

ICMS sobre Produtos da Cesta Básica: Fixação de Alíquota Interna mediante Redução de Base de Cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de Isenção Parcial. Descabido o Estorno Proporcional de Créditos

Marco Aurélio Greco

Consulta

Empresa do ramo atacadista consultou-me em meados de 2005 sobre tema ligado à redução da base de cálculo e ao regime de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais de aquisição de produtos integrantes da cesta básica.

Informa a Consultante que vários dos referidos produtos chegam a seus estabelecimentos em razão de operações interestaduais às quais é aplicada a alíquota prevista em Resolução do Senado Federal (12% ou 7%).

Os Estados, com apoio no Convênio n. 128/94, definiram a carga tributária de 7% de ICMS a incidir nas operações internas com tais produtos. No entender dos Estados, esta "carga tributária" é obtida mediante a redução da base de cálculo do imposto em percentagem suficiente para fazer com que a aplicação da alíquota interna (de 18%) sobre a base reduzida, tenha efeito equivalente ao de uma alíquota de 7%.

Em função da redução da base de cálculo, alguns Estados exigem que a Consultante promova o estorno proporcional dos créditos relativos às suas entradas interestaduais.

Diante deste quadro, formula os seguintes quesitos que solicita sejam por mim respondidos:

1. O fundamento constitucional do Convênio ICMS n. 128/94 encontra-se no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g" da CF/88?
2. O Convênio ICMS n. 128/94 corresponde à "deliberação dos Estados" prevista no inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 e tem por objeto a fixação de alíquota interna inferior à alíquota interestadual?
3. Há diferença entre convênio autorizativo e convênio impositivo?
4. No caso da Consulta, é constitucional e legal a exigência de estorno proporcional dos créditos, considerando que o Convênio ICMS n. 128/94 autoriza os Estados a não exigirem estorno proporcional dos créditos nas operações com produtos da cesta básica?
5. A redução da carga tributária ou da base de cálculo que resulta na alíquota interna inferior à alíquota interestadual implica na obrigação de proceder ao estorno proporcional do crédito relativo à entrada interestadual?

6. Caso o Convênio ICMS n. 128/94 dispusesse sobre redução de base de cálculo de ICMS, esta redução - de acordo com a disciplina constitucional vigente - equivaleria a uma "isenção parcial"?

7. É certo afirmar que, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b", da Constituição Federal, a vedação à manutenção dos créditos aplica-se tão somente à isenção e à não incidência?

8. Em sendo afirmativa a resposta ao quesito 7, à regra do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b" (estorno de crédito), da Constituição Federal, aplica-se à concessão de redução de base de cálculo de ICMS como no caso das operações com produtos da cesta básica?

9. Caso - apenas para argumentar - a redução de base de cálculo implicasse estorno proporcional do crédito de ICMS, este estorno se aplicaria a créditos oriundos de operações interestaduais (submetidas à alíquota fixada pelo Senado Federal)?

Passo a examinar as questões que foram postas.

1. Tema Central é a Alíquota Interna Inferior à Interestadual

À primeira vista, parece estarmos diante de um singelo caso envolvendo a figura da "redução da base de cálculo" do ICMS e seus efeitos em relação aos créditos por operações anteriores.

Este, porém, não é o cerne da questão!

Na realidade, a figura da redução de base de cálculo surge, neste caso, como véu construído pelos Estados¹ que não deixa às claras o verdadeiro tema subjacente que é a *fixação da alíquota do ICMS* para operações internas com mercadorias integrantes da cesta básica².

Recordemos em poucas linhas a sistemática das alíquotas do ICMS.

Fixar alíquota de imposto é corolário da competência tributária atribuída às entidades políticas. Enquanto a base de cálculo é uma perspectiva do fato captado pela lei de incidência, a alíquota corresponde a um fator³ que, aplicado à base, define a parcela de riqueza privada a ser transferida ao Poder Público.

Como a base de cálculo é um dado de fato que a lei capta (e não pode alterá-lo, exatamente por que é de fato), a alíquota é que determina o peso da tributação incidente sobre a materialidade alcançada pela lei tributária.

Por isso, a forma mais clássica de "aumentar ou reduzir" um imposto é aumentar ou reduzir a respectiva alíquota.

Em matéria de ICMS, desde o advento da CF/88, cada Estado tem ampla (mas não absoluta) competência para definir a alíquota aplicável às operações internas.

Prestigiou-se a autonomia dos Estados ao atribuir-lhes a aptidão para decidir quanto ao impacto provocado pelo imposto na respectiva economia. É matéria que diz respeito aos negócios internos de cada Unidade da Federação e à avaliação que a própria coletividade local, pelos seus órgãos representativos, faz sobre a dimensão do peso da tributação que decide suportar.

Esta foi uma novidade trazida pela CF/88, pois, na sistemática da CF/67, o ICM estava sujeito ao regime de alíquotas uniformes nas operações internas, o que afastava qualquer tipo de seletividade do imposto, além de o Senado Federal fixar tetos máximos para as alíquotas internas. Ou seja, os Estados que pretendessem fixar alíquotas internas mais baixas poderiam fazê-lo, mas desde que fossem aplicadas a todas as mercadorias sem distinção (uniformemente).

¹ As referências feitas a "Estados" abrangem também o Distrito Federal.

² O presente estudo versa exclusivamente a incidência do ICMS sobre estas mercadorias.

³ A alíquota apresenta múltiplas facetas, mas sua análise desborda o objeto deste estudo. A respeito, veja-se, dentre outros, Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*. IOB, São Paulo, 1992.



Marco Aurélio Greco
é Doutor em Direito,
Professor da
FGV-EDESP e
Advogado.

No regime atual, a CF/88 atribui competência ao Senado Federal para estabelecer alíquotas aplicáveis às operações interestaduais. Esta competência atende a duas funções distintas, pois, ao mesmo tempo, visa:

- a) dispor sobre o *comércio interestadual*, matéria alheia à competência individual de cada Estado e genericamente reservada à União (artigo 22, VIII, da CF/88); e
- b) implementar um poderoso instrumento na busca da *redução das disparidades regionais*, objetivo fundamental da República (artigo 3º, III, da CF/88).

Com efeito, na medida em que a materialidade tributada pelo ICMS (ciclo econômico) estende-se por todo o território nacional, as competências do Senado Federal e dos Estados em matéria de alíquota devem conjugar-se.

Enquanto os impostos em geral encontram como limite máximo apenas a alíquota que os torne confiscatórios ou proibitivos⁴, em matéria de ICMS a competência estadual sujeita-se (dentre outros limites constitucionais) a um *limite mínimo*: a alíquota interna não pode ser inferior à alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal (inciso VI, parte final).

Ou seja, se o Estado pretender exercer sua competência e fixar uma alíquota menor do que a interestadual, ferirá a Constituição, como, aliás, decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal ao ensejo do julgamento da Medida Cautelar na ADI n. 2.021⁵.

Esta regra se justifica, pois se um Estado, unilateralmente, pudesse fixar alíquotas internas inferiores à interestadual haveria direto reflexo no *comércio interestadual* por tornar mais interessante para o adquirente (contribuinte do imposto) comprar um bem originário do próprio Estado (sujeito à alíquota menor), numa forma indireta de onerar as aquisições feitas fora do Estado, o que configuraria discriminação das mercadorias em razão de sua origem (em violação ao artigo 152 da CF/88).

Daí a regra peremptória de nenhum Estado, isoladamente, poder estabelecer uma alíquota interna inferior à interestadual fixada pelo Senado Federal.

A restrição, porém, não é absoluta; pode ser afastada se os Estados, em conjunto, decidirem instituir uma alíquota interna inferior à interestadual. É o que estabelece o inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, assim redigido:

“VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias (...) não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.”

Note-se que a Constituição preocupou-se em indicar como esta deliberação deveria ser tomada; ou seja, do mesmo modo pelo qual são concedidas isenções, incentivos e benefícios fiscais (vale dizer, de acordo com os procedimentos regidos pela LC n. 24/75). Em outras palavras, a deliberação estadual que afasta a proibição de alíquota interna inferior à interestadual se dá *mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/75*.

Mas, embora o *modo de deliberação* dos Estados seja o mesmo, sua *matéria é diferente*.

Isto é muito importante!

O simples fato de um convênio ter sido celebrado nos termos da LC n. 24/75 não significa, por si só, que esteja dispondo sobre isenção, benefício ou incentivo fiscal. *Pode estar dispondo sobre alíquota interna inferior à interestadual!* A resposta concreta decorrerá do exame da matéria nele regulada.

Neste momento, cabe perguntar:

“Ao utilizar a palavra ‘alíquota’ nos incisos IV e VI do § 2º do art. 155 da CF/88, estaria o Constituinte se referindo apenas a algo formal como o ‘percentual’ ou ‘fator’ aplicável à base de cálculo para determinar o montante devido?”

“Neste caso, estariam os Estados autorizados a impor internamente uma tributação menos onerosa que a interestadual, desde que o fizessem mediante regras que interferissem com o cálculo do montante devido (sem mexer no percentual)?”

As respostas parecem-me ser obviamente negativas.

Neste tema, a Constituição não está preocupada com tecnicidades formais.

As regras constitucionais em questão visam assegurar o pacto federativo, proteger o comércio interestadual e evitar posições unilaterais que os comprometam.

“Alíquota” aqui é referida como o peso da tributação incidente sobre a operação; como a carga que onera o negócio mercantil. Utiliza-se a palavra “alíquota” por ser a que exprime, no sentido corrente, o significado de peso ou carga do tributo, e não à mera técnica de cálculo adotada.

Estivesse a Constituição se referindo apenas ao elemento formal “percentagem”, então o preceito seria letra morta e facilmente contornável pelos Estados, pois através de outras técnicas formais *de efeito equivalente* poderiam obter o resultado expressamente vedado.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, ao ensejo do julgamento da ADI n. 2.325, reconheceu que as cláusulas constitucionais que veiculam uma vedação devem ser interpretadas considerando seus objetivos e resultados, de modo a considerar igualmente vedadas eventuais técnicas formais de efeito equivalente. Decidiu-se que a alteração do critério de aproveitamento de créditos de ICMS está sujeita à regra da anterioridade, exatamente porque *tem o efeito de impor uma carga maior ao contribuinte*⁶.

Em suma, a palavra “alíquota” nos referidos incisos IV e VI é utilizada no sentido substancial do efeito econômico consistente no peso da tributação aplicada às operações internas e não no sentido meramente formal de percentagem ou fator aplicado à base de cálculo da operação.

2. Convênio ICMS n. 128/94 dispõe sobre “Alíquota” em Operações Internas

A leitura do Convênio ICMS n. 128/94 é muito elucidativa, mesmo porque de seu texto não consta menção à redução de base de cálculo.

Sua cláusula primeira é explícita ao “autorizar” os Estados

“(...) a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica” (Destques nossos).

Estabelecer carga tributária é determinar, fixar, impor o peso da tributação incidente sobre tais operações. A referência a um “mínimo” torna claro que o Convênio está regulando o *piso da tributação interna*, vale dizer, exatamente a matéria prevista no inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88. Ademais, a menção ao patamar de 7% corresponde à menor alíquota prevista pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

Aqui está o cerne da questão!

A CF/88 prevê duas matérias sobre as quais podem versar os convênios no âmbito do ICMS:

- a) concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais; e
- b) fixação de alíquota interna inferior à interestadual.

Sobre qual delas versa o Convênio ICMS n. 128/94?

Nitidamente sobre *fixação de alíquotas mínimas para operações internas*.

Isto é confirmado não só pela análise já feita do seu texto como também pelo exame comparativo com o Convênio ICMS n. 139/93 - por ele revogado. De fato, o Convênio an-

⁴ Sobre este tema, veja-se Antonio Roberto Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*, 2ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1986, pp. 183 e segs.

⁵ DJ de 18.05.2001, Relator Ministro Maurício Corrêa.

⁶ Informativo n. 362.

⁷ O sentido desta “autorização” será examinado mais adiante.

terior atrelava expressamente o significado de “carga tributária” à “alíquota” como se verifica pela leitura de sua cláusula terceira:

“O disposto neste Convênio não se aplica às unidades federadas que adotem *alíquota inferior a 12%* (doze por cento) e em relação, somente ao produto beneficiado com a *redução da carga tributária*.” (Destaque nossos)

Porém, no Convênio n. 128/94, os Estados - como que não querendo admitir claramente a natureza da matéria sobre a qual deliberaram - utilizam o termo “carga tributária” de forma ambígua como se fosse palavra mágica que pudesse ser invocada para se referir a outra entidade que não se reconduzisse à “alíquota”.

Mais do que isto: substituem na cláusula segunda (que equivale à cláusula terceira do Convênio anterior) a expressão “*alíquota inferior a 12%*” por “*carga tributária inferior a 12%*”.

Ou seja, promovem um tortuoso jogo de palavras e rótulos para não dizerem às claras que deliberaram fixar um patamar mínimo para as alíquotas internas, inferior ao estabelecido para as operações interestaduais.

Ora, na medida em que a matéria regulada pelo Convênio ICMS n. 128/94 é a fixação da *alíquota interna* para os produtos da cesta básica, não se trata de hipótese sujeita à regra do estorno de créditos prevista no artigo 155, parágrafo 2º, II, “b”.

Alíquota menor não é isenção e não implica estorno de créditos.

Como este efeito (inexistência de estorno), é indesejado pelos Estados, eles não só mudam as palavras (para utilizar “carga tributária”) como mantêm no parágrafo 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS n. 128/94 a referência ao inciso II do artigo 32 do anexo único do Convênio ICM n. 66/88 (que tratava de redução de base de cálculo) com isto pretendendo impor uma consequência não estabelecida pelo Texto Constitucional.

Isto não apenas fere a CF/88 (por impor, ainda que de forma elíptica, um estorno pelo fato de haver uma alíquota diferenciada), mas torna a Cláusula, no mínimo, incoerente, pois o parágrafo deve minudenciar a matéria regulada pelo *caput* e este não trata de redução de base de cálculo⁸!!!

Em suma, o Convênio ICMS n. 128/94 utiliza a expressão “carga tributária” como fórmula indireta para se referir à alíquota interna e como tentativa de contornar um efeito indesejado da fixação de uma alíquota diferenciada: a inexistência de obrigação de estorno.

É uma tentativa de lidar linguisticamente com a competência constitucional do inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 de modo a utilizá-la, mas ao mesmo tempo procurar negar os efeitos que dela decorrem (inexistência de estorno).

Não é a utilização de outras palavras que vai permitir que os Estados exerçam competência que não possuem ou neguem efeitos ao exercício de uma competência que têm.

3. Uma Possível Objeção

Em tese, pode ser levantado o argumento de que o Convênio ICMS n. 128/94 seria mera “autorização” para que os Estados adotassem qualquer instrumento jurídico-formal que tivesse um efeito econômico entendido como “carga tributária” do imposto. Ou seja, qualificaria um resultado econômico a legitimar quaisquer meios técnicos hábeis para tanto.

Com base nessa autorização - dentre as técnicas de dimensionamento da obrigação tributária - os Estados poderiam argumentar ter optado por reduzir a base de cálculo que, segundo seu entendimento, seria figura abrangida pelo artigo 155, parágrafo 2º, II, “b”.

⁸ Sem aqui admitir que a redução de base de cálculo implique estorno proporcional de créditos. Esta matéria será examinada mais adiante.

Ainda que o termo “carga tributária” tivesse o sentido de efeito econômico e não fosse (no contexto em que utilizado) equivalente a “dimensionar alíquota”, esta linha de raciocínio, com a devida vênia, não convenceria, por, no mínimo, três razões:

Primeira: a CF/88 só atribui aos Estados duas competências: (i) fixar alíquota interna inferior à interestadual, ou (ii) conceder isenções, benefícios ou incentivos fiscais. Não há na Constituição uma competência estadual para dimensionar “carga tributária”. Esta realidade econômica é elemento informativo para o exercício das competências constitucionais, mas não define o respectivo objeto. Portanto, isto levaria à paradoxal conclusão de que, se a argumentação fosse procedente e carga tributária não equivalesse à alíquota, o próprio Convênio seria inconstitucional!

Segunda: afirmar que o Convênio teria qualificado um determinado efeito econômico não basta para justificar “quaisquer meios” para alcançá-lo. Qualificar fins é técnica admitida pela CF, porém, quando a norma jurídica assim dispõe, só abrange os meios que não conflitem com outros valores constitucionalmente protegidos.

Os fins não justificam quaisquer meios; só justificam os meios compatíveis com os demais comandos do ordenamento positivo.

Ora, um dos meios para obter esse efeito econômico é a fixação de alíquota pelo legislador estadual, competência que não é absoluta, posto que não pode caminhar para patamar inferior ao fixado pelo Senado Federal. Se - para argumentar - “carga tributária” fosse conceito diferente de “alíquota”, admitir que o uso deste termo autorizaria os Estados a adotarem outros mecanismos técnicos de dimensionamento seria, pura e simplesmente, jogar na inutilidade a competência do Senado Federal.

Realmente, de que valeria a Constituição atribuir ao Senado Federal a competência para fixar alíquotas interestaduais com o efeito de funcionar como piso mínimo da tributação interna, se os Estados pudessem chegar a esse mesmo resultado prático, *sem se submeterem ao regime jurídico próprio do dimensionamento da alíquota?*

Ocorre que um dos principais componentes do regime jurídico do dimensionamento da alíquota é não implicar anulação de créditos.

Vale dizer, os Estados querem fixar a dimensão da tributação interna (função típica da alíquota), mas não querem seu efeito (= direito integral ao crédito); por isso, utilizam “novas palavras” (= “carga tributária”) como se estivessem prevendo uma isenção com os respectivos efeitos (= estorno dos créditos).

Isto é, tentar contornar a norma constitucional é frustrar sua imperatividade, é negar seu preceito. Em outras palavras, é agredi-la pelo mais insidioso dos meios: o disfarce.

Não é por outra razão que o Supremo Tribunal Federal qualifica a utilização de uma competência constitucional para obter um resultado por ela não admitido, como hipótese de fraude à Constituição⁹.

Terceira: além das razões anteriores, nem mesmo um exame a partir da ótica da mera redução da base de cálculo levaria à procedência do raciocínio exposto.

Com efeito, não há dúvida que o tema da natureza e dos efeitos tributários da redução da base de cálculo é altamente relevante (e será oportunamente enfrentado). Porém, é preciso acentuar duas questões constitucionais que devem ser previamente equacionadas, pois delas decorrem o quadro referencial dentro do qual a figura deve ser analisada:

a) o tema diz respeito à tributação incidente sobre operações realizadas com produtos da *cesta básica*; e

b) por envolver operações interestaduais, isto implica ter presente o reflexo do *pacto federativo* na sistemática dos créditos do ICMS.

⁹ Vide ADIMC n. 2.348, DJ de 07.11.2003, Relator Ministro Marco Aurélio; ADIMC n. 2.984, DJ de 14.05.2004, Relatora Ministra Ellen Gracie.

Acentue-se que o exame das questões tributárias no plano constitucional não deve principiar no artigo 145 da CF/88. Ao contrário, é fundamental - antes de examinar os aspectos específicos do tema - situar o contexto constitucional em que a tributação se encontra e a inter-relação entre ICMS e sistema federativo.

4. Alimentação como Direito Fundamental

Neste ponto, a análise deve principiar pelo reconhecimento do peso axiológico que emana dos artigos 1º e 3º da CF/88 ao indicarem os *fundamentos* da República (sem fundamentos não há República) e seus *objetivos* (resultados práticos a serem obtidos pelo exercício dos Poderes da República) para os quais a legislação deve se voltar e em sintonia com os quais a interpretação e a aplicação do ordenamento devem caminhar.

A tributação não é manifestação de poder incontestável do Estado, mas função a ele assegurada como instrumento de proteção dos direitos fundamentais consagrados pelo Texto e para que sejam alcançados os objetivos nele indicados.

A partir da CF/88, a tributação deixou de ser simples "poder juridicizado" (= submetido a regras) para ser um poder juridicizado "funcionalmente justificado" (= submetido a regras e direcionado a certos fins).

Vale dizer, este poder só encontra fundamento constitucional na medida em que (além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção e não agredir os direitos fundamentais assegurados pela Constituição) os preceitos editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca do atendimento aos objetivos enumerados no seu artigo 3º, ou, pelo menos, que não atuem em sentido contrário às suas diretrizes.

Em suma, a disciplina constitucional da tributação passou de um "não pode fazer" (que prestigia as limitações ao poder) para um "deve fazer" que prestigia os princípios gerais da tributação.

Com isto, a tributação deixou de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que - embora tenha este objetivo imediato - deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem um padrão a ser por ela atendido.

Assim, na ponderação de valores constitucionais, o *peso do valor "arrecadação"* (por estar circunscrito ao âmbito tributário que possui caráter instrumental) é *menor do que o peso dos valores resultantes dos objetivos constitucionais e dos direitos fundamentais*.

Quanto aos fundamentos da República é de lembrar a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III) que, aliada ao objetivo de promover o bem de todos (artigo 3º, IV), embasa a consagração que a *alimentação* encontra no Texto de 88.

De fato, a alimentação é considerada uma *necessidade vital básica* de todos (artigo 7º, IV) e um *dever do Estado* no âmbito da educação e da proteção à criança e ao adolescente (artigo 208, VII; artigo 227). Trata-se, em suma, de um direito fundamental de todos os integrantes da sociedade brasileira.

Mais do que isto, a própria CF/88 indica um *reflexo tributário* dessa qualificação da alimentação como direito fundamental, ao prever no parágrafo 4º do artigo 212 que:

"§ 4º Os programas suplementares de *alimentação* e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários." (Destacues nossos)

Note-se que a dicção constitucional não é apenas no sentido de mencionar a importância da alimentação; vai mais além: *impõe um dever de agir a cargo do Estado* e explicita que os recursos necessários para atendê-lo terão origem tributária específica (contribuições sociais) ou advirão genericamente de recursos orçamentários (obviamente captados junto à própria sociedade por impostos).

Ou seja, uma das funções da tributação é viabilizar o atendimento ao direito fundamental à alimentação!

Dizer que a Constituição consagra a diretriz imperativa no sentido de "viabilizar a alimentação", implica reconhecer três efeitos em se tratando da tributação:

- a) esta viabilização pode se dar mediante *instituição e arrecadação* de tributos suficientes para gerar recursos para o Estado adquirir alimentos a serem fornecidos à população;
- b) em nenhuma hipótese a tributação pode "inviabilizar" o acesso à alimentação (ou seja, a CF/88 *veda uma tributação excessiva* sobre alimentos); e
- c) a CF/88 exige a definição da *tributação adequada* a ser aplicada aos alimentos de modo a viabilizar sua aquisição pela população.

Isto significa que - para os produtos da cesta básica (mínimo indispensável à alimentação) - definir determinada carga tributária diferente daquela genericamente aplicada às demais mercadorias, *não configura outorga de nenhum "benefício" fiscal*, mas corresponde à fixação da tributação pertinente, à vista do grau de essencialidade que lhes é inerente.

Vale dizer, o fato de tais produtos não estarem sujeitos à alíquota/carga tributária geral (por exemplo, 18% de ICMS) não significa nenhuma benesse, nem decisão do Poder Público de isentar/desonerar (ainda que parcialmente) as operações que os tenham por objeto.

Realmente, a ideia de "desoneração" supõe a existência de um patamar geral aplicável à mercadoria que é bloqueado parcialmente pela norma de isenção.

Não é assim no caso de alimentos da cesta básica!

Alimento integrante da cesta básica não é mercadoria como qualquer outra. Não teria sentido arrecadar tributos sobre operações com tais alimentos (no mesmo patamar das demais mercadorias) para que o produto de sua arrecadação fosse utilizado (ainda que parcialmente) para comprar alimentos para fornecer à população!

Assim, a alíquota/carga tributária diferenciada é expressão de um imperativo constitucional que exige seja encontrado o ponto de equilíbrio que, ao mesmo tempo, assegure a arrecadação para os Estados e não onere excessivamente a alimentação.

Portanto, não se está no plano do "benefício" ou da "desoneração", pois estas figuras supõem reduzir a carga tributária a partir de um patamar geral definido. Estamos, isto sim, diante de hipótese de *tributação adequada* (= aquela que deve ser, na dimensão pertinente), de modo a evitar um excesso de oneração que resultaria caso aplicada a alíquota genérica.

Interessante reiterar que o Convênio ICMS n. 128/94 ao exprimir o entendimento de todos os Estados, não faz menção à "redução de base de cálculo", ao revés consigna claramente que trata de

"... carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a *cesta básica*" (Destacues nossos).

Ora, "carga tributária" aqui corresponde à dimensão do imposto que onera determinada manifestação de capacidade contributiva (que emana da realização da operação relativa à circulação da mercadoria). Vale dizer, a parcela da riqueza manifestada pelo pressuposto de fato do tributo que é captada pela tributação. Em outras palavras, é a "quota" aplicável à operação.

Por isso, o tema em exame não deve ser visto da ótica das desonerações previstas na alínea "g" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, mas sim da ótica do seu inciso III que trata da *seletividade* do ICMS, que deve atender à "essencialidade das mercadorias".

Não há redução ou desoneração de imposto; há fixação da dimensão adequada a tais mercadorias, em função do grau de sua essencialidade.

5. ICMS e Pacto Federativo

Outro aspecto constitucional relevante no exame do tema diz respeito à relação entre ICMS e pacto federativo. Não penso que o ICMS faça parte do pacto federativo, nem que o eventual deslocamento da competência tributária para a União implique violação a uma cláusula pétreia.

No entanto, entre ICMS e funcionamento da Federação, tal como posta no Texto de 1988, há interfaces relevantes.

Embora a competência tributária para instituir e cobrar ICMS seja estadual, no caso de mercadorias, seu pressuposto de fato (parcela da realidade econômica alcançada pela tributação) estende-se por todo o País, na medida em que podem ser realizadas operações de qualquer ponto para qualquer outro do território nacional.

Por esta razão, apesar de a Constituição atribuir competência tributária aos Estados, não o faz de maneira absoluta por ter consciência que o exercício desta aptidão pode provocar reflexos que transcendem o âmbito territorial de cada Estado-membro; por isso, são reservadas à União competências que afetam profundamente o perfil e a operacionalização do imposto.

Duas merecem especial destaque.

A primeira, refere-se à disciplina do comércio interestadual genericamente reservado à competência legislativa federal pelo artigo 22, VIII.

Atribuir competência exclusiva para legislar sobre comércio interestadual não significa apenas poder a União editar leis sobre meios e modos de realizar o comércio.

Mais do que isto, esta atribuição é o reconhecimento de que neste âmbito há um *interesse nacional subjacente que transcende o interesse de cada um dos Estados* ou mesmo da sua singela reunião. Interesse nacional que extrapola o âmbito meramente tributário para dizer respeito à integração e à unidade nacionais e ao fortalecimento do sistema de trocas internas.

A segunda, decorre do objetivo fundamental consagrado no artigo 3º, III, da CF/88 de reduzir as desigualdades regionais, âmbito dentro do qual situa-se o dimensionamento do peso da tributação. Daí a atribuição ao Senado Federal que - como instituição nacional (e não meramente estadual) - pode *ab externo* avaliar a dimensão das desigualdades e aferir o peso que o ICMS possui seja no acentuá-las, seja como instrumento para buscar reduzi-las.

A competência privativa do Senado Federal prevista no inciso IV do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 não é uma competência meramente tributária ligada à incidência e cobrança do ICMS; sua razão de ser não se encontra no âmbito interno do imposto (e das técnicas que o cercam); *sua justificativa encontra-se fora do campo tributário*, a partir do qual a incidência é vista como instrumento que tanto pode prejudicar como viabilizar outros valores constitucionais.

Por isso, a exceção que pode ser aberta com base no inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 (com os Estados prevendo alíquotas internas inferiores à interestadual) não é autorização para desconsiderar os efeitos dessa medida no âmbito do comércio interestadual e da Federação.

Não é porque os Estados, em conjunto, podem fixar alíquota interna menor que a interestadual que, ao fazê-lo, podem prejudicar o comércio interestadual ou instaurar uma tributação discriminatória de mercadorias em função da sua origem ou destino (em prejuízo da unidade nacional).

A competência tributária não é autônoma; ao revés, tem caráter funcional em relação aos objetivos e garantias constitucionais.

Ou seja, o modo de exercício de competência situada no âmbito *interno* ao ICMS e os respectivos preceitos emanados não podem conflitar nem em si nem quanto aos seus efeitos práticos, com as regras que integram seu contexto *externo* formado pelas diretrizes e objeti-

vos consagrados na CF, máxime a proteção ao comércio interestadual e à unidade da Federação.

Examinado o contexto externo, cabe agora verificar em que medida as regras pertinentes à incidência do ICMS com ele conflitam.

6. Dois Efeitos da Incidência do ICMS no Meio do Ciclo Econômico

O exame do tema objeto da Consulta supõe recordar que, no meio do ciclo econômico a incidência do ICMS (apesar de alcançar uma única operação) gera dois efeitos concomitantes que se irradiam para as respectivas partes que dela participam.

Tomemos um exemplo.

Assumindo para fins de análise uma operação de venda de mercadoria, a incidência do ICMS faz nascer a carga do vendedor o *débito* do imposto¹⁰; por outro lado, esta mesma incidência, em razão da regra da não cumulatividade, implica para o adquirente da mercadoria o direito ao respectivo *crédito*¹¹. Crédito e débito são efeitos distintos gerados por um único fato gerador que envolve pessoas diferentes.

Ora, a alíquota interestadual tem, ao mesmo tempo, a função de resguardar o comércio interestadual e permitir que o Estado de destino arrecade parcela maior do imposto incidente sobre todo o ciclo da mercadoria. Mas esta competência do Senado não tem como únicos destinatários os Estados, alcança igualmente os contribuintes que participam da operação, pois *define o patamar da tributação para o vendedor e a dimensão do creditamento assegurado ao comprador*.

Ao prever que a operação interestadual está sujeita, por exemplo à alíquota de 12%, o Senado determina ser esta a dimensão do débito e do crédito. Vale dizer, a parte a ser auferida pelo Estado de origem é a parte a ser suportada pelo Estado de destino (mediante o crédito a ser feito pelo adquirente).

Assim, da mesma forma que, da ótica do vendedor, o Estado de origem não pode adotar mecanismos indiretos para ampliar a parcela que lhe cabe (por exemplo, prevendo que a alíquota de 12% incidirá sobre uma base de cálculo equivalente ao dobro do valor da operação), assim também o Estado de destino não pode, por vias indiretas, pretender diminuir o encargo que lhe cabe (restringindo o direito de crédito do adquirente), pois isto está fora do seu âmbito de competência, por resultar da Resolução do Senado Federal que fixou a alíquota pertinente à operação.

Desta perspectiva, a competência dos Estados para fixar alíquota menor do que a interestadual (inciso VI) assume sua verdadeira feição, qual seja, corresponder à emanção de vontade dos Estados de submeterem as operações internas a um peso tributário menor do que aquele que seria aplicável por força da sistemática da Resolução do Senado.

Esta decisão dos Estados não pode neutralizar o efeito que emana diretamente da Resolução do Senado em relação ao adquirente. Este se tornou titular de um direito de creditar o montante que resulta da aplicação da alíquota fixada pelo Senado. Admitir que os Estados possam recusar-se a aceitar este crédito na sua inteireza é conflitar com a própria competência do Senado por esvaziá-la em seus efeitos práticos. Recorde-se que o ICMS não é um imposto que envolve apenas interesses estaduais, ele possui importante feição nacional que extrapola a mera arrecadação local.

Recorde-se também que a competência do Senado não é uma competência exercida no âmbito da tributação apenas, mas principalmente em função da feição nacional do imposto e no interesse de toda coletividade a que o comércio interestadual e as desigualdades regionais recebam o adequado tratamento no âmbito da incidência do ICMS.

¹⁰ Sem aqui entrar no debate quanto à natureza do lançamento tributário etc.

¹¹ Supondo que vá ser objeto de subsequente operação tributada.

Devemos interpretar a norma interna do ICMS (que operacionaliza a sua incidência e cobrança) à luz das competências externas e do contexto em que o imposto se insere, e não o inverso.

Não são os Estados que dirão qual a amplitude e os efeitos da competência do Senado Federal; esta é que condiciona o âmbito de ação dos Estados.

Se os Estados, com base em suas respectivas competências tributárias pudessem reduzir, despotencializar ou neutralizar direitos ou encargos que emanam de atos editados pelo Senado Federal, a competência desta casa do Congresso perderia sua função. Passaria a ser dicção meramente formal sem significado prático mais relevante.

Em suma, a alíquota fixada pelo Senado Federal para operações interestaduais reparte entre Estados de origem e de destino a parcela de direitos e ônus que lhes cabem. Como tal, atua como garantia mínima dos contribuintes que participam de tais operações (*teto* do débito e *piso* do crédito).

A competência do inciso VI autoriza os Estados a definirem menor alíquota/carga tributária interna, mas não faculta os Estados a reduzirem seus ônus ou a aumentarem seus direitos.

Ainda que assim não seja - o que se menciona apenas para fins de argumentação - e admitindo que os Estados pelo Convênio ICMS n. 128/94 tenham previsto uma hipótese de redução de base de cálculo, nem assim podem exigir a anulação proporcional dos créditos oriundos da operação interestadual com mercadorias integrantes da cesta básica.

7. Redução de Base de Cálculo não é Isenção Parcial na Vigência da CF/88

É comum afirmar-se que redução de base de cálculo de ICMS equivale a isenção parcial e, portanto, esta figura estaria abrangida pela regra de anulação do crédito prevista na alínea "b" do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

Esta é afirmação que já há tempo está a merecer uma reavaliação, pois o regime do ICMS na CF/88 é diferente daquele a que estava submetido na CF/67.

De fato, na vigência da CF/67 o ICM estava submetido ao regime de *alíquotas uniformes*. Isto significava que todas as mercadorias, independente das suas qualidades e do grau de essencialidade de que se revestissem, seriam uniformemente tributadas à mesma alíquota.

Na medida em que a alíquota era uniforme e não havia previsão de seletividade do ICM, a diferenciação do peso do tributo e, por consequência, do montante do respectivo débito a cargo do contribuinte só podia se dar - no regime da CF/67 - mediante a técnica da isenção (que é uma forma de bloqueio parcial dos efeitos da norma de incidência).

Neste contexto, se diferentes pesos da tributação para certas mercadorias só podiam ser obtidos mediante o recurso à concessão de isenções, qualquer mecanismo técnico-formal (ligado ao modo de apuração do montante devido) que implicasse no mesmo efeito, passaria a compartilhar da mesma natureza da isenção.

Por isso, na vigência da CF/67, redução de base de cálculo equivalia a isenção parcial do ICM. Aliás, esta é a razão pela qual a LC n. 24/75 (que embora só pudesse dispor sobre "isenções") contém a referência à "redução da base de cálculo" como hipótese também submetida às suas regras (artigo 1º, parágrafo único, I).

Ocorre que a CF/88 eliminou o regime de alíquotas uniformes de ICMS. Ao contrário, consagrou expressamente a *seletividade* do imposto (inciso III do parágrafo 2º do artigo 155). Vale dizer, Estados têm liberdade para estabelecer diferentes alíquotas às quais as operações estarão submetidas, conforme a mercadoria a que se referirem.

Em razão disto, na vigência da CF/88, como os Estados podem fixar alíquotas diferentes, de acordo com a essencialidade das mercadorias, modificações nos critérios de dimensionamento do débito tributário (como a redução da base de cálculo) não têm a natureza de

"isenção parcial", mas, ao revés, correspondem a manifestação da seletividade do imposto. Ou seja, *a um modo indireto (não explícito) de fixar a alíquota (seletiva) adequada à mercadoria*¹².

No sistema atual, em que as mercadorias em geral estão submetidas a uma alíquota de 18% e o ICMS pode ser seletivo, certamente ninguém dirá que a previsão de uma alíquota de 15,3% para operações com certas mercadorias corresponde à concessão de uma "isenção parcial". Trata-se apenas da alíquota adequada (em função da seletividade).

Sendo assim, porque uma redução de base de cálculo em 15%, para as operações com tais mercadorias, deveria ser entendida como "isenção parcial"? Não vejo razão para isto. Em ambos os casos o peso do ICMS é o mesmo (15,3% sobre \$ 100 ou 18% sobre \$ 85).

Hoje os Estados têm liberdade - que não tinham na CF/67 - para graduar a dimensão do peso da tributação (alíquota) que vai onerar as operações com cada tipo de mercadoria.

Por isso, aplicar uma alíquota de 15,3% para operações com certas mercadorias ou manter a alíquota de 18% e reduzir a respectiva base de cálculo em 15%, nada mais é do que fixar a alíquota pertinente à operação com aquela mercadoria.

Nada mais é do que operacionalizar a seletividade do tributo!

Por isso, a partir da CF/88, redução de base de cálculo de ICMS não é mais uma hipótese de isenção parcial (como podia ser considerada na vigência da CF/67).

Por consequência, a redução da base de cálculo não está alcançada pela regra de anulação do crédito prevista na letra "b" do inciso II do artigo 155 da CF/88, pois esta aplica-se apenas às hipóteses de isenção ou não incidência. Nenhuma delas se verifica no caso, pois (i) há incidência, (ii) de acordo com a alíquota seletivamente fixada.

Nem se diga que o inciso II do artigo 32 do anexo único ao Convênio ICM n. 66/88 determina o estorno proporcional no caso da redução de base de cálculo.

Invocar este dispositivo para justificar a exigência de estorno proporcional é inadequado.

Primeiro, porque o Convênio ICM n. 66/88 não poderia dispor sobre todas as matérias pertinentes ao ICMS. Como decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 149.922, o papel do Convênio editado com fundamento no artigo 34 do ADCT era apenas de colmatar as lacunas surgidas pela ampliação do âmbito de incidência do ICMS comparativamente com o ICM¹³.

E esta não era matéria relativamente à qual houvesse lacuna. Portanto, a norma do inciso II do artigo 32 padece de vício de inconstitucionalidade na origem.

Segundo, porque se pudesse dispor sobre não cumulatividade do imposto teria confirmado que isenção e redução de base de cálculo são figuras jurídicas distintas, tanto assim que seu artigo 32 reserva incisos diferentes para a isenção (inciso I) e para a redução de base de cálculo (inciso II). Vale dizer, é a própria norma invocada a confirmar a natureza distinta. Assim, o inciso II do artigo 32 veicula uma extensão indevida da regra constitucional de estorno (letra "b" do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155) que só se aplica à isenção e à não incidência.

Terceiro, porque ainda que o Convênio pudesse dispor a respeito e o tivesse feito validamente, esta regra teria sido revogada pela superveniência da Lei Complementar n. 87/96 que, ao regular integralmente o regime de não cumulatividade do ICMS (artigos 19 e seguintes), não contemplou a figura da redução de base de cálculo como hipótese geradora de anu-

¹² É o que sustento em "ICMS - Materialidade e Características Constitucionais", artigo em conjunto com Anna Paola Zonari de Lorenzo, na obra coletiva *Curso de Direito Tributário*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 7ª ed. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 555.

¹³ DJ de 29.04.1994, Relator Ministro Ilmar Galvão.

lação proporcional de créditos. À época, tinha plena aplicação o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil que prevê a revogação implícita quando a lei superveniente regular integralmente a matéria sobre a qual dispõe a lei anterior¹⁴.

No caso, “matéria da lei” é o regime da não cumulatividade do ICMS e as hipóteses em que há o dever de proceder ao estorno de créditos. O Convênio ICM n. 66/88 (no bojo de uma regulação ampla do ICMS) previa duas hipóteses geradoras de estorno (isenção e redução de BC); a LC n. 87/96 (que efetivamente dispõe sobre os vários aspectos do ICMS) previu apenas a isenção; logo, a norma que previa a segunda hipótese foi revogada.

Em suma, qualquer que seja o ângulo a partir do qual o tema seja visto, a conclusão permanece sempre inalterada: *redução de base de cálculo de ICMS não é hipótese que implique anulação proporcional dos créditos relativos às respectivas entradas de mercadorias.*

Ainda que redução de base de cálculo fosse equivalente a isenção parcial e fossem superadas todas as objeções enumeradas (o que menciono apenas para argumentar) e houvesse o dever de proceder à anulação proporcional, ainda remanesceriam dois pontos a considerar: (i) a relação entre isenção e operações interestaduais; e (ii) a aparente natureza “autorizativa” do Convênio ICMS n. 128/94.

8. Isenção e Operações Interestaduais

Outra questão formulada pela Consultante é no sentido de saber se - por hipótese - fosse concedida uma verdadeira isenção às operações internas com produtos da cesta básica se, neste caso, aplicar-se-ia a regra da anulação do crédito prevista na letra “b” do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

A resposta supõe alguns desdobramentos.

Em primeiro lugar, uma isenção que fosse concedida apenas às operações internas - sem abranger as operações interestaduais com os mesmos produtos seria manifestamente discriminatória em função do *destino* da mercadoria. De fato, se vender internamente é isento e vender para outro Estado não o é, isto implica instaurar uma diferença tributária entre operações cuja razão de ser é o destino da mercadoria, em manifesta violação ao preceito do artigo 152 da CF/88.

Neste caso, estaria também ferido o comércio interestadual que é uma realidade que extrapola as questões meramente tributárias para dizer respeito à unidade nacional e à própria Federação. Ou seja, uma isenção interna que não abrangesse as operações interestaduais com o mesmo produto seria também empecilho ao comércio interestadual (em conflito com o artigo 22, VIII, da CF/88) a contrariar a unidade da Federação (artigo 1º da CF/88).

Portanto, a hipótese do quesito é cogitada com esta ressalva prévia.

Em segundo lugar, é preciso lembrar que as regras relativas ao ICMS podem situar-se em dois planos distintos:

a) *plano interno* à competência estadual quando disser respeito ao exercício pelos Estados de suas prerrogativas constitucionais no que se refira à instituição e cobrança do imposto; e

b) *plano externo* à competência estadual (valores fundamentais e interesses nacionais), cuja disciplina repercute no dimensionamento e operacionalização do imposto.

A concessão de isenções situa-se no *plano interno* da competência estadual (norma que envolve juízo de conveniência quanto a se e quem tributar).

O estabelecimento da alíquota interestadual pelo Senado Federal situa-se no *plano externo*, pois embora repercute no dimensionamento do débito e do crédito isto resulta de um juízo de caráter nacional sobre o comércio interestadual e a redução das desigualdades regionais.

Assim, uma regra editada no exercício de competência situada no plano interno da tributação (isenção) *não pode negar nem diminuir os efeitos gerados por norma editada no plano externo* (alíquota interestadual). O plano interno deve estar em sintonia com o plano externo; ambos devem caminhar na mesma direção, definida externamente e operacionalizada internamente.

Em terceiro lugar, a isenção é figura jurídica que corresponde a uma hipótese de *biquilificação* normativa; vale dizer, na isenção, ao invés de o fato estar fora do âmbito da hipótese de incidência tributária (um caso de “não incidência” ou de “inqualificação”), na realidade ele é duplamente qualificado, posto que concomitantemente incidem duas normas: a de incidência e a de isenção.

O efeito jurídico da norma de isenção não é de retirar o fato do âmbito de incidência da primeira (pois se fosse assim, não haveria fundamento para, por exemplo, permanecerem exigíveis os deveres acessórios), mas sim *neutralizar parcialmente (não todos) os efeitos da primeira norma*, em particular o efeito de determinar o nascimento do débito tributário. A neutralização provocada pela norma de isenção em relação ao efeito de fazer nascer o débito tributário assume particular feição num imposto como o ICMS que está sujeito à regra da não cumulatividade, pois o mesmo fato gerador acarreta para o adquirente da mercadoria outro efeito, qual seja o de fazer nascer o direito ao respectivo crédito de imposto.

Como regra, o bloqueio de eficácia produzido pela norma de isenção não alcança o efeito (que também advém da incidência) consistente no surgimento do direito ao respectivo crédito para o adquirente.

Por isso, a CF/88 introduziu uma restrição à não cumulatividade ao prever a anulação do crédito no caso de isenção. A regra de anulação só incide se houver isenção (verdadeira) e pode ser afastada por determinação em contrário da legislação.

Isto significa que o direito ao crédito titularizado pelo adquirente da mercadoria, para ser objeto de anulação, precisa antes disso, *ter nascido por força exclusiva das normas de incidência emanadas dos próprios Estados.*

Realmente, se o direito de crédito nasceu de preceito emanado - ainda que parcialmente - de outra entidade pública, o fato de os Estados disporem unilateralmente sobre sua manutenção, ou não, implica *invasão de competência* perpetrada pelo Estado. Não pode dispor sobre efeito emanado de ato alheio.

Isto significa que a incidência da regra da anulação supõe a edição de um ato específico dos Estados que *emane da sua respectiva e exclusiva área de competência.*

Ora, no caso de operações interestaduais, o direito ao crédito titularizado pelo adquirente situado em outro Estado não resulta exclusivamente da legislação de cada Estado. Ao revés, ele é fruto da conjugação de regras estaduais e da deliberação específica emanada do Senado Federal que *estabelece* a alíquota aplicável.

Como foi visto, esta competência não é meramente técnica e de caráter interno ao sistema do imposto. Ao revés, é regra que se posiciona para além do âmbito tributário e visa repartir entre os Estados a parcela da tributação e a parcela do *ônus dela decorrente que cabe a cada um*. O “ser devido” 12% e o “ser creditado 12%” são faces da mesma moeda (= a incidência interestadual) sobre a qual o juízo de ponderação quanto a *quem e quanto deve auferir ou suportar* escapa à deliberação isolada dos Estados ao concederem isenções. Se quiserem alterar esse juízo que o façam pelo instrumento adequado (fixação de alíquota), mas esta consequência não está abrangida pela competência para conceder isenções.

Realmente, na medida em que o Senado Federal estabeleceu a alíquota para a operação interestadual, atribuiu categoricamente o ônus do crédito ao Estado de destino. Entender que este, sob a capa de uma isenção, possa furtar-se a suportá-lo é permitir que a disciplina do comércio interestadual e a cláusula da Federação resultem comprometidas.

¹⁴ O efeito revogador provocado pela edição da LC n. 87/96 se deu antes da edição da LC n. 95/98.

Em quarto lugar, exigir a anulação do crédito, neste caso, levaria a um paradoxal efeito qual seja o de *isentar para onerar e arrecadar*, pois, através da concessão de uma isenção - que se vocaciona a desonerar o ciclo econômico da mercadoria - os Estados obteriam um efeito exatamente oposto já que o valor anulado torna-se custo para o adquirente e, portanto, pressiona o respectivo preço.

Além disso, o Estado que deveria suportar um encargo na dimensão determinada pelo Senado Federal, se auto liberaria desse encargo (embora o Estado de origem tenha arrecadado o valor integral do imposto) com o que se despotencializam os efeitos dessa competência do Senado.

Em suma, se fosse possível haver uma isenção concedida pelos Estados apenas a operações internas (sem implicar necessariamente em igual isenção da operação interestadual), a esta isenção não se aplicaria a regra da anulação do crédito prevista na letra "b" do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, sob pena de transformar uma deliberação pontual e interna à operacionalização do ICMS num meio indireto de neutralizar a competência de que está investido o Senado Federal.

9. Convênio "Autorizativo"?

Derradeiro ponto a enfrentar na presente análise, refere-se à natureza do Convênio ICMS n. 128/94, pois a formulação linguística adotada é de "autorizar" os Estados a:

- a) estabelecer carga tributária mínima; e
- b) não exigir a anulação proporcional do crédito.

Como exposto, este Convênio tem por objeto a fixação de alíquota interna inferior à interestadual e, portanto, não há que cogitar em nenhum estorno de créditos. Ademais, a redução de base de cálculo, no regime de CF/88, não configura isenção parcial e está fora do âmbito de aplicação da regra do estorno proporcional.

Porém, ainda que se tratasse de Convênio que dispõe sobre isenção parcial de ICMS em operações com produtos integrantes da cesta básica, nem assim - no caso concreto - a exigência de estorno proporcional teria fundamento.

De fato, uma importante lição trazida pelos teóricos do Direito é no sentido de não confundir a norma com sua formulação linguística. Norma é preceito, pauta de conduta, diretriz a seguir; formulação linguística é o conjunto de palavras utilizadas para exprimir a norma. Assim, a norma "é proibido matar" tanto pode ser linguisticamente expressa dessa forma, como na redação "matar alguém, pena de (...)".

Assim, diante da utilização pelos Estados da palavra "autorização" cabe, preliminarmente perguntar se - de acordo com a Constituição Federal - há espaço para Convênios que "autorizem" a concessão de isenção de ICMS.

A resposta é categoricamente, *não*.

A figura da autorização (quando ligada à emanção de decisões) supõe *duas deliberações* para atingir a disciplina de certa matéria:

- a) a primeira deliberação *permite que alguém decida* sobre certa matéria; e
- b) a segunda delibera *sobre a matéria* e é emanada de quem foi autorizado a tanto.

No modelo da autorização, a *primeira* deliberação *atribui competência* a alguém, enquanto a *segunda* deliberação *pode ou não ocorrer*, posto que fica a critério da pessoa ou entidade a quem tal conduta foi permitida ("autorizada").

No caso em exame, a formulação linguística adotada no Convênio daria a entender que:

- a) os *Estados em conjunto* deliberaram *permitir* que os Estados individualmente fixassem a carga tributária mínima (concedessem a isenção parcial, redução de base de cálculo etc.); e
- b) cada *Estado isoladamente*, de acordo com a sua legislação interna, *concederia ou não* a isenção parcial etc. Portanto, alguns poderiam conceder e outros não.

Não obstante seja este o modelo que resulta da linguagem adotada pelo Convênio, a figura do denominado "convênio autorizativo" para fins de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, não é admitida pela Constituição Federal.

Realmente, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da CF/88 prevê claramente apenas uma deliberação (dos Estados em conjunto) sobre uma única matéria (concessão de isenções etc.). O dispositivo prevê que a Lei Complementar disciplinará a forma dessa (única) deliberação que verse exclusivamente a matéria ali indicada. Não há previsão de duas matérias, nem de duas deliberações, nem de deliberação cujo conteúdo possa flexibilizar a concessão das isenções. Ou elas são concedidas ou não. Esta é uma decorrência da uniformidade das isenções de ICMS, em razão do pacto federativo e da proteção ao comércio interestadual.

No mesmo sentido, é a regra do artigo 1º da LC n. 24/75 ao prever claramente que as isenções "serão concedidas" nos termos de convênios, celebrados em reuniões para as quais sejam convocados representantes de todos os Estados e do DF (artigo 2º, *caput*) e mediante deliberações unânimes (artigo 2º, parágrafo 2º). Até mesmo no caso de isenções com aplicação restrita a uma ou algumas unidades da Federação, a deliberação permanece única (do conjunto de representantes mediante o convênio) e não é deferida qualquer margem de decisão nesta matéria aos Estados isoladamente considerados.

Esta margem de decisão entregue aos Estados isoladamente considerados existe apenas no âmbito do artigo 10 da LC n. 24/75 que se refere à anistia, remissão, transação etc., que são hipóteses típicas de interesse individual de cada Estado. Mas, para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais não há espaço para uma decisão unilateral.

Portanto, não há - à luz da Constituição Federal e da LC n. 24/75 a figura do Convênio autorizativo, que permitiria a cada Unidade da Federação deliberar isoladamente se concede ou não a isenção. Celebrado um Convênio versando a concessão de isenção (e atendidos os requisitos da LC n. 24/75) a *isenção está concedida*, esta matéria está disciplinada. Ainda que os Estados pretendam "dizer" de outro modo, o importante é o que eles "fizeram" (= deliberaram a concessão da isenção).

Aliás, esta é a jurisprudência maciça do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, bastando lembrar os REExt. n. 97.250 e n. 96.545¹⁵, ambos relatados pelo Ministro Moreira Alves, onde é rejeitada a tese do "convênio autorizativo" para fins de concessão de isenções de ICM.

É o que se lê nitidamente nas decisões mencionadas:

"Assim, não há dúvida de que a concessão de qualquer desses benefícios, inclusive a isenção, terá de ser feita diretamente por convênio resultante da decisão unânime dos Estados representados, e sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A Lei Complementar n. 24/75 não admite, pois, a distinção entre *convênios autorizativos* e *convênios impositivos*, como sustenta o recorrido com fundamento no fato de que o *caput* do artigo 1º dela alude à concessão e à revogação dos benefícios *nos termos dos convênios*, pois *essa expressão não dá a estes instrumentos o poder de disporem o que quiserem ou como o quiserem*, uma vez que eles estão também subordinados ao disposto na aludida Lei Complementar, como decorre da restrição - *segundo o disposto em lei complementar ou segundo esta Lei* - que se encontra na parte final do § 6º do artigo 23 da Constituição Federal e no *caput* do artigo 1º da Lei Complementar n. 24/75."¹⁶ (Destaque nossos)

Em suma, *se houve deliberação conjunta, de caráter positivo, sobre a matéria, a isenção está concedida* na dimensão e em relação às mercadorias constantes do Convênio.

¹⁵ DJ de 17.12.82 e DJ de 04.03.83, respectivamente. No mesmo sentido, os REExt ns. 97.686; 98.952; 99.064; 99.735; 99.176 e 100.386.

¹⁶ REExt. ns. 96.545 e 97.250.

A análise poderia parar por aqui não fosse o Convênio em questão conter uma "segunda autorização" (parágrafo 1º da cláusula primeira) no sentido de que os Estados possam "não exigir a anulação proporcional do crédito".

Qual o sentido desta previsão?

Se não existisse qualquer previsão no Convênio (e fosse caso de isenção), incidiria (salvo as peculiaridades examinadas) a regra do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b", da CF/88 que determina o estorno do crédito. Afastar a regra do estorno supõe uma deliberação que verse sobre este objeto.

Ora, como já mencionado, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n. 2.325¹⁷, reconheceu que dispor sobre créditos de ICMS é interferir com a dimensão da respectiva exigência.

Isto significa que, no momento em que os Estados deliberam sobre isenção e decidem que ela deve ser integral, parcial, sob condição etc., *afastar a regra constitucional do estorno é dispor sobre a dimensão do efeito da isenção* e, neste sentido, é deliberar sobre elemento que forma um único objeto, juntamente com a regra de concessão da isenção. Conceder isenção assegurando a manutenção do crédito é conceder mais do que simplesmente isentar.

Por isso, a manutenção de crédito, no caso de concessão de isenção, é matéria que se insere no âmbito da regra da letra "g" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88, pois implica definir a dimensão da redução ou até mesmo a eliminação do ônus do ICMS (LC n. 24/75, artigo 1º, parágrafo único, IV).

Em consequência, sobre esta matéria, também não há espaço para Convênios "autorizativos"; havendo deliberação sobre a concessão da manutenção (como há!), a manutenção está deferida, ainda que os Estados pretendam dizer o contrário.

O regime de créditos - quando atrelado à concessão de isenções - está igualmente ligado a uma exigência de uniformidade, tal como a que se aplica à concessão das isenções.

Esta necessidade de uniformidade emana da relação entre isenções de ICMS, pacto federativo e comércio interestadual.

Ora,

"A esse fim perseguido pelo texto constitucional não se chegaria com a admissão, em matéria de concessão ou de revogação de isenção, de convênios autorizativos, e, portanto, de convênios que deixariam a critério dos Estados conceder, ou não, a isenção, podendo, também, na hipótese do haverem concedido, a revogarem unilateralmente.

A Lei Complementar n. 24/75, ao não admitir tal distinção, cingiu-se a respeitar o sentido do § 6º do artigo 23 da Constituição Federal."¹⁸ (Destques nossos)

Realmente, defender o caráter autorizativo do Convênio ICMS n. 128/94 significaria que alguns Estados poderiam conceder a isenção e outros não (com quebra de uniformidade); e dentre os que concedessem, alguns poderiam não exigir o estorno enquanto outros o exigiriam (segunda quebra de uniformidade).

Vale dizer, teríamos três regimes distintos para o mesmo produto:

- a) Estado "A" não concede a isenção;
- b) Estado "B" concede a isenção, mas exige estorno; e
- c) Estado "C" concede a isenção e não exige o estorno.

Se é para ser assim, para que então um Convênio? Seria melhor dizer às claras que "cada um faça o que quiser"! É a negação da uniformidade e da necessidade de Convênio imposta pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra "g", da CF/88.

Em suma, seja qual for a ótica de exame não há fundamento jurídico - no caso em exame - para a exigência de estorno proporcional dos créditos, pois (i) o Convênio ICMS n. 128/94

¹⁷ Informativo n. 362.

¹⁸ REExt ns. 96.545 e 97.250.

tem por objeto a fixação de alíquota interna inferior à interestadual e a alíquota seletiva não implica estorno de créditos; (ii) redução de base de cálculo, no regime de CF/88, não configura isenção parcial e está fora do âmbito de aplicação do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b", da CF/88; e (iii) ainda que se tratasse de Convênio sobre isenção parcial, nem assim a exigência de estorno proporcional teria fundamento porque o parágrafo 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS n. 128/94 não é mera "autorização" para não exigir o estorno proporcional, *deliberou-se não exigir-lo*.

10. Resposta aos Quesitos

À vista das considerações feitas - que devem ser vistas como parâmetros referenciais do sentido das respostas dadas a seguir - passo a responder sinteticamente aos quesitos formulados pela Consulente:

1. *O fundamento constitucional do Convênio ICMS n. 128/94 encontra-se no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da CF/88?*

Não. Este convênio não concede isenção, benefício ou incentivo fiscal. Não concede isenção, pois a matéria definida em sua cláusula primeira é definir carga tributária mínima e não concessão de isenção; não há, também, concessão de benefício ou incentivo fiscal, pois, tratando-se de mercadorias componentes da cesta básica, o dimensionamento do imposto em função da sua qualidade de bens essenciais corresponde à fixação da *tributação adequada* segundo o grau de essencialidade. Não se trata de benesse tributária.

2. *O Convênio ICMS n. 128/94 corresponde à "deliberação dos Estados" prevista no inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 e tem por objeto a fixação de alíquota interna inferior à alíquota interestadual?*

Sim. Debaixo da capa linguística da expressão "carga tributária" utilizada no Convênio e à vista do contexto em que se inserir, os Estados, deliberaram efetivamente estabelecer uma alíquota de ICMS para as operações internas inferior à aplicável às operações interestaduais. Agiram com fundamento no inciso VI do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

3. *Há diferença entre convênio autorizativo e convênio impositivo?*

Não. No que se refere à concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais de ICMS, a disciplina constitucional não admite a existência de convênios autorizativos. Todo convênio celebrado pelos Estados nos termos da LC n. 24/75 e versando sobre as matérias da letra "g" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 é impositivo. Só os Estados em conjunto podem conceder isenções etc. Quando deliberam sobre estas matérias estão concedendo a isenção etc. ainda que utilizem o vocábulo "autorização". A norma em questão não admite que os Estados, em conjunto, deleguem, aos Estados isoladamente considerados, o poder de conceder isenções etc.

4. *No caso da Consulta; é constitucional e legal a exigência de estorno proporcional dos créditos, considerando que o Convênio ICMS n. 128/94 autoriza os Estados a não exigirem estorno proporcional dos créditos nas operações com produtos da cesta básica?*

Não. Nem a CF/88 nem a LC n. 24/75 admitem a figura do convênio autorizativo em matéria de concessão de isenções. O convênio celebrado nos termos da LC n. 24/75 implica, por si só, concessão da isenção na dimensão objeto da deliberação. Não há espaço para uma decisão subsequente a ser tomada individualmente pelos Estados que interfira com a existência ou a dimensão do que foi deliberado no Convênio.

Os Estados deliberaram através do Convênio ICMS n. 128/94 sobre a concessão da isenção e a respectiva manutenção integral dos créditos. A deliberação sobre a manutenção dos

créditos apresenta-se indissociável da concessão da isenção, pois corresponde a elemento que interfere na sua dimensão e, portanto, está sujeita também ao requisito da uniformidade.

Embora rotulada de "autorização", houve efetiva manifestação positiva no sentido de afastar a regra da anulação do crédito. Se fosse para anular os créditos bastaria inexistir qualquer deliberação a respeito. Os Estados, ao deliberarem em conjunto, entenderam que não era o caso de exigir o estorno (por isso "autorizaram" manifestação individual neste sentido).

Não houve mera "autorização" para conceder isenção, *ela foi concedida*; também não houve simples "autorização" para não exigir o estorno proporcional, *deliberou-se não exigí-lo*.

5. *A redução da carga tributária ou da base de cálculo que resulta na alíquota interna inferior à alíquota interestadual implica na obrigação de proceder ao estorno proporcional do crédito relativo à entrada interestadual?*

Não. A fixação de alíquota interna inferior à interestadual não gera obrigação de proceder ao estorno proporcional do crédito relativo à entrada interestadual. A regra da anulação aplica-se apenas aos casos de isenção e não incidência. Fixação da alíquota interna não é caso de isenção nem caso de não incidência.

6. *Caso o Convênio ICMS n. 128/94 dispusesse sobre redução de base de cálculo de ICMS, esta redução - de acordo com a disciplina constitucional vigente - equivaleria a uma "isenção parcial"?*

Não. A partir da CF/88, que admite ser o ICMS seletivo em função da essencialidade das mercadorias, a natureza jurídica da redução de base de cálculo afastou-se definitivamente da categoria da isenção. Redução de base de cálculo podia ser vista como tendo efeito equivalente ao da isenção quando, na vigência da CF/67, o ICM estava submetido ao regime de alíquotas uniformes. Daí a previsão contida na LC n. 24/75 no sentido de que a redução de base de cálculo também dependia de convênio entre os Estados.

Redução de base de cálculo da CF/88 corresponde a instrumento para definir a alíquota (seletiva) adequada.

7. *É certo afirmar que, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b", da Constituição Federal, a vedação à manutenção dos créditos aplica-se tão somente à isenção e à não incidência?*

Sim. Somente estas duas figuras estão contempladas no dispositivo; outras figuras jurídicas - ainda que interfiram no montante do imposto a pagar (como é o caso da alíquota seletiva e da redução da base de cálculo) não são alcançadas pela citada regra.

8. *Em sendo afirmativa a resposta ao quesito 7, a regra do artigo 155, parágrafo 2º, II, "b" (estorno de crédito), da Constituição Federal, aplica-se à concessão de redução de base de cálculo de ICMS, como no caso das operações com produtos da cesta básica?*

Não. Esta regra só se aplica às efetivas isenções e não à fixação de uma alíquota diferenciada em função da seletividade em razão da essencialidade da mercadoria.

9. *Caso - apenas para argumentar - a redução de base de cálculo implicasse estorno proporcional do crédito de ICMS, este estorno se aplicaria a créditos oriundos de operações interestaduais (submetidas à alíquota fixada pelo Senado Federal)?*

Não. Primeiro, porque sua aplicação apenas às operações internas corresponderia a uma discriminação tributária das mercadorias em razão do seu destino, o que é incompatível com o artigo 152 da CF/88. Depois, porque o efeito da anulação supõe que o direito ao crédito

advenha exclusivamente de regras emanadas de competência titularizada pelos Estados e situadas no plano interno à sua competência. A dimensão do crédito em operação interestadual corresponde à parcela que (à luz do comércio interestadual e no âmbito da busca da redução das desigualdades regionais) cabe ao Estado de destino suportar. Este é o efeito próprio da competência atribuída ao Senado Federal para estabelecer a alíquota neste caso. Se fosse possível uma redução de base ou mesmo uma isenção parcial apenas para as operações internas, não poderiam os Estados, unilateralmente, neutralizar os efeitos de regra emanada do Senado que se encontra no plano externo à competência estadual e retrata valores e objetivos que transcendem a mera incidência específica.

É o meu parecer, s.m.j.