vários artigos do mencionado diploma legal transcritos neste trabalho.⁵⁹

A isenção do ICMS de forma isolada por cada Estado resultaria na denominada guerra fiscal, que é:

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 206.

⁵⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 171.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

“na acepção utilizada pela ciência do direito, uma competição entre pessoas políticas com o fim de atrair aos seus territórios novos investimentos privados. Como principal artifício desta verdadeira disputa tributária entre unidades federadas, os Estados utilizam-se de isenções e benefícios fiscais para desonerar contribuintes e, com isso, garantir o seu desenvolvimento econômico.

(...)

Apesar de ser visualizada em vários tributos, a “guerra fiscal” do ICMS é aquela que mais se destaca, já que é responsável por uma grande fatia tributária.”⁶⁰

Assim, embora a competência para instituir isenção seja, em regra, do ente dotado de competência para instituir o tributo⁶¹, no caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal não podem conceder isenções isoladamente.⁶²

Essa preocupação já existia na Carta de 1969, cujo § 6º do art. 23 assim estava escrito:

“Art. 23.-----

(...)

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.”

Por conta dessa disposição constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 24/75, disciplinando a forma como as isenções e incentivos fiscais relacionados ao ICM seriam concedidos.⁶³

⁶⁰ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS; uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 128/129.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 268.

⁶² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 392.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 365.

A Constituição Federal vigente manteve essa exigência na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição de 1988, conferindo competência à lei complementar para regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos.⁶⁴

A Lei Complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição de 1988, sendo as isenções e incentivos fiscais do ICMS concedidas mediante a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, segundo as normas nela fixadas, através do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, órgão do qual todos os Estados e o Distrito Federal participam.⁶⁵

A isenção no âmbito do ICMS acaba sendo heteronômica, porque sua outorga depende da autorização dos demais Estados.⁶⁶

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 382.

⁶⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 172.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 392.

2 DAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DERIVADOS DO PETRÓLEO

2.1 Competência

A competência para instituir imposto sobre combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo sofreu diversas modificações nas Constituições que antecederam a de 1988. A Constituição de 1934 outorgou competência aos Estados para decertar imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão (art. 8º, I, “d”). Na Carta de 1937, a União detinha competência para instituir imposto sobre o consumo de quaisquer mercadorias (Art. 20, I, “b”).

A Constituição de 1946 conferiu à União competência para instituir imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza (Art. 15, III). A Emenda Constitucional nº 18/65, que deu nova conformação a estrutura tributária brasileira, manteve a competência da União para tributar combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo (Art. 16), situação que permaneceu inalterada na Constituição de 1967 (Art. 22, VIII). A Carta de 1969 também não trouxe alterações a respeito da competência da União para instituir imposto sobre combustíveis líquidos ou gasosos e lubrificantes derivados de petróleo (Art. 21, VIII).

Somente com a Constituição de 1988 houve significativa mudança na competência para instituir imposto sobre combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, cuja competência para instituição foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal.⁶⁷

2.2 Definições constitucionais

A alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá:

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

Por conta dos infundáveis questionamentos acerca do alcance desse preceito constitucional, decorrente da multiplicidade de operações que se pretendeu albergar sob a proteção da norma, a Emenda Constitucional nº 33/2001 acrescentou a alínea “h” ao inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta de 1988 e também o § 4º ao mesmo art. 155.⁶⁸

Eis o teor das disposições constitucionais:

“Art. 155.-----

(...)

§ 2º-----

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

⁶⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 628.

⁶⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 628.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

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 o disposto no art. 150, III, b.

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

Com essas alterações, o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo passou a incidir de forma monofásica, ficando afastada a aplicação da norma de não incidência na hipótese do consumo de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.

⁶⁹ Esse é o atual regramento do ICMS sobre a matéria.

⁶⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 629.

3 A NECESSIDADE DE CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIOS NO CONFAZ PARA OUTORGA DE ISENÇÃO

3.1 O CONFAZ e a celebração de convênios

Segundo o art. 1º do Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, este órgão tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.⁷⁰

O art. 2º do citado regimento define que o CONFAZ é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal, além de um representante do Governo Federal.⁷¹

Os Estados e o Distrito Federal são representados pelos seus Secretários de Finanças e o Governo Federal pelo Ministro da Fazenda, ou, pessoa por ele indicada. A

⁷⁰ Art. 1º. O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF, instituído pela Lei Complementar nº 1, de 2 de agosto de 1972, com as alterações introduzidas pelas Leis Complementares nºs. 18/83, de 29.12.83, 36/87, de 30.03.87, 45/89 de 24.05.89 e 78/96, de 28.06.96, tem por finalidade o julgamento de questões tributárias entre os contribuintes e o Estado, em segunda instância administrativa.

Parágrafo único. O CCRF é vinculado administrativamente à Secretaria de Estado da Fazenda, tem sede na Capital e jurisdição em todo território do Estado.

⁷¹ Art. 2º. O CCRF é composto de:

I - Corpo Deliberativo;

II - Representação da Secretaria de Estado da Fazenda;

III - Corpo Instrutivo.

presença de um representante do Governo Federal é exigência expressa da Lei Complementar nº 24/75, sendo este membro o Presidente do CONFAZ (art. 2º).⁷²

As isenções no âmbito do ICMS submetem-se a processo diferenciado, não sendo possível aos Estados concedê-las de forma autônoma, conforme assinalado por ROQUE ANTONIO CARRAZA:

*“unilateralmente, nem os Estados nem o Distrito Federal podem concedê-las. Não há, portanto, isenções autonômicas em matéria de ICMS.”*⁷³

A discussão e regulação das isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, portanto, são concedidos mediante deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal reunidos no CONFAZ, por meio da aprovação de convênios celebrados e ratificados por todos os seus membros.⁷⁴

3.2 A Lei Complementar nº 24/75

A Lei Complementar nº 24/75 é o diploma normativo que, tendo sido recepcionado pela Constituição de 1988, regula a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, conforme exige a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta Magna.⁷⁵

O art. 1º da Lei Complementar nº 24/75 estabelece o seguinte:

“Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta lei.”

⁷² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 173.

⁷³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 776.

⁷⁴
⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 232.

ROQUE ANTONIO CARRAZA, entretanto, adverte que:

“Assentadas estas premissas, fica fácil proclamar que o convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, “legislar” a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde têm assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá.

(...)

Isto tudo nos permite concluir que não é o convênio que concede a isenção de ICMS. Ele apenas permite que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha a fazê-lo.”⁷⁶

Assim, aprovada a concessão de uma isenção por meio de convênio, por força do princípio da legalidade, o correto é que seja editado um decreto legislativo pela Assembleia Legislativa, ratificando a isenção na forma como deliberada no CONFAZ, fazendo com que ela passe a valer no âmbito do Estado. Todo o trâmite para a celebração desses convênios deve obediência irrestrita a Lei Complementar nº 24/75.⁷⁷

3.3 O atual cenário político

Apesar da existência da regulamentação contida na Lei Complementar nº 24/75, vários Estados e o Distrito Federal editaram ao longo dos últimos anos diversas leis tratando sobre isenções, benefícios e incentivos fiscais sem submeter o assunto à deliberação perante o CONFAZ. Os interesses políticos circunstanciais se sobrepõem ao comando normativo e atropelam os ritos legais necessários para a outorga de isenções, benefícios e incentivos fiscais.⁷⁸

A denominada guerra fiscal entre os Estados acabou provocando uma plethora de ações diretas de inconstitucionalidades nos últimos anos, sobrecarregando o

⁷⁶ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 365

⁷⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 173.

⁷⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 171.

Supremo Tribunal Federal e gerando grave insegurança jurídica para o contribuinte, pois embora estivesse cumprindo uma lei aparentemente inconstitucional, não poderia se insurgir contra sua aplicabilidade enquanto o Supremo não suspendesse liminarmente sua eficácia, ou a declarasse inconstitucional. Assim, corria grave de risco de usufruir das benesses legais e depois receber uma conta fabulosa para pagar porque o Estado deixou de observar o rito legal adequado.⁷⁹

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou diversas ações diretas de inconstitucionalidade decidindo pela impossibilidade de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, atinentes ao ICMS, sem a observância do disposto na Lei Complementar nº 24/75. Essas decisões serão devidamente abordadas no tópico “visão jurisprudencial.”

As disputas políticas, entretanto, sinalizam que a luta entre os Estados pode não ter chegado ao fim, porque os apetites políticos ocasionais poderão produzir, apesar do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, normas inconstitucionais para satisfazer, ainda que de forma fugaz, a política fiscal de alguns Estados.⁸⁰

3.4 A peculiaridade do ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e a desnecessidade de convênio para concessão de isenção

Conforme salientado no curso deste trabalho, por força das normas constantes no art. 155, § 2º, XII, “h” e § 4º, I, da Constituição Federal, nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o ICMS cabe ao Estado onde ocorrer o consumo.⁸¹

Eis o teor dos dispositivos:

⁷⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 170/173.

⁸⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 173.

⁸¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 629.

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

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de telecomunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observa - se - á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;”

Trata-se de hipótese excepcional de incidência monofásica desse imposto, cuja regra é a sua não-cumulatividade em cada operação sobre, nos termos o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o ICMS, *in verbis*:

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

I - (...)

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

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

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

A fórmula idealizada busca evitar que, nas diversas etapas da circulação de mercadorias e da prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. Para que o sistema funcione perfeitamente, o contribuinte deve compensar o imposto pago na entrada de mercadoria, recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, com o valor devido na operação posterior, incidindo a tributação somente sobre o valor adicional ao preço⁸².

Em virtude dessa singularidade, as isenções necessitam de autorização através de convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal, nos moldes delineados na Lei Complementar nº 24/75.⁸³

Segundo MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

“Essa invenção brasileira, a dos convênios interestaduais, resulta do princípio da não – cumulatividade do ICMS e da necessidade, em um Estado Federal, de se evitarem as regras díspares, unilateralmente adotadas (concessivas de benefícios, incentivos e isenções), prejudiciais aos interesses de uns, falseadoras da livre concorrência e da competitividade comercial, e sobretudo, desagregadoras da harmonia político-econômica nacional.” (Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 98).⁸⁴

A norma contida no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, portanto, é corolário da necessidade da manutenção da uniformidade de um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, que é não cumulativo. Como as operações

⁸² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 325.623-AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 14 mar. 2006, DJ 07 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

⁸³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 173.

⁸⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 375.

tributadas podem ocorrer em vários Estados até chegar ao seu destinatário. Por conta disso, as legislações estaduais não poderiam regular a política de isenção de forma autônoma, porque a outorga desse benefício produz reflexos na cadeia de créditos e débitos do ICMS, influenciando no seu resultado final.⁸⁵

A concessão de isenções de forma desmedida, sem dúvidas, causaria uma série de problemas. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES alerta que:

“isenta a operação de circulação de mercadorias em determinado estágio do ciclo econômico, quer dizer, em qualquer das etapas do processo de circulação, essa medida desagravatória importaria paradoxalmente num agravamento de ônus fiscal sobre a etapa subsequente. Por exemplo, a isenção da circulação no setor industrial acarretaria a oneração do setor de comercialização de produtos, dada a exclusão na hipótese, de crédito fiscal anterior a deduzir.”⁸⁶”

Mais adiante, prossegue o eminente tributarista esclarecendo que nas operações interestaduais:

“esse problema agravar-se-ia sensivelmente, porque a isenção outorgada num determinado Estado, além de revestir-se dos inconvenientes já apontados, de vez que o revendedor do produto não teria, a seu favor, crédito do imposto a deduzir, importaria apenas no beneficiamento de outro, para onde a mercadoria isenta tivesse sido remetida. O imposto seria incorporado à receita tributária deste último Estado, sem dedução de crédito fiscal correspondente à operação interestadual de transferência, porque não teria sido precedentemente pago quando saíra do Estado produtor.”⁸⁷”

Como se vê, a necessidade de celebração de convênios para outorga de isenções do ICMS decorre da não – cumulatividade desse imposto, cuja apuração exige a formação de uma cadeia de créditos e débitos. Se essa sistemática é indevidamente

⁸⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 173.

⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. Malheiros Editores. 2001, p. 372.

⁸⁷ Idem, p. 372/373.

interrompida, as conseqüências na arrecadação dos diversos Estados e do Distrito Federal podem ser desastrosas.⁸⁸

Nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, por força das normas constantes no art. 155, § 2º, XII, “h” e § 4º, I, da Constituição Federal, o ICMS cabe ao Estado onde ocorrer o consumo, sendo a incidência desse imposto monofásica.

⁸⁹

Nesse contexto, não há que se falar em necessidade de celebração de convênio, pois a situação escapa a exigência contida no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, aplicável somente às isenções a serem concedidas quando a tributação ocorre de forma não - cumulativa.

A previsão contida no inciso IV do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, no sentido de que as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, conforme disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, dirige-se ao inciso II do § 4º do art. 155, cujo teor é o seguinte:

“nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;”

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 382.

⁸⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 630.

Nessa hipótese se faz necessário celebrar convênio para dispor sobre alíquotas e isenções, pois o imposto será repartido entre origem e destino, sendo a operação realizada entre contribuintes, e não entre contribuinte e consumidor final.⁹⁰

No caso incidência monofásica do prevista no inciso I do § 4º do art. 155, não há necessidade de convênio para outorga de isenção, visto que o ICMS pertence exclusivamente ao Estado onde ocorrer o consumo, diferentemente da situação existente no inciso II desse mesmo parágrafo, onde existe previsão de repartição do ICMS.

Ademais, o inciso IV do § 4º do art. 155 da Constituição Federal determina a celebração de convênio para fixação de alíquotas, sem se referir à concessão de isenções. Por isso, é questionável a incidência dessa norma no caso do inciso I, mesmo para fixação de alíquotas, tendo em vista o modelo monofásico do ICMS nesse caso.⁹¹

Logo, não há que se falar em necessidade de celebração de convênios para isenção do ICMS com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.

3.5 Visão jurisprudencial

Recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou diversas ações diretas de inconstitucionalidade, decidindo não ser possível a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a formalização de convênios entre os Estados e o Distrito Federal.

Nesse sentido os seguintes precedentes:

“EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de

⁹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 172.

⁹¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 630.

Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. ”

*(ADI 2345/SC. Relator: Ministro CEZAR PELUSO. DJe: 05/08/2011)*⁹²

“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. ”

1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07.

2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição.

3. Ação direta julgada parcialmente procedente.”

*(ADI 1247/PA. Relator Ministro DIAS TOFFOLI. DJe: 17/08/2011)*⁹³

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por

⁹²SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2345. Rel. Min. Cezar Peluso, j. 30 jun. 2011, DJe 05 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

⁹³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1247. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01 jun. 2011, DJe 17 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.”

(ADI nº 3794/PR. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. DJe: 01/08/2011)⁹⁴

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINARES DE INÉPCIA DA INICIAL, DE INCINDIBILIDADE DA LEI, E DE IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE CONCENTRADO DE DECRETO REGULAMENTAR REJEITADAS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA PARCIALMENTE ACOLHIDA. DECRETOS ATACADOS QUE FORAM REVOGADOS OU CUJOS EFEITOS SE EXAURIRAM. CARÊNCIA SUPERVENIENTE DA AÇÃO. INTERESSE PROCESSUAL. UTILIZAÇÃO DE POLÍTICA DESONERATÓRIA PELO DF. ICMS. “GUERRA FISCAL”. ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, g, DA CF. LEI COMPLEMENTAR 24/75. NECESSIDADE DE CONSENSO DE TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

I - Rejeição da preliminar de inépcia da petição inicial pela ausência de indicação dos dispositivos legais apontados como violadores da Constituição Federal. Deixou evidenciado o autor que, no seu entender, os textos legais são, na sua integralidade, violadores do ordenamento constitucional pátrio. Possibilidade. Precedentes do STF.

II - Rejeição da preliminar de incindibilidade das leis para efeitos do exercício do controle concentrado de constitucionalidade, posto que alegação dessa natureza não pode ser invocada quando o normativo atacado trata individualmente questões diferentes.

III - Rejeição da alegação de impossibilidade de controle concentrado de decreto regulamentar, posto não se tratar de mero antagonismo entre ato infralegal, de um lado, e lei em sentido formal, de outro. A controvérsia enfrentada diz respeito ao ato administrativo normativo editado em perfeita consonância com a lei regulamentada, mas que, assim como ela, supostamente estaria a atentar contra o texto constitucional.

IV - Alegação preliminar de ofensa indireta à Constituição que se confunde com próprio mérito da controvérsia travada.

V - Acolhimento da alegação de ausência de pertinência temática do autor para a discussão da constitucionalidade da Lei 2.427, de 14 de julho de 1999, pois o mencionado diploma normativo não traz referência específica alguma à competência legislativa estadual, assim como não faz qualquer menção aos incentivos ou benefícios tributários relacionados ao ICMS.

VI - O controle de constitucionalidade concentrado não encontra obstáculo

⁹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 3794. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01 jun. 2011, DJe 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

na norma constitucional de eficácia contida. A regulamentação relegada à lei federal deve necessariamente respeitar os fins e os limites traçados pela norma constitucional, razão pela qual, quando violados algum destes, perfeitamente possível o exercício do controle de constitucionalidade.

VII - O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa “guerra fiscal” entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

VIII - Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS. Precedentes do STF.

IX - O Decreto 20.957, de 13 de janeiro de 2000 teve os seus efeitos integralmente exauridos, enquanto que os Decretos 21.077/00, 21.082/00 e 21.107/00 foram revogados, fato que implicou na carência superveniente da ação. Interesse processual.

X - Parcial procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso I e seus §§ 2º e 3º; do artigo 5º, seus incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I; do artigo 6º, na sua integralidade; e dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 7º, todos da Lei 2.483, de 19 de novembro de 1999.”

(ADI nº 2549/DF. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. DJe: 03/11/2011)⁹⁵

Nesta última decisão citada, o eminente Ministro relator destacou em seu percuciente voto:

“O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Quis o legislador constituinte, ao mencionar “deliberação” dos Estados e do Distrito Federal, evidenciar a necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa “guerra fiscal” entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas a forma

⁹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2549. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01 jun. 2011, DJe 03 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional.

A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar nº 24/75, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal.

(...)

É evidente que essa preocupação, ao restar positivada, demonstra o zelo do legislador constituinte com os equilíbrios financeiro e político inerentes ao pacto federativo. O federalismo opõe certas condicionantes à atuação dos entes federados de forma a preservar a sua harmonia e eficiência.

(...)

A guerra fiscal, tal como é atualmente conhecida, em muito prejudica a elaboração de políticas públicas sérias e conjugadas entre os entes federados, tão essenciais ao desenvolvimento do país.”⁹⁶

Consoante fartamente destacado no trecho acima mencionado, a preocupação do Supremo Tribunal Federal foi preservar as normas constitucionais dirigidas à manutenção de um equilíbrio federativo na seara do ICMS. A guerra fiscal, tal como alerta o eminente Ministro relator, representa um risco para o pacto federativo.

É de se observar, entretanto, que as decisões proferidas analisam casos genéricos de benefícios e incentivos fiscais normalmente concedidos com rótulos cujo conteúdo não reflete a realidade, bem como sobre isenções nas situações em que o ICMS incide obedecendo à dinâmica da não-cumulatividade. Nesses casos, fica evidente que a não celebração de convênios poderá causar sérios desequilíbrios regionais.

Se o intuito é evitar a guerra fiscal e proteger o pacto federativo, quando o ICMS incide de forma monofásica, pertencendo o produto de sua arrecadação exclusivamente

⁹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2549. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01 jun. 2011, DJe 03 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

a um Estado, não se mostra razoável concluir pela necessidade de celebração de convênios, diante da impossibilidade da ocorrência de desequilíbrio regional.

Como se vê, não houve abordagem acerca da hipótese na qual a incidência do ICMS é monofásica, como acontece com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo. O Supremo Tribunal Federal examinou o assunto sem adentrar nessa excepcionalidade.

Um caso, entretanto, envolvendo a outorga de isenção de óleo diesel pelo Distrito Federal, por meio da Lei nº 4.242/2008, foi apreciado em sede de ação direta de inconstitucionalidade pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que assim decidiu:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DISTRITAL Nº 4.242/2008 - ISENÇÃO DE ICMS - OPERAÇÕES INTERNAS DE ÓLEO DIESEL DESTINADOS A ÔNIBUS E MICROÔNIBUS DO SISTEMA DE TRANSPORTE PÚBLICO COLETIVO URBANO DO DISTRITO FEDERAL - PRELIMINARES DE INCOMPETÊNCIA DO TJDFT E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA REJEITADAS - MÉRITO: ALEGADA AFRONTA AOS ARTIGOS 19, CAPUT, 128, II, 131, I, 135, § 5º, VII E 149, § 7º, II, DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL - INOCORRÊNCIA - AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE - MAIORIA.

I - Tendo a presente ação direta de inconstitucionalidade por escopo a impugnação de legislação distrital perante a Lei Orgânica do Distrito Federal, presente a competência desta e. Corte para o seu exame.

II - Eventual prejuízo ao patrimônio público é efeito secundário e reflexo do vício de inconstitucionalidade, que ainda assim não se confunde com o objeto da ADI, consistente em expurgar do sistema legal norma que esteja em contrariedade aos preceitos constitucionais. Rejeita-se, assim, a preliminar de inadequação da via eleita.

III - O Estado, buscando efetivar o princípio da igualdade não só em seu sentido formal, mas também no sentido material, amplia seus objetivos, não se restringindo somente à fiscalidade firmada no princípio da capacidade contributiva, mas também na utilização do instituto da extrafiscalidade, por meio do qual ingressa na ordem econômica agindo através das normas tributárias, a fim de promover ações de fomento às atividades econômicas e sociais na busca do bem comum de toda a sociedade. Assim, a isenção fiscal, como manifestação da extrafiscalidade dos tributos, submete-se, de igual forma, a todos os princípios constitucionais administrativos,

ressaltando-se o da isonomia tributária, segundo o qual os contribuintes, em idênticas circunstâncias e características de capacidade contributiva, estejam submetidos a idêntico regime tributário, como na hipótese dos autos.

IV - Não se observa violação ao artigo 131, I, da LODF, pois a lei objurgada estabelece prazo para sua vigência (art. 94 da LC nº 13/96), não havendo se falar em valor, por se tratar de hipótese de exclusão do crédito tributário. Da mesma forma, não ocorre ofensa ao artigo 135, § 5º, VII, da LODF, porquanto a incidência monofásica de ICMS nas operações internas que destinem óleo diesel a empresas permissionárias de transporte público coletivo urbano do DF implica na desnecessidade de deliberação prévia dos entes federados (convênios), pois o imposto caberá somente ao estado em que ocorrer o consumo, não se apresentando a hipótese de desequilíbrio financeiro entre os Estados e o Distrito Federal. (Grifei)

V - O artigo 149, § 7º, inciso II da Lei Orgânica do DF estabelece que o projeto de lei orçamentária deverá identificar o efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, não sendo, portanto, parâmetro de inconstitucionalidade para a lei combatida que concedeu a isenção, esta perfeitamente compatível com o arcabouço constitucional distrital.

(20080020175992ADI, Relator LECIR MANOEL DA LUZ, Conselho Especial, julgado em 10/11/2009, DJ 03/03/2010 p. 61) ”⁹⁷

O voto do Desembargador relator registra que:

“Segundo o dispositivo em tela, impõe-se a edição de lei complementar federal para disciplinar a forma como, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal poderão conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Contudo, a incidência monofásica de ICMS nas operações internas que destinem óleo diesel a empresas permissionárias de transporte público urbano coletivo do Distrito Federal implica na desnecessidade de deliberação prévia dos entes federados (convênios), porquanto o imposto caberá somente ao Estado em que ocorrer o consumo (§ 4º inciso I do art. 155 da CF, os primeiros acrescentados pela EC nº 33/2001), não ocorrendo a hipótese de desequilíbrio financeiro entre estados e Distrito Federal.”⁹⁸

⁹⁷ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. Conselho Especial. ADI 20080020175992. Rel. Des. Lecir Manoel da Luz, j. 10 nov. 2009, DJe 03 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

⁹⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. Conselho Especial. ADI 20080020175992. Rel. Des. Lecir Manoel da Luz, j. 10 nov. 2009, DJe 03 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

Como se vê, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal decidiu pela dispensabilidade da celebração de convênio para outorga de isenção quando a incidência do ICMS ocorre de forma monofásica e o imposto pertence inteiramente ao Estado onde ocorrer o consumo. Trata-se de precedente importante e que aborda a matéria por ângulo antes não visualizado pelos tribunais.

O acórdão foi impugnado pelo **Recurso Extraordinário nº 634.427/DF**⁹⁹, interposto pelo Ministério Público do Distrito Federal, que ainda não foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, mas já recebeu parecer da Procuradoria - Geral da República opinando pelo não conhecimento do recurso.

O exame desse recurso fará com que o Supremo Tribunal Federal se manifeste especificamente sobre a questão da necessidade de celebração de convênio quando excepcionalmente o ICMS incide de forma monofásica e o produto da sua arrecadação pertence exclusivamente ao Estado onde ocorre o consumo.

Caso o Supremo Tribunal Federal não conheça do recurso, conforme manifestação da Procuradoria - Geral da República, ficará valendo o acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, restando firmada a posição pelo descabimento da celebração de convênio para conceder isenção de ICMS quando sua incidência for monofásica.

No âmbito jurisprudencial, portanto, ainda não há uma definição da matéria.

⁹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 634.427. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

CONCLUSÃO

A Carta de 1969 já exige que a forma de concessão das isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICM fossem estabelecidas em lei complementar. Por conta disso foi editada a Lei Complementar nº 24/75, disciplinando que os Estados e o Distrito Federal deliberariam conjuntamente acerca da concessão das benesses fiscais do ICM.

A Constituição de 1988 manteve essa exigência, sendo a Lei Complementar nº 24/75 recepcionada pelo atual texto constitucional.

A necessidade de celebração de convênios para outorga de isenções do ICMS decorre da não cumulatividade desse imposto, cuja apuração exige a formação de uma cadeia de créditos e débitos. Se essa sistemática é indevidamente interrompida, as consequências na arrecadação dos diversos Estados e do Distrito Federal podem ser desastrosas.

Em virtude de alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, surge na Constituição hipótese de incidência do ICMS de forma monofásica prevista no inciso I do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, cujo texto prescreve:

“Art. 155.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observa - se - á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;”

Na hipótese acima descrita, como a incidência do ICMS acontece apenas no local onde ocorrer o consumo de lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto cabe inteiramente ao Estado em que acontece o consumo.

Não parece razoável e nem lógico exigir que o Estado tenha que celebrar convênio para que possa outorgar isenção em relação a um imposto que incide apenas uma vez e cujo produto da arrecadação lhe pertence integralmente. Seria indevida ingerência em sua autonomia, despida de motivação real, pois a concessão de isenção do ICMS no contexto acima referenciado não fomentaria guerra fiscal e também não significaria ameaça ao equilíbrio federativo fiscal.

O Supremo Tribunal Federal deixou claro que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS só podem ser realizadas mediante a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, por conta do disposto na alínea “g” do inciso XII do art. 155 da Constituição Federal. Tudo isso para dar concretude ao regramento constitucional que vela pela preservação do pacto federativo e equilíbrio da arrecadação tributária do ICMS.

A Suprema Corte, contudo, não chegou a debater se na excepcionalidade de o ICMS incidir de forma monofásica, seria necessário celebrar convênios, pois nessa hipótese a arrecadação do imposto pertence somente a um Estado, não sendo possível visualizar possibilidade de guerra fiscal nesse contexto.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal é quem examinou recentemente a questão abordando exatamente esse ponto, tendo decidido pela desnecessidade da celebração de convênio para que o Distrito Federal outorgasse isenção de ICMS sobre óleo diesel, conforme previsto na Lei Distrital nº 4.242/2008.

Isso ocorreu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2008.00.2.017599-2, ocasião na qual o Tribunal de Justiça do Distrito Federal deixou claro que:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DISTRITAL Nº 4.242/2008 - ISENÇÃO DE ICMS - OPERAÇÕES INTERNAS DE ÓLEO DIESEL DESTINADOS A ÔNIBUS E MICROÔNIBUS DO SISTEMA DE TRANSPORTE PÚBLICO COLETIVO URBANO DO DISTRITO FEDERAL - PRELIMINARES DE INCOMPETÊNCIA DO TJDF E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA REJEITADAS - MÉRITO: ALEGADA AFRONTA AOS ARTIGOS 19, CAPUT, 128, II, 131, I, 135, § 5º, VII E 149, § 7º, II, DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL - INOCORRÊNCIA - AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE - MAIORIA.

I - Tendo a presente ação direta de inconstitucionalidade por escopo a impugnação de legislação distrital perante a Lei Orgânica do Distrito Federal, presente a competência desta e. Corte para o seu exame.

II - Eventual prejuízo ao patrimônio público é efeito secundário e reflexo do vício de inconstitucionalidade, que ainda assim não se confunde com o objeto da ADI, consistente em expurgar do sistema legal norma que esteja em contrariedade aos preceitos constitucionais. Rejeita-se, assim, a preliminar de inadequação da via eleita.

III - O Estado, buscando efetivar o princípio da igualdade não só em seu sentido formal, mas também no sentido material, amplia seus objetivos, não se restringindo somente à fiscalidade firmada no princípio da capacidade contributiva, mas também na utilização do instituto da extrafiscalidade, por meio do qual ingressa na ordem econômica agindo através das normas tributárias, a fim de promover ações de fomento às atividades econômicas e sociais na busca do bem comum de toda a sociedade. Assim, a isenção fiscal, como manifestação da extrafiscalidade dos tributos, submete-se, de igual forma, a todos os princípios constitucionais administrativos, ressaltando-se o da isonomia tributária, segundo o qual os contribuintes, em idênticas circunstâncias e características de capacidade contributiva, estejam submetidos a idêntico regime tributário, como na hipótese dos autos.

IV - Não se observa violação ao artigo 131, I, da LODF, pois a lei objurgada estabelece prazo para sua vigência (art. 94 da LC nº 13/96), não havendo se falar em valor, por se tratar de hipótese de exclusão do crédito tributário. Da mesma forma, não ocorre ofensa ao artigo 135, § 5º, VII, da LODF, porquanto a incidência monofásica de ICMS nas operações internas que destinem óleo diesel a empresas permissionárias de transporte público coletivo urbano do DF implica na desnecessidade de deliberação prévia dos entes federados (convênios), pois o imposto caberá somente ao estado em que ocorrer o consumo, não se apresentando a hipótese de desequilíbrio financeiro entre os Estados e o Distrito Federal. (Grifei)

V - O artigo 149, § 7º, inciso II da Lei Orgânica do DF estabelece que o projeto de lei orçamentária deverá identificar o efeito sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, não sendo, portanto, parâmetro de inconstitucionalidade para a lei combatida que concedeu a isenção, esta perfeitamente compatível com o arcabouço constitucional distrital.

(20080020175992ADI, Relator LECIR MANOEL DA LUZ, Conselho Especial, julgado em 10/11/2009, DJ 03/03/2010 p. 61) ”¹⁰⁰

A Corte de Justiça do Distrito Federal examinou aspecto antes inexplorado quando se tratava de isenção de ICMS: a necessidade, ou não, da celebração de convênio para a outorga de isenção quando a incidência do imposto ocorre de forma monofásica.

O acórdão será apreciado pelo Supremo Tribunal Federal está pendente de julgamento e somente após o seu exame pela Suprema Corte é que será consolidada a possibilidade de isenção, no caso do ICMS monofásico dos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, sem a celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.

¹⁰⁰ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. Conselho Especial. ADI 20080020175992. Rel. Des. Lecir Manoel da Luz, j. 10 nov. 2009, DJe 03 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. Malheiros Editores, 2001.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Pedro. **ICMS do Distrito Federal Comentado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS; uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Júlio Maria e MIGUEL, Carolina Ramanini. **ICMS – Questões Fundamentais. Competência tributária para instituir o ICMS e a concorrência entre as unidades da Federação**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

_____. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12. ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 634.427. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 325.623-AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 14 mar. 2006, DJ 07 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1247. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01 jun. 2011, DJe 17 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1851. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 19 mar. 2003, DJ 25 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2345. Rel. Min. Cezar Peluso, j. 30 jun. 2011, DJe 05 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2549. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01 jun. 2011, DJe 03 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 3794. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01 jun. 2011, DJe 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 594996. Rel. Min. Eros Grau, j. 11 jun. 2009, DJe 06 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 mar. 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS.
Conselho Especial. ADI 20080020175992. Rel. Des. Lecir Manoel da Luz, j. 10
nov. 2009, DJe 03 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br>>. Acesso
em: 2 mar. 2012.