

# ICMS. Crédito fiscal: direito subjetivo público do consumidor e os efeitos dos incentivos fiscais

Edvaldo Pereira de Brito\*

**Resumo:** As empresas, sujeitos passivos da obrigação tributária do ICMS, têm celebrado negócios jurídicos do tipo "Protocolo de Intenções", objetivando estabelecer relações obrigacionais recíprocas com seus respectivos sujeitos ativos, referentes ao apoio de infra-estrutura e de concessão de incentivos administrados por esses titulares de *crédito tributário*, a fim de que os devedores do imposto implantem uma indústria no seu território estadual. No entanto, é cada vez mais comum a condição de insuficiência do Estado para alimentar o fundo destes créditos e que, por sua vez, serve para possibilitar a substituição tributária. Neste contexto, inserem-se os chamados "Termos de Retificação", que são celebrados, muitas das vezes com alterações muito gravosas ao Contribuinte, tendo em vista a alteração da relação jurídica pré-existente que, indubitavelmente, tem natureza de Direito Subjetivo Público, ou seja, advém da Constituição Federal. Também se encontra, constitucionalmente posta, a *compensação*, técnica pela qual se torna efetivo o exercício deste direito subjetivo, qual seja, o de gozo do crédito fiscal. E, em sendo o consumidor titular deste direito, não pode o contribuinte negociar livremente seu crédito. Como também não é *livre* o Estado Federal para *regular* (por lei de sua edição), ou para *regulamentar* (por decreto emitido pelo seu poder executivo) o tributo cuja competência para instituir foi-lhe outorgada, de modo fechado, pela Constituição. O Estado também tem sua liberdade limitada para restringir o crédito fiscal do sujeito passivo do ICMS. O *consumidor* é o titular deste Direito Subjetivo Público, constitucionalmente protegido.

**Palavras-chave:** ICMS. Crédito Fiscal. Direito do Consumidor.

## Introdução

As empresas, sujeitos passivos da obrigação tributária do ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços interestadual e intermunicipal de transporte e de comunicação – têm celebrado

\* Professor Emérito da Universidade Federal da Bahia. Professor Emérito da Universidade Mackenzie em São Paulo. Doutor e Livre-Docente de Direito Tributário da USP. Advogado na Bahia e em São Paulo.

negócios jurídicos, com os respectivos sujeitos ativos, do tipo Protocolo de Intenções, cujo objeto consiste em estabelecer as relações obrigacionais recíprocas referentes ao apoio de infraestrutura e de concessão de incentivos administrados por esses titulares de crédito tributário, a fim de que esses devedores do imposto implantem uma indústria no seu território estadual.

Em seu cumprimento e além de terem sido adotadas providências promocionais de natureza fiscal, há celebração, com Banco oficial de Desenvolvimento, de contrato de abertura de crédito, pelo qual a instituição financeira permite a utilização de um valor em moeda legal e corrente, para capital de giro, possibilitando ao sujeito passivo a utilização de um crédito único até um certo valor.

Tem ocorrido a circunstância de o Estado ter dificuldades financeiras para alimentar o *fundo* por ele criado para sustentar, financeiramente, a utilização, pelo sujeito passivo, do crédito aberto e, por isso, tem adotado a substituição desse incentivo financeiro, por *regime especial para procedimentos relativos à utilização e transferência de créditos fiscais*, a título de incentivo, a par de outros já constantes do Protocolo de Intenções e em razão do que são celebrados Termos de Reti-ratificação, alguns dos quais com gravosas alterações das circunstâncias anteriores, dentre as quais as do efeito retroativo ainda que, juridicamente, não possa alcançar a relação jurídica pré-existente.

Essa substituição do *incentivo financeiro* consiste na outorga da faculdade de escriturar, como *crédito fiscal* de ICMS, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às entradas de mercadorias destinadas à industrialização, limitado ao somatório do valor do Imposto sobre Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativos a partes, peças e componentes importados para utilização na produção, recolhidos no ano, desdobrando-se nas seguintes regras:

Fica admitida a transferência dos créditos a outro *contribuinte beneficiário do fundo* para compensação de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, independente de autorização.

O saldo credor poderá ser *transferido a outro contribuinte beneficiário do fundo* ou ser utilizado, nos termos regulamentares, pelo próprio contribuinte para pagamento de outros débitos de ICMS.

Os procedimentos de escrituração dos *créditos fiscais* serão definidos em regime especial.

Corretamente, o Protocolo de Intenções, na sua versão original, estabelece que “os incentivos fiscais e financeiros [por ele] concedidos constituem-se em *direito adquirido*, [...] não podendo sofrer quaisquer alterações”. Por isso, nenhum temor em firmar um termo de Reti-ratificação do qual conste que estão mantidas e ratificadas as demais obrigações constantes do Protocolo de Intenções original, não modificadas pelo Termo. Consequentemente, estão mantidas e ratificadas as regras de utilização e transferência de *créditos fiscais*, sem *restrições posteriores*, mesmo se

veiculadas por ato regulamentar, ainda que este documento normativo tenha sido editado com efeito retroativo.

A *restrição* mais saliente é a do *estorno* do montante que exceder o saldo acumulado do 2º (segundo) semestre, constante do Termo de Reti-ratificação e do ato regulamentar, porque, mesmo com a compensação de 90% (noventa com por cento), ao findar-se o ano, haverá contribuinte com um elevado saldo credor acumulado o qual, nessas condições, teria de ser *estornado*, pelas regras tanto desse segundo termo, uma vez que o valor superará o saldo acumulado do segundo semestre.

Face aos aspectos mencionados, há o direito de manter esse *crédito fiscal* acumulado sem essas restrições? A resposta tem de ser afirmativa.

## 1 **Considerações de natureza estrutural tributária sobre o imposto objeto das questões aqui suscitadas: o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**

O tributo em referência, o ICMS, é um *imposto mercantil* inserido na *competência tributária* do Estado-membro da Federação. Essa categoria jurídica — a *competência tributária* — não foge, obviamente, do *conceito jurídico* que a Doutrina cunhou sobre *competência*, em geral, a qual consiste em uma situação definida por uma norma jurídica constituída por três critérios: (1º) o da designação, por uma autoridade (A<sup>1</sup>), de uma outra autoridade (A<sup>2</sup>), como titular de atribuições; (2º) que descreve o procedimento a ser adotado por essa autoridade (A<sup>2</sup>), para o desempenho dessas atribuições; (3º) aquele que delimita a matéria objeto das atribuições.

É, assim, também, em assuntos tributários. A *norma* jurídica de outorga de *competência tributária* é debuxada na Constituição (A<sup>1</sup>), onde se designam as pessoas jurídicas de direito público (A<sup>2</sup>) com legitimidade para a atribuição de exigir o cumprimento das prestações objeto da *obrigação tributária*; estabelece o procedimento para essa exigência, colocando-a como matéria de reserva legal; dispõe sobre a delimitação do objeto tributável.

Essa outorga constitui o *poder de tributar* balizado pelas chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, cujo escopo inclui a necessidade de edição da lei de *instituição* da espécie tributária (lei de organização do tributo), feita pela entidade federada competente, observadas as disposições constitucionais e aquelas que lhe são integrativas veiculadas pelas *leis complementares*.

Em resumo, diga-se que se considera *instituir* tributo a atribuição legal, dada ao sujeito ativo da obrigação tributária, de descrever os elementos constitutivos da *hipótese* do fato gerador de um tributo, de modo a caracterizar a *categoria* sobre a qual *incidirá* essa sua lei tributária incumbida dessa descrição. A *pessoa* política que exerce tal atribuição emitirá, então, a chamada *lei orgânica do tributo*, que tem de respeitar a Constituição e a lei integrativa (*lei complementar* de normas gerais).

Ainda, resumindo, diga-se, também, que a *lei complementar*, nessa sua função integrativa, cumpre, dentre outras tarefas, a de estabelecer *normas*, apenas, *gerais* sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, bem como sobre crédito tributário; o que significa que lhe incumbe cuidar de suspensão, exclusão e extinção desse crédito.

Interessante, então, no que se refere ao ICMS, é verificar essas condições na regra constitucional de *competência tributária* elaborada pelo legislador constituinte (A<sup>1</sup>) e as alterações inofensivas à Constituição, nela introduzidas pelo legislador da competência reformadora constitucional, *regra* esta que contém a denominada *hipótese do fato gerador* que não se confunde com o próprio *fato gerador*. Essa *regra*, no caso do imposto sob exame, é a mais exaustiva de todas as outras referentes aos demais tributos, a ponto de ter reservado pouco espaço para o legislador infraconstitucional, inclusive para o da lei integrativa (Lei Complementar 87/96).

Essa *regra* descreve, no caso desse imposto, a pessoa qualificada (A<sup>2</sup>) para a atribuição de instituí-lo: o Estado Federado e o Distrito Federal; descreve o procedimento de criação: *lei de organização do imposto*, emitida pela própria fonte legislativa integrante da estrutura política do titular da *competência*, com obediência à Constituição e à lei integrativa que deve ter a natureza de *lei complementar*,<sup>1</sup> descreve a matéria objeto da regra: as *operações mercantis* e as *prestações* de serviços integrantes, concomitantemente, dessas *operações mercantis*; autoriza a *lei complementar* a regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; bem assim, regula o princípio constitucional da *não cumulatividade* pelo qual se preserva o *crédito fiscal*, que é categoria diversa daquela antes referida como sendo a do *crédito tributário*, por ser, o *crédito fiscal*, um direito subjetivo do *consumidor*, efetivado mediante o mecanismo do *interesse protegido* reconhecido ao sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, o *contribuinte de direito* do ICMS, que se relaciona, com o *consumidor – contribuinte de fato* – face ao fenômeno da *translação*.

Portanto, A<sup>2</sup> (o Estado federado) não é *livre* para *regular* (por lei de sua edição), nem para *regulamentar* (por decreto emitido pelo seu poder executivo) o tributo cuja competência para instituir foi-lhe outorgada, de modo fechado, pela Constituição.

## 2 Mecanismo de incidência da regra (norma) tributária. A regra (norma) do ICMS

Consequentemente, qualquer que seja o tributo, a norma que o institui incide mediante a efetivação de um procedimento específico, a que se pode denominar de *técnica da tipicidade* e que consiste na dissecação dos elementos constitutivos da *hipótese do fato gerador*, toda vez que ocorrer um acontecimento ao qual se queira

<sup>1</sup> Cf. Leis complementares 87, de 13 de setembro de 1996; 99, de 20 de dezembro de 1999; e 102, de 11 de julho de 2000.

atribuir o efeito de fato gerador da obrigação tributária respectiva, a fim de verificar se esse acontecimento realiza aquela *hipótese*.

Fala-se, aqui, ao citar essa *técnica da tipicidade*, de um *tipo cerrado, fechado*, tal como o é o *tipo penal*; ambos hermeticamente descritos, com exclusividade, pelo legislador (tanto A<sup>1</sup>, como A<sup>2</sup>), por isso, não admitindo *analogia* quando da identificação de sua efetivação pelo fato mediante o qual se quer ver realizado o *tipo*.

A dissecação mencionada considera os quatro elementos constitutivos da *hipótese*, cada qual deles com uma função: o *peçoal* ou *subjetivo* define os protagonistas do episódio (sujeito ativo e sujeito passivo); o *material* ou *objetivo* agasalha a matéria tributável e os critérios de sua mensuração: a alíquota e a *base de cálculo*, além de ser o identificador da natureza jurídica de cada tributo; o *espacial* descreve a área real ou virtual na qual o episódio há de circunscrever-se; o *temporal* indica o momento em que o acontecimento se completa.

### 3 A hipótese do fato gerador do ICMS

A *hipótese* do seu *fato gerador*, cuja noção resumida oferece-se abaixo, é debuxada a partir da norma constitucional de competência (art. 155 e §§ 1º a 6º), passando pelas normas integrativas das *leis*, formal e materialmente, *complementares*, editadas para este fim:

A *norma jurídica*, que disciplina essa *hipótese*, descreve a pessoa qualificada para a atribuição de instituir o imposto: os Estados e o Distrito Federal; descreve o procedimento de criação: lei de organização do imposto, emitida pela própria fonte legislativa integrante da estrutura política do titular da competência, com obediência à Constituição e à mencionada lei integrativa; ela descreve a matéria tributável: *operações mercantis* nela incluídas as prestações de serviços integrantes, concomitantemente, dessas *operações*.

O *elemento material* da *hipótese do fato gerador do ICMS* envolve o exame da *natureza mercantil* do tributo, bem assim o da *técnica (sistema de abatimento)* da apuração de sua *base de cálculo* de que resulta a concretização do chamado *crédito fiscal*, o qual, por ser um direito do *consumidor (contribuinte de fato)*, *não se confunde* com o *crédito tributário*, este, um direito do sujeito ativo da obrigação tributária; *nem autoriza* o sujeito passivo (*contribuinte de direito*), que é mero veículo de um interesse protegido, a renunciar a esse direito subjetivo público de outrem, que é outorgado, constitucionalmente, ao *consumidor (contribuinte de fato)*, titular do referido *crédito fiscal*.

Lembre-se que, na ordem do raciocínio até aqui formulado, há de ser *fato gerador* do ICMS aquele *acontecimento* volitivo expresso por uma *operação mercantil* que, em regra, é exteriorizado por uma saída física de mercadoria de um *estabelecimento* comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma

pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor, com a intenção de passá-la à disposição de outra pessoa.<sup>2</sup>

A *categoria*, supraidentificada, decorre do *conceito* formulado pela norma constitucional que debuxa a *hipótese* desse *fato gerador*, dando ao seu *elemento material* a natureza de *operação mercantil*. Portanto, qualquer fato que não se enquadrar como tal *categoria* não operará os efeitos de *fato jurídico gerador do ICMS*.

A expressão financeira desse acontecimento é mensurada pelo que se denomina de *base de cálculo* do tributo que, no caso do ICMS – reitere-se – é apurada pelo *sistema de abatimento*, mediante *compensação*.

Impõem-se, por isso, além das considerações anteriores, também, as que se seguem sobre *sistema de abatimento*, exigindo a identificação da *natureza jurídica da compensação* e do que se denomina *crédito fiscal*.

A Constituição tem tomado a *base de cálculo* como referência para a identificação da natureza do tributo, utilizando-a, inclusive, como instrumento para distinguir as espécies tributárias.

É assim quando proíbe que se tome, para a taxa, a *base de cálculo* própria de impostos (§ 2º do art. 145), ou quando impede a adoção de *base de cálculo* própria dos impostos por ela discriminados na oportunidade do exercício da *competência residual* (inciso I do art. 154). Logo, *base de cálculo* é o elemento inconfundível pelo qual se discerne sobre o tributo.

Estudiosos brasileiros, pioneiros do direito tributário, já alertaram para essa preeminência. Citem-se dois deles: Amílcar de Araújo Falcão e Alfredo Augusto Becker.

São de Amílcar Falcão<sup>3</sup> as seguintes esclarecedoras palavras:

Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar.

Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

[...] é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar e, assim, *desnaturar* o tributo.

Comunga dessa mesma opinião Alfredo Augusto Becker.<sup>4</sup> Sua ilustre memória legou a afirmativa de que toda e qualquer hipótese do fato gerador do tributo compõe-se de *um único núcleo*: a *base de cálculo*. A importância desse *núcleo* está

<sup>2</sup> Cf. BRITO, Edvaldo. *Problemas jurídicos do ICM*. Salvador: Ed. L.J.F., 1974. p. 92.

<sup>3</sup> Cf. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971. p. 138-139.

<sup>4</sup> Cf. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 298-289.

na circunstância de que é ele que, pela identificação das distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos, confere o gênero jurídico ao tributo. E prossegue:

Por exemplo: o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor da venda é imposto cuja hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico específico de compra e venda e, em consequência, o gênero jurídico do imposto é o de imposto de vendas. Se a alíquota for calculada sobre o valor da promessa de compra e venda, tratar-se-á, então, de outro imposto, pois sua hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico da promessa de compra e venda, de modo que o gênero jurídico do imposto é o do imposto de promessas bilaterais, devendo-se notar que, neste caso, o contrato de compra e venda já não é núcleo mas elemento adjetivo que atribui espécie jurídica àquele gênero jurídico de tributo: imposto de promessas bilaterais (núcleo) de contrato de compra e venda (elemento adjetivo).

Finalmente, se a lei (fórmula literal legislativa) determinar que o 'mesmo' imposto será pago tanto no contrato de compra e venda, como no de promessa de compra e venda, então, numa única lei haverá duas regras jurídicas, com idêntica regra e distintas hipóteses de incidência e haverá dois gêneros jurídicos de impostos: imposto de compra e venda e imposto de promessa de compra e venda.

Isso significa que, se o núcleo (*base de cálculo*) varia, então, o gênero de tributo, também, varia; às vezes essa variação do núcleo faz variarem, no mesmo gênero, espécies distintas. Portanto, a *base de cálculo* é decisiva para a identificação da natureza do tributo, sendo, por isso, que a Constituição procede como anunciado supra.

Ora, como a *base de cálculo* é a medida do *fato gerador* e, considerando-se que ela tem de ter a mesma natureza econômica desse *fato*, sob pena de desnaturá-lo, então, conclua-se que, no caso do ICMS, o objeto que se há de medir é a *operação mercantil* que constitui o núcleo do *fato* jurídico (acontecimento volitivo) ao qual a ordem jurídica atribui o efeito de fazer *gerar* a obrigação tributária respectiva.

Assim, somente podem integrar a *base de cálculo* do ICMS os elementos tipificadores dessa *operação mercantil*, excluídos, por via de consequência todos aqueles que participem de fatos alcançados por outros impostos.

Tal circunstância, já se vê, *limita bastante a liberdade de os Estados estabelecerem o cálculo do ICMS à base de restrições ao crédito fiscal*.

Enfim, os elementos tipificadores de uma *operação mercantil* são os componentes intrínsecos do seu valor os quais constituem uma compra e venda de efeitos móveis que se destinam à *revenda* (portanto, ao *consumo*), na mesma espécie ou manufaturados, realizada entre comerciantes, isto é, entre pessoas que assim atuem, com habitualidade e com o objetivo de lucro.

#### 4 Não cumulatividade – o crédito fiscal

Mas, no caso do ICMS, além de a *base de cálculo* ser, assim, constitucionalmente, qualificada, também, a Constituição emprestou-lhe o condão de, por intermédio de sua apuração, realizar-se o *princípio da não cumulatividade*, mediante a aplicação do *sistema de abatimento* que se efetiva pela *compensação*, surgindo de tudo isso o já citado direito do *consumidor ao crédito fiscal*.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>5</sup> esgota o tema, a propósito de interpretar os itens I e II, do § 2º, do art. 155, da Constituição. Diz que a *pragmática* constitucional de 1988 revela a opção da fonte normativa por um imposto que impedisse os efeitos econômicos perversos gerados pela *cumulatividade* dos impostos multifásicos; efeitos esses que se identificam *na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores*.

Obviamente, essa *cumulatividade* repercute no preço das utilidades, dificultando a sua aquisição por aquelas pessoas (*consumidores*) que têm poucas *posses* e, assim, operando no sentido contrário ao determinado pelo art. 3º da Constituição.

O *princípio da não cumulatividade* e o *sistema de abatimento*, que é o seu consectário e o viabiliza, são veiculados, na Constituição, por normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata porque a própria Constituição descreve, de logo, o efeito, esgotando o discurso, ao dizer que o imposto a ser *instituído* pelo titular da competência *será não cumulativo* e ao determinar a *compensação* (cf. o item I, do § 2º, do art. 155, da Constituição).

Portanto, a lei integrativa (lei *complementar* de normas gerais) e a lei de organização do imposto (lei estadual ou distrital que regule a sua incidência) não poderão definir qualquer situação que ofenda essa norma constitucional da *não cumulatividade*.

Imagine-se um *Decreto-regulamento*, que não passa de um ato jurídico subalterno?

Conseqüentemente, se a *operação mercantil* evidencia a conta-corrente, caracterizadora da apuração da base de cálculo de cada qual dessas *operações*, conta-corrente esta que assegura a *compensação* com que se concretiza o *abatimento*, então, não é lícito ao legislador infraconstitucional e, muito menos, aos órgãos administrativos, ou aos sujeitos passivos (*contribuintes de direito*) estabelecerem qualquer restrição.

Por outro lado, essa *cumulatividade* extingue a competitividade entre os empreendimentos, uns onerados mais do que outros, se for diferenciada a aplicação da regra da *não cumulatividade*, sem respeito aos *direitos do consumidor* e à *redução das desigualdades sociais e regionais*.

<sup>5</sup> Cf. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

Nestes termos, a explicitação da *não cumulatividade* na Constituição jurídica, especificamente, referida a dois impostos (item II, do § 3º, do art. 153; e item I, do § 2º, do art. 155) não significa exclusividade deles, porque, assim, ela, efetivamente, busca a graduação dos impostos em função da *capacidade econômica do contribuinte* que, no caso, é, sem dúvida, o *consumidor*.

Acrescente-se, por fim, que um "princípio", tal como é adotado pela Constituição de 1988, é *direito fundamental*, como ela própria o define no § 2º do seu art. 5º.

Tudo isso, assim examinado, autoriza a análise jurídica da categoria "crédito fiscal" que é apurado mediante a *compensação*.

## 5 O crédito fiscal do ICMS. A compensação. O direito subjetivo público do consumidor

Recorde-se, de saída, que o *signo* "compensação" tem conteúdo semântico técnico diverso na linguagem jurídica, dependendo do contexto (relação *sintática*) em que é utilizado.

No âmbito do *direito das obrigações*, opera os efeitos de uma das formas indiretas de extinção das *obrigações*. A *obrigação* tributária é uma das *obrigações*, porque sua estrutura não discrepa de qualquer das outras. Tem, apenas, regras específicas para o *direito subjetivo de crédito tributário*, tendo em vista as peculiaridades do seu titular: a Administração Pública.

É assim que o Código Tributário Nacional adotou a modalidade ao estabelecer no seu art. 170 que a lei pode autorizar a *compensação* de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Assim, *compensação*, nesses termos, é, pois, modalidade de extinção das *obrigações*, que ocorre quando duas partes forem, reciprocamente, credora e devedora. São *requisitos*: reciprocidade de créditos; liquidez, certeza e exigibilidade deles; homogeneidade das prestações; existência e validade de cada um deles.

Já se vê que, no âmbito do ICMS, a *compensação*, constitucionalmente posta, tem natureza jurídica própria: trata-se de uma técnica para fazer efetivo o exercício de um *direito subjetivo*, também, de *crédito*, o do *consumidor* - *crédito fiscal* - categoria de *direito subjetivo* que participa do gênero *direito subjetivo público*, porque outorgado pela Constituição e que se assegura mediante o exercício da defesa de um *interesse legítimo*.

Entenda-se: o *sujeito passivo da obrigação tributária* é o estabelecimento mercantil representado pelo seu titular. Nessas condições, ele atua no campo do *interesse legítimo*, para assegurar o *direito subjetivo público do consumidor*. Consequentemente, por esse ângulo, o *crédito fiscal* é, para o *consumidor*, um *direito subjetivo público* e, para o *sujeito passivo* da obrigação tributária que tem por objeto o ICMS, um *interesse legítimo*.

Dessas disposições resulta que se a operação subsequente vai gerar um *débito* de imposto, forçosamente, a que lhe é anterior tem de gerar o *crédito fiscal*, pouco importando que a nota fiscal que registre o fato deixe de conter o *destaque* do valor do imposto que, afinal, é feito para mero controle do Fisco.

Por conseguinte, nos casos em que essa *operação* anterior for promovida sob o efeito da exclusão do crédito (*isenção*) ou sob o da sua exclusão do campo de incidência (*imunidade*), esse *crédito* há de ser *presumido*, a fim de ser assegurado o *princípio da não cumulatividade*, porque a tributação, em fase de *operação* posterior à da exclusão, tomando-se por base o valor total, incluído o da fase de exclusão, resultaria em alcançar valor já liberado da incidência, quando somente é permitido tributar-se, em *operação* posterior, o valor acrescido ou agregado e este é representado, apenas, pelo valor dessa *operação* posterior.

Enfim, tão importante é a *base de cálculo*, também, no caso do ICMS, que, em relação a ele, a Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001 constitucionalizou esses aspectos, já regrados pelas normas infraconstitucionais, ao deferir à lei complementar a atribuição de "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

A inteligência possível do dispositivo contido nessa alínea "i", do inciso XII, do § 2º, do art. 155, introduzido pela Emenda Constitucional 33/2001, conduz a que se entenda o dispositivo como permissivo de utilizar até a técnica da *presunção de crédito*, a fim de evitar a *cumulatividade* na *operação* subsequente.

Fixar a *base de cálculo* de modo a que o montante do ICMS a integre é admitir o *imposto por dentro* – tal como é de sua *pragmática* — e, então, somente pode ser o ICMS incidente sobre *operação mercantil* já ocorrida no território nacional, não se podendo tolerar técnicas de cálculo como as denominadas de *estimativa*, ou de *pauta fiscal*, ou de *fato gerador presumido*.

A identificação do *imposto por dentro* implica a seguinte fórmula:<sup>6</sup>

$$AR = \frac{AN \times 100}{(100 - AN)} = \frac{17 \times 100}{(100 - 17)} = \frac{1700}{83} = 20,48\%$$

Nessa fórmula, percebe-se que AR é a alíquota real e AN, a nominal. O imposto é indireto, isto é, daquela espécie que opera, pela *translação*, a transferência do encargo financeiro para o *consumidor*. Por isso, se o alienante quiser obter o *preço líquido*, por exemplo, de R\$ 100, deverá formar um *preço bruto* de R\$ 120,48, no qual R\$ 20,48, como visto, é o valor de ICMS, mediante o qual, pelo *sistema de abatimento*, identifica-se o *crédito fiscal*, a ser utilizado pelo adquirente ou destinatário; porque se atribuir o *preço bruto* de R\$ 117,00 (R\$ 100 + 17% de R\$

<sup>6</sup> Cf. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. A reforma tributária e sua mais importante inovação: ICM. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969. p. 337.

100), o imposto seria calculado por dentro (17% sobre R\$ 117,00) o que dá R\$ 19,89, restando o líquido de R\$ 97,11 e não de R\$ 100.

Em conclusão: este *mecanismo de incidência da norma tributária*, aplicado ao ICMS, como está sendo visto até aqui, abrange, sem dúvida, qualquer situação na qual se configure a conta corrente do tributo, sendo o *crédito fiscal* uma categoria de direito subjetivo público do *consumidor* da mercadoria a um preço desonerado da *cumulatividade*, sendo defeso ao sujeito passivo, contribuinte de direito, negociá-lo, com desrespeito a esse direito subjetivo público de *crédito fiscal*, cuja *utilização é compulsória*, não se compadecendo, nem com as regras restritivas do Termo de Reti-ratificação, nem com aquelas de igual teor, estabelecidas pelo *ato regulamentar, o decreto*.

## 6 O negócio jurídico celebrado entre o sujeito passivo e o Estado, sujeito ativo. Natureza dos “incentivos”. Onerosidade dos “incentivos”

As circunstâncias do negócio, tal como descritas supra, revelam que *Protocolo de Intenções* estabeleceu relações obrigacionais recíprocas, tendo como objeto o apoio de infraestrutura e a concessão de “incentivos fiscais” administrados pelo poder público estadual às empresas, no caso específico, para a implantação de uma indústria destinada à produção de bens de consumo.

As obrigações do Estado, além do apoio de infraestrutura, são, também, conceder e garantir: (a) *financiamento*, através de Banco de Desenvolvimento, destinado a cobrir parte das despesas com impostos federais, cujo valor deste financiamento seria corrigido, anualmente, liberadas as parcelas mensais nos prazos estipulados; (b) *diferimento* do lançamento e do pagamento do ICMS, em circunstâncias descritas no Protocolo; (c) lançamento a crédito do valor do imposto destacado nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, pelo estabelecimento industrial; e, no caso do estabelecimento comercial, na saída interna dos produtos resultantes da industrialização com aplicação de componentes, partes e peças importadas, limitado este crédito a 5% do valor da operação.

O Estado obriga-se, ainda, a analisar a viabilidade de prorrogar o prazo, ao seu final, para a continuação do gozo dos *incentivos fiscais* e financeiros, reconhecendo, desde então, que se constituem em *direito adquirido* do sujeito passivo as condições pactuadas, as quais não podem sofrer quaisquer alterações se modificada, posteriormente, a legislação estadual vigente à época e de regência do negócio jurídico celebrado, de modo a onerar o sujeito passivo.

Comprometem-se as empresas submetidas ao regime jurídico, disciplinador da relação tributária, a: (a) instalar, no território do Estado respectivo, indústria destinada à fabricação dos produtos de tecnologia avançada e pioneiros no país, tal como estão discriminados no *objeto* do Protocolo; (b) atingir a meta de produção combinada dentro de um cronograma de execução complementar ao acordo, com direito de proceder a alterações; (c) realizar investimentos totais de um determinado valor

na implementação de seu complexo industrial no Estado; (d) gerar uma quantidade estipulada de empregos diretos dentro das condições mercadológicas a serem apresentadas ao Estado; (e) fornecer todas as especificações técnicas para a viabilização dos projetos de infraestrutura do Estado, bem como atender a todos os requisitos exigidos pelos órgãos administrativos que preservam o meio ambiente.

Acresceu-se, a tudo isso, um outro compromisso: o de doação ao Estado, dos bens de consumo produzidos, destinados a órgãos administrativos.

Enfim, os sujeitos passivos firmam os contratos de abertura de crédito, quanto aos *incentivos financeiros*. Posteriormente, diante da impossibilidade de o Estado mantê-los, *este* ofereceu alternativa, em *substituição*, adotando *regime especial* para procedimentos relativos à utilização e transferência de *créditos fiscais*, mas, em razão do qual, editou ato regulamentar, mediante decreto, portanto, *posterior* à negociação e com efeitos retroativos, de modo a alcançar o período de vigência desse ato jurídico, que lhe é anterior, praticado pelos sujeitos passivos e o Estado.

Nada impede, nesses novos termos, que os *procedimentos de escrituração do crédito fiscal* sejam definidos em regime especial.

O regime especial é mero *rito*. É, efetivamente, um *procedimento*. É, assim, um *adjetivo*. O *crédito fiscal*, ao contrário, é direito material, é *substantivo*.

O *impedimento* está, pois, na restrição à utilização desse *crédito fiscal*, nos termos deferidos pela Constituição, tal como descrito linhas atrás e, também, porque, no caso consultado, essa utilização tomou características *onerosas*, como se demonstrará adiante.

Em tais circunstâncias, sob pena de inconstitucionalidade, a empresa, que é um *contribuinte de direito*, não deve observar, nem as regras restritivas da utilização do *crédito fiscal*, as quais aceitou sob óbvio vício do consentimento porque, sendo uma irregularidade no processo de formação da vontade, caracteriza um *defeito do negócio jurídico*; nem deve observar, por causa da mesma pena, as regras restritivas do ato regulamentar posterior.

Por conseguinte, pode manter, *integralmente*, a utilização dos *créditos fiscais* acumulados, especialmente, porque esse ato regulamentar é inaplicável ao caso, também, por ser *posterior* à relação jurídica cuja natureza não aceita a *retroatividade* de normas para discipliná-la, como se demonstrará adiante.

## 7 Natureza dos “incentivos” e dos “estímulos fiscais” decorrentes do negócio

A esta altura deste estudo, é necessária a análise da natureza jurídica dos *incentivos fiscais*, porque a sua *revogabilidade* encontra-se na berlinda.

Lembre-se, de logo, que, embora os “incentivos fiscais” e os “financeiros” sejam manifestações do *direito premial* – conjunto de normas jurídicas com objetivo promocional e, no caso, utilizado como instrumento de intervenção no domínio econômico para manter o bem-estar social – contudo, eles não se confundem, entre si.

Os "fiscais" – sejam "incentivos" ou sejam "estímulos" – submetem-se ao regime jurídico de direito tributário e, mesmo os "estímulos", nesse campo do direito, podem assumir a categoria jurídica da *isenção* ou de qualquer outra forma de exclusão de *crédito tributário*.

Os "financeiros" são, juridicamente, disciplinados pelas normas de regência dos *negócios jurídicos*, editadas no campo do direito privado, entrando o Estado na relação jurídica *stricto sensu* desse ramo do direito, "atuando na economia privada, usando os bancos oficiais e bancos particulares para conceder financiamentos, facilidades creditícias a juros baixos, subsidiados a tomadores cujas atividades desejam encorajar".<sup>7</sup>

Afirme-se, neste ponto, que todo "incentivo" e todo "estímulo" de natureza "fiscal" são instrumentos de *liberação* do sujeito passivo do cumprimento da prestação pecuniária compulsória (*tributo*); por isso, esse sujeito não chega a configurar a qualidade jurídica de devedor.

Essa *liberação* reveste-se da forma jurídica de uma *exoneração* tributária partícipe da modalidade *exclusão* do *crédito tributário*, qualquer que seja a manifestação do *direito premial* e, assim, submete-se ao seu regime jurídico, uma vez que se entende por "estímulo fiscal" a atuação estatal de abrandamento da regra de tributação que desonera os recursos *internos* do sujeito passivo, "propiciando-lhes, assim, condições de capitalização própria. São, principalmente, as isenções e reduções fiscais".<sup>8</sup> Já o "incentivo fiscal" resulta da atuação do Estado que canaliza, "para determinadas atividades produtivas ou determinadas regiões geográficas ou setores econômicos [...] recursos externos à economia própria das empresas, setores econômicos ou regiões geográficas visadas".<sup>9</sup>

O caso aqui estudado é próprio da primeira hipótese de atuação estatal, porque o tratamento especial da tributação da consulente é da espécie *estímulo* à economia *interna* da consulente, dado que evita o desembolso de recursos financeiros para cumprimento de prestação do ICMS no período próprio em que seria recolhido, se da conta-corrente, antes referida, resultasse um saldo devedor nesse período de apuração. Antecipa-se, portanto, o exercício do *direito subjetivo de crédito fiscal*, a fim de poupar o desembolso referido, mediante a sua utilização em circunstâncias especiais.

Tal providência, porém, não altera esse *direito subjetivo de crédito fiscal*, nem ela se transforma em obséquio do Estado. O regime especial mencionado pela consulente – tal como dito linhas supra – não modifica essa natureza jurídica do *crédito fiscal*.

<sup>7</sup> Cf. CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais: sua natureza jurídica*. São Paulo: Edições Aduaneiras, 1980. p. 59-60.

<sup>8</sup> Cf. ÁVILA, René Izoldi. *Os incentivos fiscais ao mercado de capitais*. 2. ed. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1973. p. 52.

<sup>9</sup> Id., *ibid.*

Logo, essa modificação operada pelo Decreto-regulamento, com efeito, de *revogabilidade* do estímulo, não se legitimaria, mesmo se não houvesse, na transação, o dever de respeitar a aplicabilidade da legislação do momento em que o acordo foi celebrado, considerado um *direito adquirido* do sujeito passivo, tal como se estabeleceu no Protocolo de Intenções. Aqui está uma manifestação do *direito premial*, muito comum na legislação tributária, mediante os descontos pela antecipação do pagamento dos impostos, os *incentivos* dos mais variados setores e regiões, etc.<sup>10</sup>

O chamado *poder de tributar*, que é mera expressão da *competência tributária*, envolve a *prerrogativa* de *excluir* a tributação, submetendo-se ambas essas atribuições – a de *tributar* e a de *exonerar* – às *limitações constitucionais* estabelecidas para essas *prerrogativas*, pelo que as *exonerações*, quaisquer que sejam as suas formas, não podem ser modificadas e, muito menos, atingidas por normas de efeito retroativo.

## 8 O inaplicável efeito retroativo do ato regulamentar

O *princípio da irretroatividade* é *constitucional* e tem regulação no Código Tributário Nacional, balizando a legislação tributária disciplinadora, tanto da tributação quanto da sua exclusão. Ele faz parte do Estatuto do Contribuinte, assim entendido o conjunto de *prerrogativas* do sujeito passivo revestidas da natureza de *direito subjetivo público* – *prerrogativas* que são inatacáveis por normas subalternas da Constituição, pois essa espécie de *direito subjetivo* somente pode ter regência constitucional – as quais são componentes de um núcleo rígido de critérios cuja fonte é a Constituição e podem ser sintetizadas da forma seguinte:

1. *Competência tributária da entidade intraestatal* arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156
2. *Legalidade* – art. 150, I
  - 2.1. – irretroatividade – art. 150, III, “a”
  - 2.2. – anterioridade – art. 150, III, “b”
  - 2.3. – anualidade – art. 165, § 2º
  - 2.3. – tipicidade – art. 145, I a III e 146, III
  - 2.4. – eficácia da lei complementar – art. 146
3. *Isonomia* – art. 150, II
  - 3.1. – capacidade contributiva – art. 145, § 1º
4. *Proibição do efeito tributário confiscatório* – art. 150, IV
5. *Garantia da unidade econômica e social* – arts. 150, V, 151, I e II, 152
6. *Imunidade* – art. 150, VI.

A *irretroatividade* significa a proibição de aplicabilidade de norma posterior àqueles fatos que lhe antecederam à vigência (art. 150, III “a” da Constituição), salvo se for para beneficiar – *lex mitior*, por exemplo – tal como regulado pelo Cód-

<sup>10</sup> Cf. CALDERARO, Francisco R. S. Op. cit., p. 32.

go Tributário Nacional, nos seus arts. 105, 106 e 112, cujo fundamento de validade é o art.146 da Constituição.

A situação aqui examinada, quanto à aplicabilidade da norma jurídica, no tempo, somente se compadeceria com a categoria conhecida como *ultratividade*, que consiste na aplicação, a efeitos futuros, da norma já anciã que vigia ao tempo passado, quando ocorreram esses fatos, cujos efeitos estão acontecendo depois dela. Assim, a norma antiga é ressuscitada para isso, ainda que modificada ou já revogada.

Logo, considerando-se que o Termo de Reti-ratificação ofende o *direito adquirido* nascido de forma expressa em ato jurídico anterior, o *Protocolo de Intenções*; considerando-se que o Decreto-regulamento, ao dar efeito retroativo às suas normas, embora o fixe a partir de 1º de maio de 2008, mas, todos os atos jurídicos celebrados entre a empresa e o Estado são anteriores a esta data, então, o que dispõe não os alcança.

*Insiste-se, pois, que as empresas celebrantes dos negócios jurídicos não devem observar essas regras.*

## 9 Onerosidade dos “incentivos fiscais” decorrentes do negócio jurídico

É normal na vida de um *direito subjetivo* a sua modificação ou a sua extinção. Contudo, pelos efeitos que essas duas circunstâncias propiciam, esses se submetem a alguns limites.

Assim, a natureza da norma jurídica que o criou tem de ser a mesma que venha a modificá-lo ou a extingui-lo; não podem ter, livremente, *efeito retroativo*; não pode ser *revogada* essa norma, nem *reduzido* o efeito do “incentivo” objeto desse direito, se ele, o “incentivo”, for *oneroso* ou *condicionado* ou a prazo certo.

É *oneroso* o “incentivo” ou o “estímulo” que tem contrapartida do outorgado, seja qual for a forma jurídica de que se revista: a *isenção*, as *reduções fiscais*, por exemplos.

Aliomar Baleeiro, eminente baiano que pontificou como Ministro e como Presidente do Supremo Tribunal Federal e como Mestre de todos os estudiosos do Direito Tributário brasileiro, é autor de voto<sup>11</sup> elucidativo nos RMS nº 19.107 e nº 19.032, ensinando que nessas *exonerações* tributárias negociadas, em caráter contraprestacional, para que o contribuinte instale fábrica, as condições especialíssimas duma região, inclusive os impostos, são elementos decisivos na localização desses empreendimentos. Em tais casos, a *exoneração* não pode ser suprimida sem *compensação*, porque não é favor, mas contrato, cuja rescisão locupleta o Fisco em detrimento do industrial, que confiou no *incentivo*. Provavelmente, não investiria se não contasse com a acenada vantagem tributária.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Cf. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 49, p. 20 e 234.

<sup>12</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1970. p. 527.

Por isso, a Doutrina batiza-os de *condicionais* ou de *onerosos* ou de *bilaterais* ou de *contratuais*, porque o outorgado tem de cumprir a sua contraprestação e, fazendo-o, torna a situação inatingível, esbarrando a regra da *revogabilidade* diante do *direito adquirido* ao gozo do *incentivo*, enquanto persistirem as condições e os requisitos em função dos quais houve a outorga,<sup>13</sup> sempre, através de um contrato, ainda que regido pelo direito público.

É essa Doutrina, a partir de Baleeiro, que ensina não ser revogável essa *exoneração* condicional porque “pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época” e não pode ser revogada a qualquer tempo, porque, “nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por Cooley”.<sup>14</sup>

Efetivamente, a Doutrina pronuncia-se, nestes termos, relativamente a esses incentivos *bilaterais*, *contratuais*, *condicionais* e *onerosos*. O caso sob exame é desse tipo, sobretudo, quando o sujeito passivo da obrigação tributária estiver cumprindo as prestações que lhe incumbem, nesse negócio.

Seabra Fagundes, outro clássico do nosso Direito, entende que

idênticas, juridicamente, as isenções bilaterais oriundas exclusivamente da lei e as que nascem de lei, mas constam, por igual, de instrumentos contratuais, idêntico há de ser o tratamento a ambas dispensado, no que diz com a revogabilidade por parte do poder público. Pelo que têm de ser tratadas, umas e outras, à base da palavra empenhada, do compromisso assumido, da boa-fé de quem fiou na reciprocidade das vantagens e dos ônus. [...] E, em se tratando das isenções denominadas contratuais, o Poder Judiciário tem sido chamado a apreciar, maior número de vezes, porque mais frequentes, quer os tribunais de justiça, quer o Supremo Tribunal, consideram inalteráveis os requisitos e prazos para elas prefixados (T.J. de Minas Gerais, agravo 136, *Revista Forense*, v. 86, p. 416-417; S.T.F., recurso de mandado de segurança n. 3.470, *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, p. 246-249).<sup>15</sup>

E conclui, magistralmente, como se estivesse examinando o caso aqui exposto:

[...] com efeito, se uma isenção é concedida a quem instale dentro de certo prazo, com determinados requisitos, fábrica de determinado artigo e se alguém o faz no lapso de tempo prefixado, não se compreende possa o Estado, em falta ao dever elementar de respeito à boa-fé daquele que, acreditando na vantagem oferecida, investiu capital e despendeu trabalho para a montagem da indústria, tornar nenhuma, ou menor, a vantagem prometida. Se ao particular não permite o direito positivo que falte ao prometido, como se há de tolerar que o Estado o faça? Este,

<sup>13</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 80.

<sup>14</sup> Cf. BALEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 592.

<sup>15</sup> Cf. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, v. 58, p. 6.

com maioria de razão, porque nascido com a ordem jurídica e o seu garante, há de vincular-se, necessariamente, a seriedade do que prometer.<sup>16</sup>

Ruy Cirne Lima, mais um clássico, tem opinião idêntica de modo a fazer valer a opinião dos mais recentes, todos confirmados por iterativa jurisprudência, até *sumulada* pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>17</sup>

É essa, também, a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça – STJ –, como faz certo um antigo julgado, iniciando uma série, o REsp. n. 11.847 – AM – 1ª T. D.J. 08.11.1993, p. 23517, Rel. Min. Milton Luiz Pereira.

Assim, os fundamentos jurídicos aqui expostos arrimam o direito de o sujeito passivo da obrigação tributária, nascida de fato gerador do ICMS, manter o *crédito fiscal* acumulado, utilizando-o, *independentemente de autorização do fisco*, em toda a sua quantidade, sem contemplar o *estorno* objeto da inovação, seja porque o Termo de Reti-ratificação não pode ofender o *direito adquirido* protegido, expressamente, no Protocolo de Intenções; seja porque o Decreto-regulamento, ao retro-agir os seus efeitos a 1º de maio de 2008, não alcança a relação jurídica entre a empresa e o Estado, mesmo na regência desse Termo; seja porque a natureza *onerosa* do estímulo repele qualquer modificação ao pactuado; seja porque entram no regime especial apenas os procedimentos de escrituração dos *créditos fiscais*; nunca, porém, a utilização desses *créditos*, face a todo fundamento jurídico de natureza constitucional exposto aqui.

## Referências

- ÁVILA, René Izoldi. *Os incentivos fiscais ao mercado de capitais*. 2. ed. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- \_\_\_\_\_. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 49, p. 20 e 234.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BRITO, Edvaldo. *Problemas jurídicos do ICM*. Salvador: Ed. L.J.F., 1974.
- CALDERARO, Francisco R. S., *Incentivos fiscais: sua natureza jurídica*. São Paulo: Edições Aduaneiras, s.d.
- FAGUNDES, Seabra. T.J. de Minas Gerais, agravo 136, *Revista Forense*, v. 86, p. 416-417; S.T.F., recurso de mandado de segurança n. 3.470, *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, p. 246-249. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, v. 58, p. 6.

<sup>16</sup> Cf. op. cit., p. 6-7.

<sup>17</sup> f. LIMA, Ruy Cirne. Revogabilidade de isenção tributária. *Revista de Direito Público – Cadernos de Direito Tributário*, v. 1, p. 7-8, 1998. BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 79 e segs. MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza jurídica das isenções tributárias. *Revista de Direito Público*, v. 25, p. 180-181, 1999. SÚMULA 544 STF 03.12.1969.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

LIMA, Ruy Cirne. Revogabilidade de isenção tributária. *Revista de Direito Público – Cadernos de Direito Tributário*, v. 21, p. 297-298, 1998.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza jurídica das isenções tributárias. *Revista de Direito Público*, v. 25, p. 180-181, 1999. SÚMULA 544 STF 03.12.1969.

NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. A reforma tributária e sua mais importante inovação: I.C.M. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969.