

Alguns conhecimentos necessários à compreensão das balizas para a imposição do ICMS

Por Dr. Francisco Martins Neto

Na base do nosso ordenamento jurídico está o princípio republicano, revelador de que o próprio Estado existe para servir ao povo, para viabilizar sua convivência pacífica e desenvolvimentista (arts. 1º, 3º, 5º e 170 a 180 da CF). Toda a estrutura do Poder Público, incluindo as posições de cada agente público, todo o aparato material da administração, as normas de algum modo a ele relacionadas e todos os elementos abstratos que o permeiam (diretrizes, técnicas, ideologia, princípios etc.), nada mais é do que a exteriorização da *res publica*, ou, numa livre tradução, coisa pertencente ao povo.

O art. 1º, parágrafo único da CF desde logo enuncia que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente...”.

Não visa, portanto, oprimir, impingir injustiças, atacar a dignidade ou lhe suprimir liberdades, bens ou potenciais, mas apenas organizar adequadamente o seu gozo ou exercício, com vistas à harmonização dos interesses individuais com o bem-estar geral.

De um lado a apontada missão ou finalidade pode requerer a imposição de certas restrições ao exercício das faculdades humanas, inclusive pelo meio indireto de exigências desestimuladoras de ações prejudiciais aos interesses públicos.

Quando as referidas exigências são de natureza tributária, caracterizam a técnica denominada “extrafiscalidade” (imposições tributárias com a finalidade de desestimular atividades contrárias aos interesses públicos).

De outro lado, a organização estatal implica despesas. Para suportá-las o Poder Público impõe exigências tributárias.

As imposições tributárias com objetivos meramente arrecadatórios caracterizam a técnica denominada “fiscalidade”.

O essencial, em todo caso, porém, é que toda e qualquer imposição do Poder Público deve ser fiel e adequado à realização de um interesse público primário¹, consistente em organizar o exercício das faculdades humanas, em favor do zelo pelo bem-estar

¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, *in* Curso de Direito Administrativo, 2001, p. 44, proporciona boa compreensão sobre o interesse público primário com os seguintes esclarecimentos: “Também assim melhor se compreenderá a distinção correspondente da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses *primários* – que são os interesses da coletividade como um todo – e interesses secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que o s administrados lhe fizessem, ou de cobrar ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas “seus”, enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário isto é, aquele que a lei aponta como sendo interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos. Por isso os interesses secundário não são atendíveis senão quando coincidirem com interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa. Percebe-se, pois, que a Administração não pode proceder com mesma desenvoltura e liberdade com que agem os particulares, ocupados na defesa das próprias conveniências, sob pena de trair sua missão própria e sua própria razão de existir”.

geral ou custear a estrutura governamental. É inadmissível que exista apenas para atormentar o povo, criando dificuldades, acarretando o consumo de trabalho, tempo ou recursos.

Não é adequada, portanto, a imposição que vá além do estritamente necessário para atingir as apontadas finalidades. A consequência prática disso é que não deve ser imposta nenhuma restrição ou penalidade a um contribuinte, por exemplo, por não ter atendido alguma rotina fiscal ou não a ter realizado rigorosamente como descrito na legislação, se disso não resultar qualquer omissão de recolhimento devido ou efetivo prejuízo às prerrogativas do Fisco de exercer o controle do nascimento, dimensionamento e cumprimento das tradicionalmente denominadas obrigações tributárias principais (obrigação de pagar). A inadequação, nesse caso, decorre de que a imposição de restrição ou penalidade seria desproporcional à conduta do contribuinte (feriria o princípio da proporcionalidade). A punição deve ser sempre proporcional ao prejuízo causado ao Estado, consista ele em omissão de recolhimento devido ou, pelo menos, em efetivo obstáculo ao exercício das mencionadas prerrogativas de controle. O contribuinte não pode ser castigado apenas por ter desobedecido alguma disposição legal, se disso nenhuma consequência prejudicial tenha resultado ao Estado (ou seja: ser punido, apenas para ser punido), pois do contrário este se converteria de “coisa do povo” para coisa *contra* o povo.

Vejam-se interessantes comentários sobre o princípio da proporcionalidade em:

- Filho, Edmar Oliveira Andrade. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2005, pp. 38-39.
- Segundo, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, pp. 40-41.

O CCRF/PR manifestou:

ICMS – Falta de escrituração de entrada de mercadoria submetida ao regime da substituição tributária com imposto retido na fonte.
Presunção de saídas não documentadas. Multa. Desproporcionalidade.

Fere o princípio da proporcionalidade a aplicação da multa prevista na alínea "a", inciso VI, § 1.º, art. 55, Lei n. 11580/96, equivalente a 30% do valor da mercadoria, quando o produto está subordinado ao regime da substituição tributária, com imposto retido na origem, inexistindo a fraude em relação a obrigação tributária principal, elemento fundamental para tipificação do ilícito.

Recurso de Reconsideração da Fazenda conhecido e não provido por maioria.

Acórdão 371/2006 – PLENO

Recorrente: Fazenda Pública Estadual

Relatora: Maysa Cristina Prado

Publicação: D.O.E nº 7229 – 19/05/2006

Alguém poderá argumentar que a desobediência das disposições legais em si já é prejudicial, por desestabilizar a ordem. E que, desse modo, a punição teria uma finalidade educadora preventiva, voltada para a preservação da ordem pública. Acontece que o proporcional é o oposto do exagerado. Não há interesse público em que as pessoas sejam punidas por insignificâncias. Que acabem paralisadas de medo de infringir algum detalhe da imensa e complexa malha normativa e com isto deixem de realizar atos da vida civil, negócios, gerar desenvolvimento e riqueza. Nem é proporcional impor enorme rigor quanto ao cumprimento de disposições sobre cuja correta interpretação até os agentes do Fisco e os mais doutos juízes têm dúvidas. Nesse ponto, a proporcionalidade entrelaça-se com a isonomia, no sentido de implicar em atribuir a cada parte de uma relação a mesma proporção das implicações da lei.

As normas dos mais variados campos, como o contratual, o administrativo, e o processual consagram o princípio de que não deve ser declarada a nulidade de nenhum ato, se dela não houver resultado nenhum prejuízo (princípio conhecido pela fórmula “pas de nullité sans grief”). Ora, se os órgãos ou agentes públicos, geralmente muito melhor assessorados e tecnicamente preparados, não ficam sujeitos a penalidades quando infringem alguma disposição, se disso não resultar algum prejuízo, é evidentemente anti-isonômico e desproporcional pretender que o povo o fique.

A evolução humana levou à concepção de que o direito repressivo atende a uma função subsidiária, no sentido de somente dever atuar onde a ordem jurídica não puder ser restaurada por outro meio. Andréas Eisele² refere a que o princípio da subsidiariedade é “orientador da intervenção estatal (em uma direção minimizante) do Direito Penal”.

A proporcionalidade pressupõe aplicar elementos na medida de sua necessidade para obter um resultado previamente definido. Aplicar penalidades exclusivamente com o objetivo de castigar a inobservância de disposições legais não produz nenhum resultado admitido pelo princípio republicano. As normas tributárias são concebidas para definir o nascimento, dimensionamento e cumprimento das obrigações tributárias e, as estabelecidas de rotinas fiscais, para propiciar o controle do cumprimento das primeiras (por isso que a sujeição ao cumprimento de rotinas fiscais é denominada pela doutrina como “deveres instrumentais”). Assim, estas derradeiras normas não são um fim em si mesmas, mas apenas o meio de controle do cumprimento daquelas primeiras normas. Daí decorre o **princípio da instrumentalidade**, segundo o qual, elas somente devem gerar conseqüências na medida em que o fim a que elas servem seja prejudicado pelo seu descumprimento. Esse princípio orienta o da proporcionalidade, no sentido de ser desproporcional a punição de uma norma instrumental se o fim a que ela se destinava a proteger não sofreu qualquer prejuízo.

O CCRF dedica grande atenção ao princípio da instrumentalidade, como atestam as seguintes transcrições:

ICMS – Transporte sem documentação fiscal regulamentar.

A autoridade julgadora singular cancelou a medida ante a comprovação da ocorrência de meros erros formais no preenchimento das notas fiscais.
Recurso de Ofício não provido por unanimidade.

Acórdão 2263/2005 – 1ª Câmara
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Relator: Homero A. Córdova
Publicação: D.O.E. nº 7229 – 19/05/2006

ICMS – Transporte de mercadoria com nota fiscal considerada irregular.
Operação mercantil comprovada.

Demonstrado que o documento correspondente ao produto e que o acompanhava era regular para a operação, tendo havido mero erro no preenchimento dos dados do destinatário, e uma vez caracterizada a efetividade do negócio mercantil com o remetente e um dos sujeitos passivos da obrigação tributária, mantém-se a decisão singular que cancelou o lançamento do imposto e da multa do art. 55, § 1.º, inc. VI, alínea “b”, da Lei n. 11580/1996.
Recurso de Ofício não provido unânime.

Acórdão 2348/2005 – 1ª Câmara
Recorrente: Fazenda Pública Estadual

² *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93

Relator: Ademir Furlanetto

Publicação: D.O.E. nº 7229 – 19/05/2006

ICMS – Transporte de mercadoria sem documentação fiscal.

A nota fiscal desconsiderada, apesar das indicações abreviadas, permitia identificar a operação, bem como indicava o número dos documentos de remessa para industrialização.

Recurso Ordinário provido. Unânime.

Acórdão: 2541/2005 – 1ª Câmara

Recorrido: Fazenda Pública Estadual

Relator: Homero A. Córdova

Publicação: D.O.E. nº 7229 – 19/05/2006

Igualmente coerente com a premissa de que o Estado existe para servir o povo e não para espoliá-lo ou oprimi-lo de qualquer outro modo, está o princípio de que o custeio da estrutura estatal deve ser distribuído entre os cidadãos, na medida de sua capacidade contributiva. Esse é o critério que melhor atende ao princípio da isonomia, pois propicia tratar igualmente aos que se encontram em condições equivalentes e desigualmente aos que se encontram em condições desiguais, na medida dessa desigualdade, repartindo o sacrifício dos cidadãos no custeio do Estado de modo proporcional ao quanto podem suportar suas condições econômicas.

Aires F. Barreto comenta sobre o princípio da isonomia³: “É inteiramente procedente a indagação (...) de Celso de Bandeira de Mello: ‘... o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de desiguais?’ Tem-se de investigar (...) se o elemento de distinção é adequado; se há “correlação lógico-abstrata entre o fato erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado”, e, por fim se há consonância entre essa correlação e os “interesses absorvidos no sistema constitucional”.

Seguindo esse rumo de raciocínio, pode-se concluir que o imposto deve representar uma parte suportável da riqueza ostentada ou gerada pelo fato ou situação submetida à sua incidência.

Este esquema não se aplica aos tributos de natureza retributiva da ação governamental como geralmente é o caso das taxas e das contribuições.

Assim, os impostos incidentes sobre a propriedade devem corresponder a uma parte do valor das mesmas que não acarrete efeitos de confisco daquela e os tributos sobre atividades econômicas deve representar uma parte da riqueza por elas gerada, de tal modo moderada que não conduza à inviabilidade da atividade. O imposto que não respeitar esses limites ferirá a capacidade contributiva, ofenderá a direitos fundamentais como o da propriedade e do livre exercício de trabalho, profissão ou atividade econômica lícita de um modo geral (consagrados nos arts. 5º, XIII e XXII, e 170 da Constituição Federal), e acarretará os efeitos de confisco que o art. 150, IV da Carta Magna proíbe.

Aires F. Barreto comenta⁴:

“... poder-se-á dizer que há confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel, ou quando o tributo acarretar a

³ *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 12

⁴ *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 17. Vejam ainda, os critérios formulados pelo autor para a aferição do efeito de confisco dos tributos, nas pp. 21-22 da mesma obra.

impossibilidade de exploração de atividades econômicas. Em suma, haverá confisco, por afronta, isolada ou conjunta, ao art. 5º, incisos XIII e XXII e ao art. 170 e seu da Constituição da República”.

Imposição tributária contaminada por vícios dessa ordem caracterizará coisa contra o povo e não “coisa do povo”, implicando em transgressão ao princípio republicano.

Todos os demais princípios que atuam no campo tributário, como o da segurança jurídica, o da legalidade (e o da tipicidade, dele derivado), o da irretroatividade, e o da anterioridade, entre tantos outros, são meros desdobramentos ou instrumentos de implementação do princípio republicano⁵.

É recomendável o legislador e o aplicador da legislação tributária, bem como os incumbidos de julgar conflitos gerados em torno dela que leiam todas as ricas orientações que a literatura disponibiliza a respeito dos aventados princípios a que tenham acesso, a fim de não transgredir, no desempenho de suas funções, à ordem constitucional. O mesmo se diga ao contribuinte, a fim de saber manejar a legislação tributária de modo favorável a si, adquirindo segurança para tomada de decisões e adoção de condutas, evitando desgastes e desembolsos desnecessários e riscos de autuações, e preparando-se para defender-se de indevidas imposições provenientes do Poder Público.

Especialmente para o contribuinte é importante ter consciência das balizas acima. De um lado porque não se resumem a meras cogitações teóricas, mas de postulados consagrados pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a administrativa. De outro lado porque a história revela que nenhum direito, ou o próprio respeito aos direitos, costuma vir espontaneamente só porque os detentores do Poder se inclinam para o bem e para a justiça. Muito ao contrário, a consagração dos direitos do cidadão costuma resultar da luta, da reivindicação, do próprio respeito que a opinião pública desperta, quando revela consciência cívica. Nunca o cidadão deve desanimar, supondo que os princípios ou as próprias disposições contidas na Constituição Federal ou na legislação em geral a seu favor são meros enunciados demagógicos ou destinados a forjar a aparência de que o Brasil é um estado democrático de direito. Ao invés disso, deve alimentar suas forças na própria esperança de que eles se tomem

⁵ Também sobre alguns dos mencionados princípios, tecem interessantes comentários: Edmar de Oliveira Andrade Filho (*Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2005, pp. 1-15) e Hugo de Brito Machado Segundo (*Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, pp. 31-43) O CCRF/PR, por sua vez manifestou:

ICMS – Lançamento nulo. Ato administrativo que não apresenta correta fundamentação jurídica, não determina com precisão o ilícito, nem com segurança a liquidez do crédito tributário.

Não pode prosperar a medida que é imprecisa, insegura e não comprova a suposta conduta irregular em que teria incorrido o sujeito passivo, pois não descreve corretamente a ação ilícita, além de que a enquadra em dispositivo legal inadequado. Desta forma, deve ser declarada a sua nulidade “ab initio” por vício material.

Preliminar argüida de ofício, pelo relator, acolhida por unanimidade.

Acórdão 1870/2005 – 1ª Câmara
Recorrentes: Fazenda Pública Estadual/...
Recorridos: .../Fazenda Pública Estadual
Relator: Ademir Furlanetto
Publicação: D.O.E. nº 7229 – 19/05/2006

cada vez mais efetivos e demonstrar vivamente, em todas as oportunidades que surgirem, que tem consciência dos seus direitos, que percebe nitidamente quando eles são preteridos e que por eles brigará até o último fôlego. Igualmente deve brigar pelos direitos que a legislação vigente ainda permaneça reticente em reconhecer, posto que a insistência acaba levando o legislador a ceder às exigências legítimas do povo.

A propósito, Rudolf Von Ihering enfatizou⁶:

“Todos os direitos da humanidade foram conquistados na luta; todas as regras importantes do direito devem ter sido, na sua origem, arrancadas àquelas que a elas se opunham, e todo o direito, direito de um povo ou direito de um particular, faz presumir que se esteja decidido a mantê-lo com firmeza.

O direito não é uma pura teoria, mas uma força viva”.

O conhecimento e a observância desses princípios todos é indispensável na interpretação e na aplicação da legislação tributária e da que interagir com ela.

Referências

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005.

Eisele, Andréas. *Crimes contra a Ordem Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FILHO, Edmar de Oliveira Andrade. *Imposto de Renda das Empresas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2005,

IHERING, Rodolf Von. *A Luta pelo Direito*. Trad. João Vasconcelos. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004

⁶ *A Luta pelo Direito*. Trad. João Vasconcelos. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 1

Dr. Francisco Martins Neto é advogado pela Faculdade de Direito de Curitiba, especialista em Direito Tributário pelo IBEJ, é professor de Ética e Legislação Aduaneira – CEDAEM – Curitiba e Autor do livro texto Legislação Tributária – IBPEX. Especialista em ICMS do Paraná e Santa Catarina – IOB-Thomson. Foi professor de Legislação Tributária – CET/OPET e professor de Direito Tributário, Direito Administrativo, Direito Civil, Direito Penal e Legislação Tributária na Unibrasil.