

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

EM BUSCA DA SUPERAÇÃO DO PARADIGMA DO ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO NA SEARA TRIBUTÁRIA
IN SEARCH OF THE EXPIRATION OF THE PARADIGM OF THE LEGISLATIVE STATE OF LAW IN THE SEARA TAX

Murillo Ricart Mendes Souza Silva ¹

Resumo

Com a passagem do Estado Legislativo de Direito para o Estado Constitucional de Direito houve uma mudança de paradigma quanto à validade do direito posto, visto que o reconhecimento da validade da legislação infraconstitucional não está subordinado apenas à compatibilidade formal, mas também à compatibilidade material com o texto constitucional. Apesar de esse movimento ter surgido no segundo pós-guerra e chegado em terrae brasilis após a constituinte de 1988, nota-se que essa virada paradigmática ainda não se consolidou na seara tributária, pois a prática judiciária até agora condiciona à validade puramente formal da lei para instituição e cobrança de tributos.

Palavras-chave: Estado legislativo de direito, Estado constitucional de direito, Virada paradigmática, Validade, Compatibilidade material

Abstract/Resumen/Résumé

With the passage from the Legislative State to the Constitutional State of Law, there has been a paradigm shift as to the validity of the established law, since recognition of the validity of infraconstitutional legislation is not subordinated only to formal compatibility, but also to material compatibility with constitutional text. Although this movement emerged in the second post-war period and arrived in Brazil after the 1988 constituent, it is noted that this paradigmatic turn has not yet been consolidated in the tax field, since judicial practice hitherto conditions the purely formal validity of the law to institute and collect taxes.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Legislative state of law, Constitutional state of law, Paradigm shift, Shelf life, Material compatibility

¹ Mestrando em Direito Público.

1. INTRODUÇÃO

Na vigência do Estado Legislativo de Direito, vigorava um modelo apenas formal de reconhecimento da validade do Direito posto. Nessa ocasião, uma norma jurídica seria válida não por ser justa, mas exclusivamente por ter sido posta por uma autoridade dotada de competência normativa para tanto (FERRAJOLI, 2003, p. 16).

Contudo, esse modelo pautado no culto ao legislador e no fetiche da lei, não foi capaz de conter os avanços dos regimes totalitários, sobretudo na Itália (fascismo) e na Alemanha (nazismo), responsáveis pela barbárie e violações sistemáticas de direitos fundamentais (COELHO, 2017, p. 49).

Como resposta a essa crise constitucional e com vistas a reconstruir as bases do Direito Constitucional, surge a partir de 1945, com o término da segunda guerra mundial, o movimento denominado de *Neoconstitucionalismo* (COELHO, 2017, p. 49), marcado pela passagem da Constituição para o centro do sistema e a concepção desta como uma ordem de valores. Contudo, considerando que tal nomenclatura sofre críticas pela doutrina, preferimos utilizar a expressão Constitucionalismo Contemporâneo¹.

No aspecto pragmático, a primeira decisão judicial (verdadeiro marco do Constitucionalismo Contemporâneo) que apresenta a concepção de Constituição como ordem de valores ou ordem objetiva axiológica, que conforma a vida social e demanda sua aplicação em todos os âmbitos do Direito, vem do Tribunal Constitucional Federal alemão, através da sentença no caso *Lüth*, em 1958 (OLIVEIRA JUNIOR, 2015, p. 70).

Contudo, cabe ressaltar que não se trata de um movimento consolidado, principalmente pelo fato de possuir em seu interior uma série de pontos de vista de difícil convivência. Daí porque Carbonell o denomina de *Neoconstitucionalismo(s)*, no plural (CARBONELL, 2003).

Apesar de não ser um movimento com ideias uniformes, de acordo com Pozzolo é possível estabelecer alguns elementos em comum dentro desse movimento: i) distinção estrutural entre regras e princípios passíveis de colisão, acompanhada da recomendação para que juízes valham-se de princípios e argumentos relacionados à justiça para solução de conflitos; ii) distinção entre ponderação e subsunção, já que princípios somente podem ser aplicados no caso concreto e mediante sopesamento em relação a valores conflitantes; iii)

¹ Expressão utilizada por Lenio Streck na obra *Verdade e Consenso*. STRECK, Lenio. *Verdade e Consenso*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010. p. 50.

penetração geral do texto constitucional por um conteúdo substancial que condiciona a validade das normas infraconstitucionais, substituindo-se o princípio da legalidade pelo princípio da supremacia constitucional; iv) possibilidade de interpretação judicial criativa, sendo possível a interpretação do direito de acordo com exigências de justiça do caso concreto (interpretação moral derivando do próprio texto legal) (POZZOLO, 2003).

A despeito da dificuldade de caracterização do Constitucionalismo Contemporâneo, é conveniente apresentar algumas de suas vigas mestras, que podem ser sintetizadas na classificação empreendida por Comanducci, que, analogamente à classificação de Bobbio dirigida ao juspositivismo, distingue o Constitucionalismo Contemporâneo enquanto: i) Teoria do direito, ii) Ideologia do direito e iii) Método de análise do direito (COMANDUCCI, 2003).

Segundo Comanducci, o Constitucionalismo Contemporâneo ideológico distingue-se parcialmente da ideologia constitucionalista, ao elevar como seu objetivo precípua a garantia dos direitos fundamentais, em detrimento da limitação do poder estatal, algo central no constitucionalismo dos sécs. XVIII e XIX (COMANDUCCI, 2003, p. 85).

Tal mudança deriva do fato do poder estatal não mais ser visto com temor e desconfiança, decorrência dos ordenamentos democráticos contemporâneos. Ao contrário, o Estado é visto como principal agente concretizador dos direitos e garantias fundamentais, sobretudo aqueles direitos de índole prestacional.

O Constitucionalismo Contemporâneo metodológico, por sua vez, sustenta a tese da conexão necessária, identificativa e/ou justificativa, entre direito e moral, contrapondo-se ao positivismo metodológico. Enquanto este defendia a possibilidade de se descrever o direito como ele é, de forma avaliativa, aquele abandona a postura descritiva e mescla a descrição com a avaliação do sistema jurídico, isto é, o ser do direito com referências ao dever ser ideal (COMANDUCCI, 2003, p. 86-87).

Já o Constitucionalismo Contemporâneo enquanto teoria do direito apresentar-se-ia como alternativa ao positivismo. Do ponto de vista teórico, descreve os ganhos do processo de constitucionalização e sustenta a ideia de uma constituição “invasora”, decorrente da positivação de um catálogo de direitos fundamentais. Defende, ademais, que as mudanças ocorridas no objeto de investigação acarretariam na necessidade de uma radical mudança metodológica. O formalismo interpretativo do positivismo jurídico seria insustentável diante da onipresença, nas Constituições, de princípios e regras. Assim, como pressuposto lógico da adoção da ideia de que o Direito é composto de regras e princípios, exsurteria a necessidade

de utilização da técnica interpretativa da ponderação de princípios (COMANDUCCI, 2003, p. 86-87).

No Brasil o texto de referência a respeito do Constitucionalismo Contemporâneo é aquele de autoria do Prof. Luis Roberto Barroso, intitulado *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil*. No referido texto Barroso estabelece três marcos fundamentais que culminaram no surgimento do Constitucionalismo Contemporâneo: (i) como marco histórico, o constitucionalismo do pós-guerra, em especial na Alemanha e Itália, e que surge no Brasil em 1988, com a Constituição cidadã; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, que “busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas”; (iii) como marco teórico, o reconhecimento da força normativa da constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (BARROSO, 2007)

No entanto, seguindo a crítica realizada por Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho (COELHO, 2017), questiona-se “em que medida o “novo” movimento constitucionalista de fato existe em matéria tributária”?

Isso porque, ao menos na prática, não temos observado essa mudança de paradigma – pelo menos não na área tributária – pois na seara jurídica brasileira um tributo é considerado “constitucional” pelo simples fato de existir uma lei (em alguns casos, apenas lei em sentido amplo!), sem se ter o cuidado e a devida precaução de se analisar se, de fato, a lei instituidora ou majoradora do tributo revela-se compatível formal e materialmente com o texto e os valores constitucionais.

Para cumprir com o objetivo proposto, pretendemos demonstrar a inconformidade material do Convênio ICMS nº 41/2008, firmado no âmbito do CONFAZ - ratificado pelo Estado de Minas Gerais através do Decreto Estadual nº 44.894, de 17 de setembro de 2008 –, o qual determina em seu bojo que na aquisição de mercadorias em operação interestadual, quando a alíquota interna for maior que a alíquota interestadual, o contribuinte deve proceder ao ajuste da Margem de Valor Agregada (MVA), para fins de cálculo da substituição tributária progressiva do ICMS (ICMST/STP), com a Constituição Federal de 1988 e a chancela do Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais pela cobrança do referido tributo.

No entanto, antes de adentrar dentro da discussão pretendida, é necessário um breve esboço da teoria que serve de pano de fundo para o presente trabalho, isto é, da teoria dos direitos fundamentais de autoria de Robert Alexy.

2. DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS

Alexy define os princípios como “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Portanto, para o jusfilósofo alemão, os princípios seriam *mandamentos de otimização*, visto que podem ser realizados ou cumpridos em diferentes graus, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas existentes (ALEXY, 2017, p. 90).

Nesse passo, a realização completa de um determinado princípio pode ser obstada pela realização de outro princípio, pois, “se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com outro, permitido –, um dos princípios terá que ceder” (2017, p. 93). Logo, não se pode falar que um princípio P1 sempre prevalecerá sobre o princípio P2 – (P1 **P** P2), mas que, o princípio P1 prevalece sobre o princípio P2 sob das condições C – (P1 **P** P2) C, situação que Alexy denomina de “Lei de Colisão”.

Importante destacar o alerta feito por Alexy nessa ocasião, pois, no caso de precedência de um princípio sobre o outro, isso não significa que “o princípio cedente deve ser declarado inválido, nem que nele se introduza uma cláusula de exceção”. Apenas que, sob determinadas condições, um dos princípios terá precedência sobre o outro (ALEXY, 2017, p. 93). Para se resolver qual terá precedência, deverá ser realizado um sopesamento para que se possa chegar a um resultado ótimo.

Já as regras, por outro lado, são normas aplicadas por subsunção que comandam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva, ou seja, se uma regra é válida, deve-se realizar exatamente aquilo que ela prescreve, nem mais, nem menos (ALEXY, 2017, p. 91).

No caso de conflito entre regras, este somente pode ser solucionado acaso se introduza, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou então se uma das regras for declarada inválida (ALEXY, 2017, p. 92).

Quando não for possível introduzir uma cláusula de exceção, a invalidade deve ser declarada com base nos critérios hierárquicos (*lex superior derogat inferiori*) ou cronológico (*lex posteriori derogat priori*), salvo nas hipóteses de contradição entre regras gerais e específicas, às quais se aplica o critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*) (ALEXY, 2017, p. 93).

Ainda que essa brevíssima explicação não seja esclarecedora o suficiente, é o que basta para o presente trabalho, em razão da pretensão de deixar claro ao leitor que os termos “princípios” e “regras” aqui utilizados não se coadunam com aqueles utilizados na prática jurídica brasileira como se verá a seguir.

3. PROBLEMAS TERMINOLÓGICOS

Como demonstrado na exposição acima, o conceito de “princípio” usado por Alexy, como espécie de norma contraposta à regra jurídica, é bastante diferente do conceito de princípio utilizado tradicionalmente na seara jurídica brasileira.

Em *terrae brasilis*, o termo “princípio” costuma ser usualmente empregado para designar aquelas *normas fundamentais de um sistema* (Direito Administrativo, Direito Constitucional, Direito Tributário, etc.), enquanto que “as “regras” costumam ser definidas como uma concretização desses princípios e teriam, por isso, caráter mais instrumental e menos fundamental” (AFONSO DA SILVA, 2003, p. 607-630). Dessa forma, fica perceptível a diferença entre ambas as classificações, vez que, na teoria de Alexy o conceito de princípio nada tem a ver com a *fundamentalidade da norma*.

Nos termos da *Teoria dos Direitos Fundamentais*, “um princípio pode ser um “mandamento nuclear do sistema”, *mas pode também não o ser*, já que uma norma é um princípio *apenas em razão de sua estrutura normativa* e não de sua fundamentalidade”. Assim, “muito do que as classificações tradicionais chamam de princípio, deveria ser, se seguirmos a forma de distinção proposta por Alexy, chamado de regra” (AFONSO DA SILVA, 2003, p. 607-630).

Isso fica evidente quando trabalhamos com o chamado “princípio” da legalidade tributária, insculpido no inc. I do art. 150 da CRFB, o qual prevê que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Muito embora a doutrina brasileira o trate como um “princípio”, no entanto, de acordo com a teoria propalada por Alexy, trata-se, na verdade, de uma regra, pois esse comando não produz efeitos em variadas medidas, já que é aplicado de forma constante.

Isso implica que, acaso exista instrumento normativo sem força de lei instituidor ou majorador de tributo, o tributo instituído ou majorado deverá ser declarado inconstitucional, exceto na hipótese de haver uma regra, uma “cláusula de exceção”, autorizando-se a

instituição ou majoração daquele tributo específico por instrumento normativo sem força de lei, como é o caso das hipóteses previstas nos §1º do art. 153 (majoração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF); inc. IV, do §4º do art. 155 (definição e modificação das alíquotas do ICMS-Combustível); alín. B, do inc. I do §4º do art. 177 (redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE-Combustível), todos da CRFB.

4. COMPATIBILIDADE MATERIAL DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS COM A CONSTITUIÇÃO

Conforme já mencionado no tópico anterior, a regra da legalidade tributária, prevista no inc. I do art. 150 da CRFB, determina que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei (*nullum tributum sine lege*).

Sendo assim, fica vedada a instituição ou majoração de tributos pelo Poder Executivo, seja por decretos, regulamentos ou instruções normativas, cabendo tal mister apenas aos legítimos representantes do povo (Poder Legislativo). Isso porque, a instituição de tributo pressupõe o consentimento popular, uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir (SABBAG, 2013, p. 64-65).

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária, todavia, há casos, como o da disposição sobre a substituição tributária, em que é imprescindível a elaboração de Lei Complementar para tanto, conforme alín. b, do inc. XII, do art. 155, da CRFB.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Nesse passo, em atendimento ao comando constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que dispõe sobre o ICMS e sobre a Substituição Tributária. As alíneas a, b, e c, do art. 8º, da LC nº 87/96, determina que a base de cálculo da substituição tributária progressiva do ICMS será:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Com relação à Margem de Valor Agregado, o §4º do art. 8º da LC nº 87/96 determina que esta seja

“estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei”.

Assim, de acordo com a redação do artigo, o valor da Margem de Valor Agregado será a média ponderada dos preços usualmente praticados no mercado de determinada mercadoria.

No entanto, os Estados da Federação editaram o Convênio ICMS nº 41/2008, no âmbito do CONFAZ, o qual foi ratificado pelo Estado de Minas Gerais através do Decreto Estadual nº 44.894, de 17 de setembro de 2008 - e posteriormente alterado pelo Decreto nº 44.995, de 30/12/2008; Decreto nº 45.138, de 20/07/2009; Decreto nº 45.250, de 18/12/2009; Decreto nº 45.252, de 21/12/2009; Decreto nº 45.531, de 21/01/2011; Decreto nº 45.688, de 11/08/2011; Decreto nº 45.747, de 29/09/2011; Decreto nº 45.748, de 29/09/2011; Decreto nº 45.805, de 13/12/2011; Decreto nº 46.114 de 26/12/2012 e Decreto nº 46.931 de 30/12/2015 - determinando que nas operações interestaduais de aquisição das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na parte 2, do Anexo XV, do Decreto nº 43.080/02 – Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -, quando a alíquota interestadual do produto for inferior à alíquota interna, o contribuinte deve proceder ao ajuste da Margem de Valor Agregado para fins de cálculo da ICMS/STP, com vista a equalizar o montante de ICMS incidente na cadeia de circulação.

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:
I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subseqüentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea “a” esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

Assim, conforme já dito anteriormente, o presente trabalho pretende demonstrar que apesar da incompatibilidade material do Convênio ICMS nº 41/2008 e do Decreto Estadual mineiro nº 44.894, de 17 de setembro de 2008, com a Constituição Federal de 1988, no paradigma do atual Constitucionalismo Contemporâneo, cuja característica marcante é o reconhecimento de que a validade da legislação infraconstitucional não está subordinada apenas à compatibilidade formal (observância da sua forma de produção constitucionalmente prevista), mas, também, a compatibilidade material (coerência do seu conteúdo com os princípios e regras constitucionais), o Poder Judiciário vem chancelando a cobrança em razão de existir uma “lei” (em sentido amplo!) instituidora do imposto.

Para tanto, iremos nos valer da nova dogmática da interpretação constitucional, calcada na Teoria dos Direitos Fundamentais Alexyana, cumprindo-nos pesquisar: a) se o ajuste da Margem de Valor Agregado majora o imposto a ser pago; e, em caso afirmativo, b) se há conflito entre o inc. I do art. 150 da CRFB com o Convênio ICMS nº 41/2008, e, conseqüentemente, com o Decreto Estadual mineiro nº 44.894, de 17 de setembro de 2008, com a Constituição Federal de 1988; e, por fim, c) se há uma “cláusula de exceção” que legitime a alteração da base de cálculo do imposto, ou, d) se a regra confrontante deve ser extirpada do ordenamento jurídico.

5. ANÁLISE DA MAJORAÇÃO (OU NÃO) DO IMPOSTO A SER PAGO

Conforme já dito anteriormente, os Estados da Federação, no âmbito do CONFAZ, editaram o Convênio ICMS nº 41/2008, o qual foi ratificado pelo Estado de Minas Gerais através do Decreto Estadual nº 44.894, de 17 de setembro de 2008, determinando que nas operações interestaduais de aquisição das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na parte 2, do Anexo XV, do Decreto nº 43.080/02, quando a alíquota interestadual do produto for inferior à alíquota interna, o contribuinte deve proceder ao ajuste da Margem de Valor Agregado para fins de cálculo da ICMS/STP.

Nesse passo, cumpre analisarmos se essa alteração, de fato, majora, ou não, o imposto a ser pago pelo contribuinte. Isso porque, a alteração da base de cálculo do imposto que importe em torná-lo mais oneroso equivale à majoração (§1º do art. 97 do CTN).

Para atingir o objetivo proposto, suponha-se a aquisição de Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento (porcelanato) (MVA original de 45%, e NCM² 6506.10.00), em outra unidade da federação diversa de Minas Gerais, pelo valor de R\$ 100,00 (cem reais), sujeito à alíquota interestadual de ICMS de 4% (quatro por cento), e alíquota interna de 12% (doze por cento).

No momento do cálculo do ICMS/STP o contribuinte deverá, preliminarmente, proceder ao ajuste da MVA, nos termos do §5º, do art. 19, do Anexo XV, do Decreto nº 43.080/02.

Tabela 01 – Ajuste MVA original

$\text{MVA ajustada} = \{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$
$\text{MVA ajustada} = \{[(1 + 0,4500) \times (1 - 0,04) / (1 - 0,12)] - 1\} \times 100$
$\text{MVA ajustada} = \{[(1,4500) \times (0,96) / (0,88)] - 1\} \times 100$
$\text{MVA ajustada} = \{[1,4500 \times 1,0909] - 1\} \times 100$
$\text{MVA ajustada} = \{1,5818 - 1\} \times 100$
$\text{MVA ajustada} = 0,5818 \times 100$
$\text{MVA ajustada} = 58,18\%$

Fonte: o Autor

² NCM significa "Nomenclatura Comum do Mercosul" e trata-se de um código de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias e promover o desenvolvimento do comércio internacional, além de facilitar a coleta e análise das estatísticas do comércio exterior.

A partir da fórmula disposta no §5º, do art. 19, do Anexo XV, do Decreto nº 43.080/02 nota-se que a Margem de Valor Agregado original do produto mencionado acima passou de 45% (quarenta e cinco por cento) para 58,18% (cinquenta e oito vírgula dezoito por cento), conforme Tabela 01.

Obtido o percentual da MVA ajustada, resta-nos verificar se essa alteração reflete em uma carga tributária igual, menor ou superior, caso não houvesse o ajuste da MVA originalmente prevista para a mercadoria.

Para obtermos tal resultado, realizamos dois cálculos distintos, utilizando a MVA originalmente prevista para a mercadoria (Tabela 02), e outro utilizando-se a MVA ajustada (Tabela 03).

Tabela 02 – Cálculo ICMS/STP com MVA original

$\text{Crédito ICMS} = \text{R\$ } 100,00 \times 4\% = \text{R\$ } 4,00$ $\text{Débito ICMS} = (\text{R\$ } 100,00 \times 45,00\%) \times 12\% = \text{R\$ } 17,40$ $\text{Valor ICMS/STP a recolher} = \text{R\$ } 17,40 - \text{R\$ } 4,00 = \text{R\$ } 13,40$

Fonte: o Autor

Tabela 03 – Cálculo ICMS/STP com MVA ajustada

$\text{Crédito ICMS} = \text{R\$ } 100,00 \times 4\% = \text{R\$ } 4,00$ $\text{Débito ICMS} = (\text{R\$ } 100,00 \times 58,18\%) \times 12\% = \text{R\$ } 18,98$ $\text{Valor ICMS/STP a recolher} = \text{R\$ } 18,98 - \text{R\$ } 4,00 = \text{R\$ } 14,98$

Fonte: o Autor

A carga tributária de ICMS/STP da mercadoria Ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento (porcelanato), de NCM 6506.10.00, obtida a partir do cálculo com a MVA original é de R\$ 13,40 (treze reais e quarenta centavos), conforme Tabela 02.

Já a carga tributária da referida mercadoria, obtida a partir do cálculo com a MVA ajustada é de R\$ 14,98 (quatorze reais e noventa e oito centavos), o que revela um aumento de 11,79% (onze vírgula setenta e nove por cento), conforme Tabela 03.

Dessa forma, pode-se concluir que forma de cálculo do ICMS/STP imposta Convênio ICMS nº 41/2008 majora o montante do tributo a ser recolhido pelo contribuinte. Resta-nos avaliar agora, se existe uma cláusula de exceção que autorize o Convênio ICMS firmado no âmbito do CONFAZ de proceder à majoração da base de cálculo da ICMS/STP.

6. CONVÊNIOS ICMS FIRMADOS NO ÂMBITO DO CONFAZ

Convênios equivalem-se à manifestação de acordo de vontade entre partes, que convergem no mesmo sentido. O convênio, portanto, “consiste na declaração, pelas partes celebrantes, de que possuem determinados interesses em comum, bem como na descrição dos meios que pretendem empregar para atingir finalidade específica” (MARQUES, 2010).

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Constituição de 1967 já determinava a necessidade da celebração de convênios entre os Estados, ou entre estes e o Distrito Federal, para que fossem válidas as isenções concedidas relativamente ao ICM (MARQUES, 2010). Em razão disso, sobreveio a LC nº 24/75 como forma de disciplinar a celebração de tais convênios (MARQUES, 2010).

Quando do advento da Constituição Federal de 1988, foi consignado no art. 155, § 2.º, XII, g, que "cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Já o §6º do art. 150 da CRFB, determina que

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

Nesse passo, os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de ICMS, devem, previamente, firma convênios entre si, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo, e um representante do Governo Federal.

Dessa forma, a celebração de convênios no âmbito do CONFAZ somente pode se dar quando tiver por objetivo a concessão de isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de ICMS.

Nota-se que o convênio de ICMS não se confunde com a “lei”, nem o CONFAZ com um órgão do Legislativo. Assim, os integrantes de tal conselho – geralmente Secretários de Fazenda - não podem, a pretexto de dispor sobre isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de ICMS, legislar a seu respeito no lugar

do Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal, aumentando ou majorado o valor a ser recolhido pelos contribuintes do referido tributo.

7. CHANCELA PELO PODER JUDICIÁRIO

O tema aqui discutido – compatibilidade material do Convênio ICMS nº 41/2008 e do Decreto Estadual nº 44.894/2008, que institui o ajuste da MVA no momento do cálculo da ICMS/STP – já foi objeto de discussão perante o Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais nos autos do processo nº 0262691-10.2015.8.13.0000.

A parte autora sustentava no processo que o referido Convênio - ratificado pelo Estado de Minas Gerais através do Decreto Estadual nº 44.894, de 17 de setembro de 2008 – violava o princípio da legalidade estrita, uma vez que a fórmula de cálculo implantada pelo Estado ocasionava na alteração da sua base de cálculo e, conseqüentemente, na majoração do imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

A Advocacia Geral do Estado (AGE), órgão de representação processual do Estado, sustentava a inexistência de ilegalidade na fórmula implementada pelo Decreto Estadual nº 44.894/2008, assinalando que a Margem de Valor Agregado (MVA) Ajustada é utilizada para apuração da base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária com a finalidade de permitir um equilíbrio no preço das aquisições interestaduais e internas. Além disso, sustentava que a medida se justifica em razão da necessidade de harmonizar o preço final da mercadoria sujeita a substituição tributária, evitando diferenciações de preços e concorrência entre as empresas de Estados diferentes por questões de diversidade de alíquotas. Por fim, a AGE defendia que a MVA Ajustada, prevista no art. 19, § 5º, Anexo XV, do Decreto Estadual nº 43.080/2002, não gera aumento da base de cálculo do ICMS, não podendo prevalecer a argumentação da parte autora no sentido de que houve violação ao princípio da legalidade.

Contudo, o TJMG ao apreciar a demanda, decidiu pela legalidade da fórmula de cálculo da ICMS/STP na aquisição interestadual de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária relacionadas na parte 2, do Anexo XV, do Decreto nº 43.080/02, quando a alíquota interestadual do produto for inferior à alíquota interna, sob o argumento de que a majoração da base de cálculo do tributo encontra respaldo em “lei”, fazendo-se remissão ao Convênio ICMS nº 61, de 26 de julho de 2013, que alterou o que dispunha o Convênio ICMS de nº 132/92.

De acordo com o relator, o Convênio ICMS permite a utilização da fórmula na apuração da MVA nas operações entre Estados, quando a alíquota interestadual for inferior à alíquota interna. Por fim, concluiu que o Decreto Estadual nº 44.894/2008 encontra respaldo jurídico no Convênio ICMS nº 41/2008, não prevalecendo a hipótese levantada pelo autor da ação no sentido da sua incompatibilidade material com a CRFB/88.

Da análise do voto do relator, conclui-se que a cobrança do imposto foi chancelada em razão de o Decreto Estadual nº 44.894/2008 – o qual modificou no território a base de cálculo da ICMS/STP, tornando-a mais onerosa – encontrar respaldo jurídico no Convênio ICMS nº 41/2008.

Apesar de o poder constituinte originário exigir a edição de lei em sentido estrito para a instituição ou majoração de tributo, o Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais entendeu, na hipótese, que a lei em sentido amplo (Convênio ICMS nº 41/2008) era o suficiente para se alterar a forma de cálculo da ICMS/STP.

Isso mostra que a crítica levantada por COELHO (2017) mostra-se pertinente, na medida em que o atual paradigma do Constitucionalismo Contemporâneo não chegou, de fato, à seara tributária.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a passagem do Estado Legislativo de Direito para o Estado Constitucional de Direito houve uma mudança de paradigma quanto à validade do direito posto, visto que, o reconhecimento da validade da legislação infraconstitucional não está subordinada apenas à compatibilidade formal (observância da sua forma de produção constitucionalmente prevista), mas, também, a compatibilidade material (coerência do seu conteúdo com os princípios e regras constitucionais) com o texto constitucional.

Apesar de esse movimento ter surgido no segundo pós-guerra e chegado em *terrae brasilis* após a constituinte de 1988, nota-se que essa virada paradigmática ainda não se consolidou na à seara tributária, pois a prática judiciária até agora condiciona à validade puramente formal da lei para instituição e cobrança de tributos, como o exemplo mencionado ao longo do texto.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Revista de Direito Administrativo.

Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>>. Acesso em 19 mar.2018.

CARBONELL, Miguel. **Nuevos tiempos para el neoconstitucionalismo**. In: CARBONELL, Miguel. Neoconstitucionalismo(s). Madrid: Editorial Trotta, 2003.

COELHO, Cláudio Carneiro Bezerra Pinto. **Neoconstitucionalismo e Austeridade fiscal: Confronto constitucional-hermenêutico das decisões das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

COMANDUCCI, Paolo. **Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico**. In: CARBONELL, Miguel (Org.). Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trota, 2003.

FERRAJOLI, Luigi. **Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista**. In: ROSA, Alexandre Morais da (Org.). Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Instituição e ampliação da substituição tributária com antecipação do fato gerador via decretos/convênio. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 94, 2010, p. 321-342.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2013.

STRECK, Lênio Luiz. **Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo**. In: ROSA, Alexandre Morais da (Org.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.