

ICMS: LEITE, CREDIÁRIO E MICRO-EMPRESA

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário,
Professor de Direito Tributário Com-
parado e Presidente do Instituto Bra-
sileiro de Direito Tributário-USP.

1. A natureza das coisas (Ontologia) e a sua finalidade (Teleologia).
2. Os princípios constitucionais da seletividade em função da essencialidade do produto, mantido para o IPI, pelo ítem I, § 3º, IV do art. 153 da Constituição Federal de 1988 e a extensão dos mesmos princípios para o ICMS, previstos no ítem III, § 2º, letra b, ítem I do art. 153 da mesma Carta Magna.
3. As disposições da nova Constituição do Estado de Minas Gerais que, atendendo fielmente aos preceitos da Constituição Federal de 1988, em relação ao ICMS, instituíram a não incidência deste sobre encargo financeiro incorporado ao valor de operação de venda a prazo, realizada mediante sistema de crediário, direta

mente a consumidor final e sobre a saída de leite "in natura", para consumo, em operação interna e isenção à microempresa, como ao pequeno e miniprodutor rural.

4. Ação direta de inconstitucionalidade baseada em errôneo interesse fiscal e desprezo pela fome e pela incapacidade contributiva, proposta pelo Governador daquele Estado, Newton Cardoso, perante o Supremo Tribunal Federal, pretendendo a desconstituição daquelas pioneiras, humanitárias, louváveis e constitucionalíssimas providências do Poder Constituinte mineiro.

C O N S U L T A

A ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, por seu Procurador-Geral Dr. Júlio César dos Santos Esteves e a ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, por seu Presidente Dr. Paulo Roberto Bernardes, solicitam nosso parecer sobre o seguinte:

1. Argüindo perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal hipotéticas inconstitu

cionalidades de disposições da Constituição deste Estado, promulgada a 21 de setembro de 1989, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84-5, o Senhor Governador Newton Cardoso acusa de tais vícios, e transcreve, os seguintes dispositivos desta Constituição estadual:

Art.146 *Aplica-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação as seguintes normas:*

.....
IX - Não haverá incidência do imposto, ressalvada a hipótese prevista no inciso XI:

.....
d) sobre encargo financeiro incorporado ao valor de operação de venda a prazo, realizada mediante sistema de crediário, diretamente a consumidor final;

e) sobre a saída de leite "in natura", para consumo, em operação interna;

Art.148 A microempresa, assim definida em lei gozará de isenção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias para destinatário localizado neste

ou em outro Estado e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único - Os benefícios estabelecidos neste artigo serão aplicados ao pequeno e miniprodutor rural, assim classificado pelas normas do Manual de Crédito Rural.

2. Usando ainda a argumentação não jurídica, mas "AD TERROR", para impressionar a Suprema Corte, sem qualquer comprovações estatística, afirma o Senhor Governador que "considerando-se apenas a exoneração tributária das operações com leite, haverá um prejuízo emergente da ordem de quatro pontos percentuais na arrecadação do Estado", quando, ao reverso, é notoriamente sabido que a atual Reforma Constitucional Tributária aumentou tanto o número de impostos estaduais, como as participações dos Estados no resultado das arrecadações de impostos federais, precisamente para possibilitar aos Estados também atenderem às novas e sociais exonerações estatuidas pela Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, tanto para serviços como para mercadorias destinadas aos mais pobres, como para as Microempresas e as de pequeno porte.

3. Como deverão ser prestadas informações já requisitadas pela Suprema Corte, encarecemos a V.Exa. a urgência de sua possível colaboração, em relação a todos os citados dispositivos.

Belo Horizonte, 16 de outubro de 1989

P A R E C E R

I - Com incrível voracidade fiscal, como se fôra apenas e tão somente o atual Governador do Estado de Minas Gerais, exclusivamente coletor de impostos, sem ter nenhuma consideração com o bem estar da população, sobretudo da mais pobre, ou sem capacidade contributiva; nem ter lido ou não querer obedecer aos princípios e normas fundamentais expressos na nova Constituição Federal, que exemplarmente foram transpostos e explicitados nas disposições da recente Constituição do Estado de Minas Gerais, é que, afoitamente, S.Exa. propôs a noticiada Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal, acumulada do pedido de suspensão imediata da eficácia, senão ve-

jamos :

OS TEXTOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

II - Sob a rubrica "DOS ESTADOS FEDERADOS", estatui a Constituição da República:

Art.25 - *Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.*

§ 1º *São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.*

Ao tratar "Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal", dispõe ainda a Lei Magna, literalmente:

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

I - *impostos sobre:*

b) *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

III - Como se vê, tendo assim a

Constituição Federal conferido aos Estados-membros esses poderes derivados e a competência privativa para instituir o ICMS, isto é, criar a incidência ou a não incidência com observância dos princípios contidos na Constituição Federal, passemos logo a constatar quais esses princípios gerais e especiais, até chegarmos aos específicos que, como novidades da Lei Fundamental cabem ao Estado-membro, por seus constituintes, não somente obedecê-los, mas orientar e explicitá-los para o legislador ordinário estadual poder, fielmente, atendê-los no exercício de suas atribuições:

Com efeito.

IV - Como princípio geral, diretor, básico e que necessariamente deverá ser um pressuposto da configuração de todos os impostos diretos ou indiretos do Sistema Tributário Nacional, em primeiro lugar veio estatuir a nova Constituição Federal o princípio da capacidade contributiva, em termos cogentes a todos os entes da Federação:

"DOS PRINCÍPIOS GERAIS"

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

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

V - Também, como princípio fundamental, não somente de regência para todas as categorias dos impostos, das taxas, das contribuições, inclusive dos empréstimos compulsórios, isto é, para todos os tributos e igualmente cogentes a todas as esferas dos entes políticos, também veio consagrar o princípio da legalidade ou de reserva da Lei, e da proibição do confisco por meio de tributo, dispondo:

"DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR"

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

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

IV - UTILIZAR tributo com EFEITO DE CONFISCO;

Pelo ítem I se vê, novamente, que tanto para exigir ou instituir tributo, para não exigir tributo existente, sô a lei pode fazê-lo, e a Constituição do Estado de Minas Gerais, como Lei Fundamental daquele Estado já o fez como base e orientação para seu legislador ordinário.

VI - Mas acontece ainda que, como examinaremos adiante mais pormenorizadamente, em conjunção e como forma de cumprir efetivamente esses princípios gerais e especiais, ainda o Constituinte estatuiu para o ICMS o princípio específico de que esse imposto estadual, "a tenderá ao seguinte":

PODERÁ SER SELETIVO, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS (Ítem III, § 2º do art. 155).

VII - Também em relação ao artigo 148 e parágrafo único da Constituição de Minas Gerais, a ISENÇÃO aī prevista para a Micro-empresa e ao pequeno e miniprodutor rural é quase cópia da forma e do conteúdo contidos no art. 179 da Constituição Federal, simultaneamente co

gente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e que portanto, está literalmente excepcionado da deliberação dos Estados e do Distrito Federal, ou, será que S.Exa. o Governador descobriu alguma deliberação conjunta entre os milhares de Municípios, Estados, Distrito Federal e a União, para decidirem sobre seus respectivos créditos tributários ?

Assim está previsto, específica e imperativamente na vigente Constituição Federal:

Art.179 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas OBRIGAÇÕES, administrativas, TRIBUTÁRIAS, previdenciárias e creditícias, ou pela ELIMINAÇÃO ou redução destas por meio de lei.

VIII - Se o Senhor Governador não tivesse omitido essas disposições fundamentais e especiais da nova Constituição Federal, certamente o Colendo Supremo Tribunal Federal, como guardião desta, não teria concedido sequer a liminar da suspensão da eficácia dos alveja-

dos, constitucionalíssimos e tão nobres dispositivos da Constituição de Minas Gerais.

Com efeito.

IX - Como o maior tributarista de todos os tempos, Albert Hensel, que foi catedrático de Direito Público e de Direito Tributário da Universidade de Königsberg, e até hoje universalmente insuperado, em sua obra máxima, STEUERRECHT, que mereceu figurar como Volume 28 da Enciclopédia da Ciência do Direito e do Estado (Encyklopaedie der Rechts -und der Staatswissenschaft, Berlin, Verlag von Julius Springer, Dritte, völlig Neubearbeitete Auflage, 1933), precisamente ao tratar do "DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO", ensina às pág. 16/17, que do original assim traduzimos,

"quanto mais os vários titulares da competência tributária se vêem, pela sua situação financeira, forçados a fazer uso efetivo das possibilidades de tributação que lhes são potencialmente atribuídas, tanto mais devem zelar, através de medidas adequadas e conformes com o Direito Constitucional, para que os sistemas tributários de cada ente público, com competência tributária, se respeitem mutuamente.

Daí resulta como fim político-financeiro do Direito Constitucional Tributário, o de fazer com que os vários sistemas tributários, de início não relacionados, se unam em um sistema geral, disciplinado segundo os princípios da política fiscal e econômica.

Esta finalidade, na prática, somente pode ser alcançada por meio de atribuição de determinadas competências tributárias a cada um dos entes revestidos de competência tributária.

'Competência tributária' significa a faculdade de poder exercer a soberania fiscal em um setor específico, materialmente determinado. (Nota 1. Soberania tributária e competência tributária, portanto, não são coincidentes. Competências tributárias podem também ser outorgadas a entidades que em si não possuem poderes soberanos. Na Alemanha os municípios exercem várias competências tributárias sem possuírem em si direitos derivados da soberania estatal).

Portanto, o Direito Constitucional Tributário se ocupa mais das limitações da soberania fiscal com a finalidade de uma

construção planificada de um sistema tributário global, do que da soberania fiscal em si."

X - Entre os autores pátrios, o eminente Professor Titular da Universidade de São Paulo, José Afonso da Silva que, também como Constitucionalista e Tributarista foi Assessor Jurídico da Constituinte que elaborou nossa vigente Constituição Federal, em sua obra já clássica sobre a Aplicabilidade das Normas Constitucionais, 2a.edição, Revista dos Tribunais, S.Paulo, 1982, págs.72 e 70, classificando-as em normas de eficácia plena, contida e limitada, conclui que,

"Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre em uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da Constituição a que aderem, e na ordenação da nova ordem instaurada. O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte, enquanto não se emitir uma normação jurídica ordinária ou complementar executora, prevista ou requerida."

.....

"Não há norma constitucional de valor meramente moral ou de conselho, avisos ou lições, já dissera Ruy, consoante mostramos noutra lugar. Todo princípio inserto numa constituição rígida, adquire dimensão jurídica, mesmo aqueles de caráter mais acentadamente ideológico-programático."

PRIMEIRA ARGÜIÇÃO

XI - Passemos agora a um exame mais pormenorizado para eliminar a primeira das duas argüições, esta que é em relação ao artigo 146, ítem IX, letras "a" e "b" da Constituição mineira.

Toda a pretendida fundamentação do Senhor Governador, não somente a "ad terrorem", mas especificamente a da capitulação da letra "g", XII, § 2º, letra b do art.155 da Constituição Federal são, supinamente, improcedentes.

Em primeiro lugar, a argumentação "ad terrorem", além de não ser jurídica nem se basear em qualquer prova estatística, revela não somente parcialismo e espírito de puro fiscalismo, mas de desprezo aos valores exponen-

ciais e humanitários insertos na Constituição Federal, que proíbem ao Fisco tributar os economicamente incapazes ou utilizar tributo com efeito de CONFISCO. (C.F., art.145, § 1º e 150, IV).

XII - É mesmo um princípio tradicional dentro da tributária, ressaltado pelo grande Mestre Günter Schmolders dentro do capítulo sobre "Os limites da Tributação", em sua célebre obra Allgemeine Steuerlehre, Duncker & Humblot, Berlin, 1965, pág.94, que "Wo nichts ist, hat selbst der Kaiser seine Recht verloren" (Onde nada existe, até o Imperador perdeu seu direito de tributar).

Por tudo isso, causa até arrepião a consciência o trecho em que o Senhor Governador se serve, precisamente do mais essencial ou vital dos alimentos (sobretudo para a maternidade e a infância), que é o LEITE "IN NATURA", destinado ao consumo, para contrapor o falso argumento de diminuição da indesejável e CONFISCATÓRIA arrecadação. Todo pobre ou sem capacidade contributiva, obrigado a comprar leite in natura para consumo, será um CONFISCADO, dentro da pretensão do Governador. (Nota para esta publicação: neste parecer destinado como colabo

ração à mais alta Corte de Justiça da Nação, sob a premência de um prazo de 3 dias, objetiva e juridicamente entendemos suficiente a invocação dos princípios e normas constitucionais expressos da capacidade contributiva, da seletividade em função da essencialidade, da proibição da utilização de tributo com efeito de confisco e da proteção social dos mais pobres.

Todos esses princípios, hoje juridicizados e elevados ao nível hierárquico da Constituição Federal, tem suas bases fáticas ou pressupostos, sobretudo na desgraça mundial da miséria e da fome. Quem quer que leia a Geografia, a Geopolítica (2 vols.) ou o Livro Negro da Fome, de autoria do grande escritor, cientista e Professor universitário pátrio, que foi Josué de Castro, eleito em 1951 Presidente da Organização e Agricultura das Nações Unidas (FAO), cujas pesquisas e livros mereceram publicação em dezenas de idiomas, fica arrepiado em seus sentimentos e consciência com a tributação do LEITE "IN NATURA", para o consumo. Entre prefácios de Pearl S. Buck, prêmio Nobel de Literatura e de Lord John Boyd Orr, constantes de tais obras universais desse notável brasileiro, este ressaltava que os alimentos básicos "como carne, ovos e LEITE; sendo caros...o seu consumo é proporcio-

nal aos recursos dos indivíduos". É, pois, lamentável que em um país continental como o Brasil possa um governante pleitear perante a Suprema Corte de Justiça a manutenção da tributação sobre o mais popular e essencial alimento de primeira necessidade!).

XIII - Em segundo lugar, se a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, em seu artigo 3º, estabelece que

"Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece",

é inadmissível que o Autor, como máxima autoridade do Poder Administrativo Fiscal do Estado de Minas Gerais possa desconhecer e muito mais ter omitido em sua inicial a disposição literal do mesmo art. 155 da vigente Constituição Federal, cujo "caput" citou e que, ao reverso de tudo quanto argumentou, faculta privativamente aos Estados, como inovação em nosso Direito Constitucional Tributário, isto é, no Sistema Tributário Nacional, que o ICMS "atenderá ao seguinte":

"PODERÁ SER SELETIVO, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS"
(Item III, § 2º do art. 155 da C.F.).

XIV - Será que o Autor e seus dignos Assessores não sabem ou não conhecem tam

bem em que consiste a SELETIVIDADE em função da ESSENCIALIDADE dentro da tributarística nacional, nem do Direito Comparado, sobre as quais tanto a legislação, quanto o Direito Pretoriano e a doutrina mundial já produziram imensa literatura ?

XV - Como é elementarmente sabido, esses princípios que dentro da Ciência do Direito Tributário e especialmente dos mais justos Sistemas Tributários devem reger os impostos indiretos, como o são estrutural e tipologicamente o IPI e o ICMS no Brasil, em textos constitucionais anteriores eram, erroneamente, só previstos na área federal, para o IPI.

XVI - A atual Constituição, corrigindo essa anormalidade, veio não somente repetir para o IPI:

Art.154 - Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será SELETIVO, em função da ESSENCIALIDADE do produto;

mas também a partir de sua vigência, para o ICMS dos Estados, como se vê do ítem III, § 2º do

art.155 acima transcrito. Do mais alto ponto de vista constitucional, pois, esta foi uma das correções dessa omissão, outorgando também aos Estados essa competência privativa em relação ao ICMS.

XVII - Esta parificação de competências privativas, uma dada ao Parlamento Federal e outra às Assembléias estaduais, foi uma das correções constitucionais mais louváveis, pois tanto o IPI, como o ICMS, são os dois mais típicos impostos que incidem sobre as despesas, gastos ou consumos de produtos, mercadorias e serviços e que nos termos do art.166 do Código Tributário Nacional, por suas naturezas, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou melhor, em que até as respectivas legislações sobre esses impostos determinam, expressamente, os respectivos repasses nos preços e são suportados pelos consumidores finais.

XVIII - Em que consiste e qual a finalidade da seletividade, decorrente da essencialidade das mercadorias e dos serviços, e qual a técnica legislativo-tributária dentro das Constituições, da Ciência das Finanças Públicas, do Direito Financeiro, Tributário e especialmente da Política Fiscal ?

XIX - Em nosso livro didático, Curso de Direito Tributário, já na 4a.edição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, de 1976 (hoje com sua 10a.edição para o prelo), e quando a seletividade de sō existia para o IPI, assim escrevemos às págs. 105 a 107:

"Seletividade do IPI - princípio específico aplicável ao imposto sobre produtos industrializados é o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (§ 3º do art. 21 da Constituição). Como já vimos, embora a legislação tenha mudado o antigo nome imposto de consumo para o atual imposto sobre produtos industrializados ele é, e continua a ser, imposto sobre o consumo. Surgido na Idade Média com o louvável propósito de atingir as classes privilegiadas que não pagavam impostos diretos (clero e nobreza), foi sendo estendido, como no Brasil, à quase totalidade dos artigos de consumo. Como já vimos no histórico dos índices de tributação, a despesa, gasto ou consumo é, sobre certos aspectos, índice de riqueza, mas a tributação indiscriminada pode acarretar a injustiça social se sobrecarregar os contribuintes de menor capacidade contributiva. Este tipo de imposto atinge a renda gasta e não a economizada. Os que menos ganham, proporcionalmente ao seu ganho mais

gastam em artigos de consumo do que os de maior capacidade econômica. Atualmente, o imposto sobre a renda corrige até certo ponto essa situação, cobrando imposto progressivo sobre o rendimento líquido. De outro lado o imposto de consumo pode ser utilizado com acentuada função social e ordinatória da produção e do consumo.

Precisamente neste sentido é que foi introduzido o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade,

Que significa este princípio, dentro do IPI ?

Significa, em primeiro lugar, que o legislador não deve incluir no rol da tributação dos produtos industrializados os artigos de primeira necessidade e consumo mais popular ou conveniente à população.

A dificuldade do legislador está no encontro de um critério geral. O constituinte de 1934 tentou solucionar esse problema editando a seguinte disposição:

"São isentos de imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas

de restrita capacidade econômica (§ 1º do art. 15)."

Para dar execução a esse mandamento constitucional o legislador ordinário começou a especificar listas de produtos isentos em função de preços e outros critérios que não conseguiram aplicação útil, antes complicavam mais as dificuldades em face da inflação e de outros óbices.

A Constituição atual, em substituição, adotou o princípio da seletividade dos produtos em função da essencialidade. Isto significa que a legislação do IPI deve ser elaborada através das categorias da técnica de tributação - não incidência, fato gerador ou incidência (base de cálculo e alíquotas), isenções e imunidades - tendo presente o grau de essencialidade dos artigos de consumo.

Não encontramos até hoje uma explicação satisfatória, julgado ou debate desse conceito indeterminado dentro do contexto de nossa legislação.

Que é a essência da coisa ?

A essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No ca

so a coisa ou produto deve ser excluído, ou incluído e normatizado em razão da sua natureza essencial e da sua finalidade.

Neste sentido, parece-nos que esclarece bem a definição de Kant:

"A essência é o primeiro princípio que está dentro de tudo aquilo que pertence à possibilidade de uma coisa" (Wesen ist das erste innere Prinzip alles dessen was zur Möglichkeit eines Dinges gehört. Princípios Metafísicos da Ciência da Natureza, (Prefácio, 3).

Assim, tendo em vista a natureza principal do produto e a sua principal finalidade, o legislador deve excluí-lo do imposto ou, incluindo-o, dosar a tributação de conformidade com a sua natureza e finalidade.

Por exemplo, se artigo de consumo popular, não incidência, alíquota zero ou ínfima; se artigo de vício ou indesejável, alíquota proibitiva (poder de polícia); se artigo de luxo ou dispensável, alíquota comportável; se matéria prima, alíquota zero ou moderada etc. (vide PROBLEMAS DO IMPOSTO DE CONSUMO, Ruy Barbosa Nogueira, Rev. de Direito Administrativo 16/350, conferência de 10.11.1948. Vide ainda o capítu-

lo "A Tecnologia e o Imposto de Consumo" no livro DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS, Ruy Barbosa Nogueira, Ed. Bushatsky, 1965, págs. 76 a 82. Esta é a aplicação do princípio da seletividade, em função do grau de essencialidade dos produtos destinados ao consumo, que também está expresso no art.48 do C.T.N.

XX - A única monografia da literatura pátria sobre "O CONCEITO DA ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO", e ainda como informa o próprio Autor na introdução, é o trabalho apresentado e aprovado em nosso curso de Pós-graduação pelo Dr. Henry Tilbery e que também tivemos a satisfação de publicar de págs. 307 e 348, na coletânea "ESTUDOS TRIBUTÁRIOS", em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa, direção e colaboração do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Editora Resenha Tributária, S.Paulo, 1974.

XXI - Deste trabalho, fundamentado na mais ampla bibliografia internacional, cuja leitura agora se tornou mais necessária, basta ressaltar que o Autor já referia desde aquela época:

"Qual é a explicação do fato de o ICM, não obstante sua natureza de imposto sobre vendas, no sentido mais amplo da palavra, não

obedecer a mesma regra de diferenciação, mas ter uma alíquota uniforme ?"

Dentre suas nove conclusões, todas procedentes, basta citarmos esta:

"-A técnica da tributação em conformidade com a capacidade contributiva focaliza nos impostos diretos o aspecto pessoal (subjetivo) da renda global; nos impostos indiretos o aspecto material (objetivo) da manifestação de riqueza pela despesa."

Também sobre o IPI como "PRODUTOS SELECIONADOS", a única tese publicada no Brasil é a de autoria do Professor da USP Paulo Roberto Cabral Nogueira (Edição IBST/Saraiva, São Paulo, 1981).

XXII - A melhor e legítima técnica legislativa, pois, para alcançar o pleno objetivo da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e dos serviços é, dentro do Sistema Tributário Nacional, não apenas isentar, graduar alíquotas, mas para bens absolutamente essenciais, deve o Poder competente livrá-los de todos os ônus fiscais, por meio da não-incidência.

E por que ?

Porque a não-incidência que sô pode ser estabelecida pela Constituição Federal, estadual ou pela lei do poder competente é a única forma de excluir todos os ônus fiscais, isto é, não sô da obrigação principal, mas de todas as obrigações acessórias, sabido que muitas vezes o somatório das obrigações acessórias chega a ser mais oneroso do que o encargo do próprio crédito tributário.

XXIII - Com efeito.

De conformidade com o estatuido no C.T.N. que é lei complementar da Constituição, a isenção, seja total ou parcial, apenas e tão somente exclui o crédito e mantém todos os ônus das múltiplas obrigações acessórias. Neste sentido é que estabelece o C.T.N.:

Art.175 - *Excluem o crédito tributário:*

I - *a isenção*

Parágrafo único - *A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.*

XXIV - Por sua vez, enquanto o

art.155, inciso I e letra "b" da Constituição Federal outorga a citada competência plena e privativa para o Poder Legislativo estadual "instaurar" a incidência ou a não-incidência do ICMS; em relação às "isenções, incentivos e benefícios fiscais" desse imposto estadual estabelece, dentro do mesmo art.155, as restrições de que

XII - cabe à lei complementar:

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

XXV - Portanto está expresso e de modo transparente na Constituição Federal que cabe exclusivamente ao Poder Legislativo do Estado, por meio de lei (constitucional ou ordinária), instituir a incidência ou a não-incidência do ICMS (art.155, letra b), enquanto que para dispor sobre "isenções, incentivos e benefícios fiscais" os Estados e o Distrito Federal somente podem fazê-lo dentro da forma regulada em lei complementar e por deliberação de todos os Estados e do Distrito Federal (Art.155, XII, g).

XXVI - Poderiam os Estados e o

Distrito Federal, reunidos por seus secretários de Fazenda e por meio do antigo Convênio, instituir a incidência ou a não-incidência do ICMS ? É evidente que não, pois invadiriam a competência privativa do Poder Legislativo estadual.

Logo, no caso, o único Poder do Estado de Minas Gerais que tinha e tem o poder de instituir ou não o ICMS em seu território, isto é, estatuir a incidência, tanto quanto a não-incidência era, e é, a Assembléia Legislativa, e "a fortiori" a Constituinte do Estado de Minas Gerais, tal como fez para orientar o legislador ordinário estadual.

XXVII - Observe-se bem que a Lei Fundamental, além de ter estatuído entre as "Limitações do Poder de Tributar" o princípio da estrita legalidade ou de reserva da Lei, segundo o qual somente por meio da Lei poderá ser exigido ou aumentado tributo (Art.150, I) e por conseguinte somente o Poder Legiferante de cada Estado é que tem a faculdade de instituir, aumentar, não instituir ou não aumentar ou extinguir tributo estadual. Precisamente ao tratar "Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal" especificou a Constituição Federal:

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

I - impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços...

XXVIII - Ainda dentro dessa mesma disciplina constitucional dos impostos estaduais e, especificamente sobre o ICMS, além de ter nesse art.155, I, b conferido essa competência ao Legislativo estadual para poder criar ou aumentar a incidência, como diminuí-la, ou ainda extinguí-la por meio da não-incidência, é a própria Carta Magna que igualmente adota e exemplifica o emprego técnico, com significados completamente distantes e diferenciados das categorias "incidência", "não-incidência", como das expressões repetitivas "isenções, incentivos e benefícios fiscais", pois de cada uma entre si se utiliza para significar conceitos, institutos ou formas absolutamente diferentes. Para comprovação basta a simples constatação "ictu oculi" dos seguintes e respectivos dispositivos, do próprio art.155:

IX - incidirã também:

a) ...

b) ...

X - não incidirá:

a) ...

b) ...

c) ...

XII - cabe à lei complementar:

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

XXIX - Ora, isenções, incentivo e benefícios fiscais do ICMS, como previstos nesta letra "g" somente podem ser concedidos como exclusão total ou parcial, apenas do "crédito tributário", como estatui o art.175, I e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Tais isenções, ainda que por meio da alíquota zero, não excluem a pretensão nem as obrigações acessórias (reiteradamente o S.T.F. já decidiu que a alíquota zero não exclui a incidência) e as obrigações acessórias em muitos casos chegam a ser mais onerosas do que o próprio pagamento ou recolhimento do imposto. Quem quer que conheça, por exemplo, o sistema de mera isenção do leite dada por convênio ao produtor, por ser o ICMS imposto de valor acres

cido, na verdade nada desonerava, efetivamente ou na prática, porque não tendo sido pago na primeira operação não dá crédito ao comprador e este só compra por preço deduzido o valor correspondente ao ICMS isentado, desestimulando o produtor e onerando o consumidor. Por isso, a única providência válida e eficaz é precisamente a da não-incidência como exemplar e pioneiramente legislou a Constituinte mineira.

SEGUNDA E ÚLTIMA ARGÜIÇÃO

XXX - Quanto à capitulação do art.148 da Constituição mineira e sua argüição de inconstitucionalidade, também é inacreditável que o Senhor Governador, antes de propôr a indigitada Ação, não se tenha dado ao trabalho de ver, nem de ler o quanto determina, imperativamente a Constituição Federal, não só aos Estados, mas a todas as demais pessoas jurídicas de Direito Público da Federação. Basta lermos o art. 179 da Lei Magna em paralelo com os arts. 233 e 148 da Constituição de Minas Gerais, para vermos que esta apenas obedeceu ao comando daquela:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art.179 - A União, os Estados, o Distrito

CONSTITUIÇÃO DE MINAS GERAIS

Art.233 - O Estado adota
rá instrumentos para:

Federal e os municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas OBRIGAÇÕES administrativas, TRIBUTÁRIAS, previdenciárias e creditícias, ou pela ELIMINAÇÃO ou REDUÇÃO destas por meio de lei.

V - apoio à pequena e à microempresa;

§ 1º - O Estado dispensará tratamento jurídico diferenciado à microempresa e a empresa de pequeno porte, assim definidas em lei, com a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias e creditícias, ou com a eliminação ou a redução destas por meio de lei.

Art. 148 - A microempresa, assim definida em lei, gozará de isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias para destinatário localizado neste ou em outro Estado e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Parágrafo único - Os benefícios estabelecidos neste artigo serão aplicados ao pequeno e miniprodutor rural, assim classificado pelas normas do Manual de Crédito Rural.

XXXI - Como se vê acima, o comando da Constituição Federal é dirigido, ao mesmo tempo, não só aos Estados-membros, como à

União, ao Distrito Federal e aos Municípios e em relação a todas as obrigações tributárias passivas, isto é, não sô em relação às principais, como às acessórias, portanto sobre a ELIMINAÇÃO ou REDUÇÃO de todas.

Tanto a eliminação como a redução das obrigações estão nesse comando e sô deverão ser feitas "por meio de lei" e não por meio de convênios, que para tanto não têm nenhuma competência. Observe-se mesmo que o art. 179 é disposição ou parte DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA e não do SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Nenhuma vinculação tem com os chamados convênios.

XXXII - Quem quer que leia a inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade do atual Governador do Estado de Minas Gerais e conheça elementarmente as diferenças fundamentais entre os conceitos de incidência, não-incidência, isenção e imunidade, hoje já pacificados na legislação, na jurisprudência, como na doutrina pátrias, fica estarecido com as confusões, sejam propositadas ou por desconhecimento que essa inicial faz, e pode concluir que tal ação foi proposta com base nessas distorções imperdoáveis.

Com efeito.

XXXIII - Já na década de 1970, ao escrevermos a 1a. edição do citado Curso de Direito Tributário, até a 9a. edição Saraiva, 1989 (de acordo com a Constituição Federal de 1988), no capítulo XI, págs. 170/173, sob o título "CATEGORIAS TÉCNICAS", o que agora serve como confortável luva para demonstrar as confusões da indigitada inicial, explicamos:

"Entre nós, por exemplo, se examinarmos os repertórios da doutrina e da jurisprudência fiscal, podemos constatar que já houve muita confusão entre os conceitos de não-incidência, isenção e imunidade (Em palestra pronunciada em 1948 e que se encontra publicada na RDA, 16:350-9, já tivemos oportunidade de chamar atenção para este problema). Após a promulgação do C.T.N. e certa elaboração doutrinária, estes conceitos vêm-se aperfeiçoando e revelando sua utilidade.

Passemos, pois, a estudar estes conceitos, que são da mais ampla e útil aplicação na solução de muitos problemas fiscais.

Incidência - é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está in

cluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada.

A expressão incidência tributária, em nosso país, pode-se dizer histórica, pois com os trabalhos de Gaston Jêze (Fait generateur d'impôt), aqui muito divulgados e mesmo traduzidos (vide por exemplo a tradução de Paulo da Mata Machado, O fato gerador do Imposto, RDA, 2 (1):50, 1945) e a inclusão nos textos do C.T.N. de 1966 e na Constituição, da expressão "fato gerador", hoje mais tecnicamente se diz "ocorrência do fato gerador", em vez de incidência. Todavia, especialmente nos textos e capítulos "da incidência", continua em nossas leis e regulamentos fiscais. Bem expressiva, neste sentido, é a conservação, no art.104, II, do C.T.N., da expressão "hipótese de incidência".

Não-incidência - é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência.

Iisenção - é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação.

Sõ se pode isentar o que esteja a priori tributado. Em princípio, somente pode isentar o legislador que tenha competência para criar o tributo, pois a isenção é uma dispensa da obrigação a pagar. O C.T.N. estabelece que a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário (art.175, I).

Imunidade - é, no dizer de Amílcar Falcão, "uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou o poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar

certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional".

Sendo a visualização precisamente a "transformação de conceitos abstratos em imagens reais ou mentalmente visíveis" (Dicionário Aurélio), para clareza didática costumamos representar esses conceitos como campos tributários, por uma figura que, desde o início de nossa advocacia, traçamos em um recurso judiciário e obtivemos ganho de causa. É a seguinte:



A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o C.T.N. no art.175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência:

Por sua vez, o campo da incidência poderá ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não-incidência. Mas este nunca poderá transpor a barreira da imunidade, porque o legislador ordinário não tem competência para imunizar; ao contrário lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar.

Em face da natureza jurídica da obrigação tributária, é de grande alcance a distinção dessas figuras, pois quase todo o problema da casuística fiscal gira em torno de se saber se ocorre ou não a incidência; se ocorrida a incidência, se existe ou não isenção ou se a "situação" de que se trata está excluída do próprio poder tributário, por imunidade constitucional.

Também é preciso notar que sendo a obrigação fiscal "ex lege", de natureza pública, não são permitidos os processos de integração (C.T.N., art.108) para ampliação ou redução do campo da incidência. A interpretação é estrita no que se refere à alteração, criação ou

extinção da obrigação tributária, como se vê dos arts. 111 e 97 do C.T.N.

Como a isenção também é vinculada, igualmente não se pode julgar isenta uma situação fora dos termos estritos da lei.

Já a imunidade é problema de constitucionalidade e prefixada na Constituição.

A falta de conhecimento de noções como estas tem causado erros de apreciação e mesmo de julgamento.

Infelizmente ainda é comum depararmos com a confusão entre "isento", "não tributado" ou "imune" e essa confusão tem gerado erros de legislação, de interpretação e de aplicação das leis tributárias, que devem ser evitados.

XXXIV - Por todo o exposto, nenhuma das arguições de inconstitucionalidade, constantes da inicial do Senhor Governador tem procedência. Ao contrário, todos os apontados dispositivos da nova Constituição do Estado de Minas Gerais obedecem, "pari passu", aos princípios e normas da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 19 de outubro de 1989