

**BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE**  
**ASPECTOS RELATIVOS A ICMS**  
**INTRODUZIDOS PELA E.C. N.**  
**33/2001.**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,  
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito  
Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.

Está o artigo 155, § 2º, XII, letra “h” da Constituição Federal, nos termos da E.C. n. 33/2001, assim redigido:

*“... XII. cabe à lei complementar: ....*

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

Alguns doutrinadores pretenderam ver na referida disposição a adoção do sistema preconizado pela E.C. n. 3/1993 (art. 150, § 7º) de uma substituição

tributária para a frente “disfarçada”, com outro nome, mas com a mesma técnica.

A meu ver, é incorreta tal inteligência para o referido dispositivo.

Não se trata de substituição tributária, visto que esta é regulada pelo § 7º do artigo 150 da C.F. e pressupõe a possibilidade de devolução do excesso, o que não ocorre com a incidência monofásica, no caso regulada pelo art. 155, § 4º, inciso LV, “c”. Tal tipo de imposição resume-se a uma incidência única, que se esgota nela mesma. Aquela consiste em incidências cumulativas, com postergação ou antecipação dos fatos geradores para um determinado momento, e possibilidade de devolução futura, se, nas antecipações, o fato gerador “presumido” –para mim fictício-- não ocorrer nas operações seguintes ou ocorrer em menor extensão.

Ora, para mim, técnica de arrecadação não constitui cláusula pétrea e pode ser modificada por emenda constitucional emanada de constituinte derivado, se a técnica anterior tiver tido tratamento constitucional.

Foi o que fez a EC 33/2001, ao incluir, no art. 155, o § 4º, inciso IV, alínea “b”, com a seguinte dicção:

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

*.....*

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

*a)...*

*b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;*

*c) ....”*

de vez que a alíquota específica é, claramente, uma técnica de arrecadação <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Hamilton Dias de Souza, em parecer a que tive acesso, esclarece: “Em matéria de IPI, já de há muito tempo, mais precisamente desde a Lei 4.506/64, a tributação de cigarros se faz tomando-se como referencial o preço do produto no varejo. Não tem sido relevante o efetivo valor pelo qual o fabricante vende seus produtos. Em essência, a rigor, em todo o tempo mencionado, não se adota como base de cálculo o que dispõe o Código Tributário Nacional. Assim tem sido pelo fato de que as peculiaridades desse setor de atividade, aliadas à*

---

*elevada tributação que sofre, tem exigido trato normativo diverso do geral.*

*Em 1989, a Lei 7.798 criou sistemática em virtude da qual determinados produtos poderiam ser tributados por unidade consoante valores fixos expressos em BTN's. A mesma lei estabeleceu que poderia a sua sistemática abranger não só os produtos lá especificados mas também outros, definidos pelo Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado em sua comercialização.*

*Trata-se da adoção de sistema de tributação onde não há alíquota nem base de cálculo, de sorte que a cada unidade ou conjunto de unidades corresponderá um determinado valor fixo. Não se cuida propriamente de alíquotas específicas, conforme referências, a nosso ver equivocadas, que têm sido feitas sobre o tema. Cuida-se, sim, de imposto fixo. Bernardo Ribeiro de Moraes, com propriedade, traça os contornos desse modelo, verbis: "tendo em vista a alíquota tributária, os impostos podem ser denominados fixos, proporcionais e progressivos. Trata-se de uma classificação jurídica dos impostos fundamentada no critério formal, disposto em lei, da maneira de calculá-los (aspectos financeiros da hipótese de incidência tributária). Impostos fixos são os decorrentes de cota fixa, estabelecida em quantidade certa invariável e determinada de dinheiro, sem levar em conta uma base de cálculo (não se leva em consideração nem a capacidade contributiva da pessoa e nem o valor do patrimônio ou bem onerado). A norma jurídica estabelece o montante da dívida fiscal numa importância certa e igual para todos os contribuintes. Nos impostos fixos não há alíquota fiscal. O "quantum" a ser pago é fixado diretamente em lei. Como a importância a ser paga a título de imposto já vem prevista, de forma clara e expressa, na lei tributária, não há necessidade de cálculo algum para se chegar ao valor da prestação pecuniária".*

*No mesmo sentido a lição de Rui Barbosa Nogueira: "A alíquota nos impostos fixos é a tarifa do tributo, é a soma de dinheiro devida por unidade de tributo, entendendo-se por unidade de tributo ou unidade tributada, cada objeto tributado ou cada parcela de incidência. Assim, se a lei disser: cada quilo de açúcar paga Cr\$ 1,00, cada automóvel paga Cr\$ 5.000,00, aí está a alíquota, ou ali já está a quota ou quantia devida, que por não depender de cálculo não precisa de base".*

*E, por fim, Rubens Gomes de Sousa: "Fixos são os impostos cuja alíquota é estabelecida em quantidade certa de dinheiro,*

Decidiu, o constituinte, constitucionalizá-la para o ICMS, ofertando alternativas outras para o Poder Impositor.

É de se observar que pela primeira vez a alíquota específica é adotada no âmbito do imposto estadual sobre operações relativas a circulação de mercadorias.

No passado, ainda na vigência da Constituição pretérita, a lei paulista pretendeu erigir a quantidade de álcool carburante produzido ( então sujeito ao IUM) como fator determinante da base imponible do imposto relativo às saídas de cana-de-açúcar destinada a sua fabricação.

A questão foi dirimida pelo Superior Tribunal de Justiça, declarando que a cobrança de ICM sob tal sistemática configurava exigência baseada em pauta

---

*de modo que não há nenhum cálculo a fazer; por ex. quando a lei diz que um atestado paga Cr\$ 1,00 de selo, trata-se de um imposto fixo. Neste tipo de imposto, não tem importância o valor da matéria tributável".*

fiscal, com manifesto desprezo ao critério natural do valor da operação previsto no DL 406/68.<sup>2</sup>

À evidência, a referência ao valor da operação como critério natural da quantificação do imposto só foi possível porque a Constituição, à época, não previa outro critério que não o ad valorem.

A partir da EC 33/2001, o mesmo não se poderá afirmar quanto ao ICMS incidente sobre os combustíveis e lubrificantes ( XII, h), dada a possibilidade, consagrada na lei maior, de o imposto ser calculado “com base em alíquotas específicas por unidade de medida adotada” , prevista na alínea “b” do inciso IV do art. 155 da CF.

---

<sup>2</sup> RESP 147877/SP, DJ 28/05/2001. Ementa: Tributário ICM. Entrada e Saída de cana-de-açúcar adquirida em caule para fabricação de álcool carburante. Diferimento e pauta Fiscal. Decreto-lei nº 406/68. Quebra por evaporação. 1. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em Pauta Fiscal, em manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (decreto-lei 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 1º, CTN). 2. A quebra, por evaporação, não repercute na incidência do ICMS a ser recolhido, nem afeta o diferimento, acertado que o recolhimento deve ser feito sobre a quantidade de cana-de-açúcar que entrou na usina, sem consideração com o álcool produzido. 3. Recuso a que se deu provimento para restabelecer a sentença.

Nem se diga que, para a inclusão desse elemento no critério quantitativo da hipótese de incidência, seria necessário lei complementar.

É que tendo o próprio texto constitucional, no inciso IV do § 4º do art. 155, estabelecido que as alíquotas do imposto dependem de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, “g” do mesmo dispositivo constitucional, tal sistemática pode ser introduzida mediante convênio, já disciplinado pela LC 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988.

O que cumpre ressaltar é que a “não-cumulatividade” não é um dogma petrificado no texto supremo. E nem o é o dimensionamento das alíquotas à luz da quantificação de bases de cálculos. Se o constituinte resolver ofertar outras alternativas, com técnica de arrecadação diversa daquela consagrada em texto constitucional em dispositivo que não constitua cláusula pétrea, - não sendo, portanto, imodificável - e o fizer, por emenda constitucional, não restará ferido qualquer direito ou garantia individual <sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> *Canotilho sobre as cláusulas de irreversibilidade ou petrificadas escreveu: “Os limites de revisão constitucional - A constituição garante a sua estabilidade e conservação*

Não vejo, pois, qualquer inconstitucionalidade na introdução de alíquotas específicas para ICMS, via emenda à lei suprema.

Aspecto mais polêmico, todavia, diz respeito ao princípio da anterioridade que pode ser afastado.

Reza a alínea “c”, do inciso IV, do § 4º, do artigo 155, sobre as alíquotas de combustíveis e lubrificantes, que:

*“c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.*

Defendi, no passado, que o princípio da legalidade seria um direito individual impossível de ser afastado por Emenda Constitucional. Quando

---

*contra alterações subversivas do seu núcleo essencial através de cláusulas de irreversibilidade e de um processo «agravado» das leis de revisão.*

*Através destes mecanismos não se trata de defender o sentido e características fundamentais da constituição contra adaptações e mudanças necessárias, mas contra a aniquilação, ruptura e eliminação do próprio ordenamento constitucional, substancialmente caracterizado. A idéia de garantia da constituição contra os próprios órgãos do Estado justifica a constitucionalização quer do procedimento e limites de revisão (cfr. infra) quer das situações de necessidade constitucional (cfr. infra)”(Direito Constitucional, Almedina, Coimbra, 1991, p. 971).*

surgiu a E.C. n. 3/1993, mostrei que esse princípio estava sendo atingido, pois criava-se tributação **sem fato gerador**, o que feria o princípio da **estrita legalidade**. A lei criava um fato gerador “fictício”, pois dependente ainda de operação futura eventual, que poderia ou não ocorrer, implicando essa ficção mau trato àquele princípio <sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> *Escrevi: “Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.*

*Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas --e principalmente-- o próprio critério da decisão no caso concreto.*

*À exigência da “lex scripta”, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da “lex stricta”, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.*

*Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky,*

A tese, todavia, não foi hospedada pelos Tribunais Superiores, razão pela qual não mantenho preconceitos aristocráticos de entender que minha opinião é superior ao entendimento dos ínclitos Ministros que os compõem.

Sou obrigado, pois, a reconhecer que há uma interpretação flexibilizada do princípio da legalidade quando a introdução de temperos no sistema maior se dá por emenda constitucional.

Por esta linha de raciocínio, não há por que entender que não possa, o constituinte, alterar essa matéria, na qual a intervenção no mercado faz-se necessária pela própria produção insuficiente no

---

*1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.*

*É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1982, p. 57/58).*

país de componente energético de relevância. Por este critério, é de se admitir uma intervenção dos Estados para estabelecer política de rápida adoção, com o afastamento do princípio da anterioridade. Neste campo, é de se lembrar que a Petrobrás surgiu pela necessidade de livrar-se o país da dependência externa de petróleo. Justifica-se, portanto, também o afastamento do princípio da anterioridade, no âmbito do ICMS sobre as mesmas operações incididas pelo CIDE. E tal afastamento do referido princípio não é inconstitucional, visto que realizado por diploma (emenda constitucional) da mesma hierarquia da Carta Magna <sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> *É de se lembrar que a Suprema Corte tem dado interpretação cada vez mais elástica e a favor do Fisco no concernente a certos princípios protetores dos contribuintes:*

1- *"Entretanto, "revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível", não sendo caso de "se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente" (RE 204.062-2-ES, STF 12° 7.; DJU 19.12.96, ementário 1.855-12, com remissão a inúmeros precedentes).*

2- *"A alteração de indexador não importa em majoração do tributo, motivo por que não é ofensiva ao direito do contribuinte nem ao princípio da anterioridade" (AgRg em RE 224.242-8-RS, STF12" 7.; RT 762/179, com remissão a precedentes). No mesmo sentido, AI (AgRg) 226.663-CE, STF12°7.; RT J 171/709.*

3- *"A alteração do prazo de recolhimento do tributo, com o seu encurtamento, Lei n. 8.218/91, art. 2°, IV, a, com observância, entretanto, da constituição da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador; não implica majoração da contribuição, motivo por que não está sujeita à anterioridade nonagessimal do art. 195, § 6°, da CF" (RE 236. 251-7-PR, STF12"7.; RT764/166). Nesse sentido, RE 213. 705-7-PR, STF12" , RTJ 168/343. Entendendo que o prazo de*

Apesar de a solução não me agradar e de já ter defendido a inconstitucionalidade de emendas destinadas a impor temperos ao princípio da legalidade – como ocorreu quando da E.C. n. 3/93 – curvo-me à jurisprudência dominante.

Reconheço, todavia, que há forte resistência na doutrina ao afastamento dos princípios da anterioridade e legalidade nas operações mencionadas, principalmente à luz da discussão na ADIN n. 939/DF, cuja ementa é a seguinte:

*“EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade (medida cautelar). IPMF (Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira).*

*Emenda Constitucional 3. de 17/03/1993 (art. 2º, § 2º). Lei Complementar 77, de 13/07/1993.*

---

*vencimento não está sujeito ao princípio da anterioridade, pelo que pode decreto estadual antecipar o vencimento de tributo, v. RE213.395-7-SP(STF/1º, RT776/156, com remissão ao RE182.971 da 10ª Turma e ao RE 154.273 do plenário).*

*4- “Inadmissível a modificação da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano “mediante aplicação de tabelas contendo índices genéricos de valorização dos imóveis ...se o instrumento normativo foi publicado no mesmo exercício financeiro da cobrança do imposto” (RE 196.550-9-RJ, STF12G 7.; RT 765/137). (Constituição Federal interpretada pelo STF, 6ª. ed., ob. cit. p. 197).*

*Art. 60, § 4º, IV, c/c os arts. 5º, § 2º e 150, III, b, da Constituição.*

*Preliminar de inépcia da inicial.*

*Legitimidade ativa (art. 103, IX, da Constituição Federal). Legitimidade passiva.*

*1- Se do texto completo da inicial se verifica que impugna a emenda constitucional que permitiu a criação do imposto e a lei complementar que o instituiu, torna-se irrelevante o fato de, ao final, referir-se apenas, inadvertidamente, à inconstitucionalidade da lei.*

*2- Sendo a CNTC uma confederação sindical, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade (art. 103; IX. da Constituição Federal).*

*3- Nessa espécie de ação, a União não é parte e nem se pode deduzir, contra ela, pretensão à restituição de tributos, o que só se admite em ação de outra natureza e no foro competente.*

*4- Estando caracterizada a plausibilidade jurídica da ação (fumus boni iuris), ao menos quanto à alegação de violação do disposto no art. 60, § 4º, IV, c/c os arts. 5º, § 2º, e 150, III, b, todos da Constituição, é de se deferir medida cautelar para suspensão da eficácia do art. 2º e seus parágrafos da Emenda Constitucional 3/93,*

*que autorizou a criação do IPMF, bem como de toda a Lei Complementar 77/93, que efetivamente o instituiu.*

*5- Hipótese em que a suspensão deve vigorar até 31/12/1993, reservando-se Tribunal para, antes do início do recesso judiciário (19/12/1993), examinar se a estenderá (a suspensão) ao exercício de 1994, apreciando, inclusive, os demais fundamentos da ação, caso até essa data não tenha sido ela julgada, pelo mérito”. (STF, ADIMC 939/DF. Rel.: Min. Sydney Sanches. Tribunal Pleno. Decisão: 15/09/93. Em. de Jurisp., v. 1.730-10, p. 1.959, DJ 1 de 17/12/93, p. 28.066.)*

*(Decisão por maioria quanto à preliminar, unânime quanto à ilegitimidade, voto médio quanto à liminar) <sup>6</sup>.*

Em eventual ação direta de inconstitucionalidade contra a disposição, a composição do Supremo Tribunal Federal que examinará a questão terá três Ministros indicados pelo atual governo, permanecendo alguns Ministros que votaram contra

---

<sup>6</sup> *A Constituição na visão dos tribunais – Interpretação e Julgados artigo por artigo, TRF 1ª Região, 1997, vol. 2, Ed. Saraiva, p. 1041.*

a procedência daquela ação, motivo pelo qual receio que dificilmente será mantida aquela inteligência.

Estas considerações são, todavia, não jurídicas, mas mero prognóstico, reconhecendo, todavia, na corrente pela inconstitucionalidade fortes adeptos a quem a Suprema Corte não poderá deixar de ouvir, antes de seu pronunciamento final.

Como disse não me agrada a solução, vislumbro pinceladas de inconstitucionalidade, mas não manifesta inconstitucionalidade, cabendo ao Pretório Excelso a palavra definitiva sobre a solidez da norma perante o sistema da lei suprema.

Um último aspecto, perfunctoriamente, examino.

Entendo que a lei complementar n. 87/2001 preenche a exigência constitucional de lei complementar, estando o § 1º, inciso I, de seu artigo 13, assim redigido:

*“§ 1º – integra a base de cálculo do imposto:  
I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”*

em face do disposto no artigo 155, § 2º, i, da Constituição Federal, na veiculação da E.C. 33/2001:

*“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”.*

É interessante notar que, desde a introdução do ICMS, a forma de cálculo “por dentro” do ICM foi adotada, estando o artigo 2º, § 7º do D.L. 406/68 assim redigido:

*“§ 7º (Inclusão do ICM - Destaque) -O montante do Imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.*

Tanto à luz do D.L. 406/68, como da lei complementar n. 87/96 a forma de incidência do ICMS é idêntica. O artigo 155, § 2º, letra “i” apenas

tornou explícito o que era implícito no texto anterior  
7.

As breves considerações aqui bosquejadas objetivam trazer ao debate elementos de reflexão para que os Tribunais possam decidir de acordo com a melhor doutrina, que espero, no que concerne ao princípio da legalidade e anterioridade, não seja a minha.

São Paulo, 19 de Abril de 2002.

**IGSM/mos**

**A2002-40 ICMS E EC 33**

---

*7 Vittorio Cassone ensina: “O art. 13, § 12, I, da LC n. 87/96 diz que o montante do ICMS integra a própria base de cálculo, fenômeno a que se dá o nome de ICMS “por dentro”. Todavia, parece-nos que a regra-matriz constitucional direciona para uma base de cálculo “por fora”.*

*Parece-nos, contudo, que melhor seria se a LC n. 87/96 tivesse excluído da base de cálculo esse critério, fazendo-o incidir “por fora”, pois, além de facilitar o cálculo e a própria operacionalidade desse imposto, viria a dar um passo à frente na aproximação em relação à tributação dos demais países integrantes do Mercosul (que possuem um só IVA contra três impostos no Brasil, a saber: o IPI/ICMS/ISS), facilitando a harmonização tributária tão necessária para a integração desse bloco regional nesse aspecto.*

*Tivemos oportunidade de sugerir ao relator da reforma tributária, Deputado Mussa Demes, por ocasião da palestra proferida por esse nobre deputado na OAB-SP em 7-10-1996, que fizesse constar do PEC 175/95 que o ICMS passasse a incidir “por fora”, justamente para facilitar essa harmonização tributária” (Comentários ao CTN, Ed. Saraiva, 1998, p. 433).*