V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO NO ICMS: O NECESSÁRIO ENFOQUE CONTRATUAL

RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACIÓN EN EL ICMS: EL NECESARIO ENFOQUE CONTRACTUAL

Carlos Victor Muzzi Filho

Resumo

O trabalho estuda os regimes especiais de tributação do ICMS, sustentando a natureza bilateral (ou consensual) destes regimes. Demonstra a intensa utilização desses regimes especiais pelos Estados brasileiros, afirmando que o reconhecimento da natureza bilateral é pressuposto teórico relevante para a correta compreensão destes regimes especiais de tributação, apontando, ainda, consequências relevantes que decorrem da afirmação da natureza bilateral do regime especial de tributação, seja em relação ao contribuinte, seja em relação ao controle da atuação estatal.

Palavras-chave: Regime especial de tributação, Icms, Natureza bilateral, Decorrências

Abstract/Resumen/Résumé

El documento estudia el régimen especial de tributación del ICMS, indicando la naturaleza bilateral (o consenso) de estos régimenes. Demuestra el uso intenso de estos regímenes especiales de los estados de Brasil, afirmando que el reconocimiento de la naturaleza bilateral es supuesto teórico relevante para la correcta comprensión de estos regímenes fiscales especiales, que señala también consecuencias relevantes que surgen de la afirmación de la naturaleza bilateral del régimen fiscal especial o en relación con el contribuyente, es en el control de la acción del Estado.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Régimen fiscal especial, Icms, Naturaleza bilateral, Derivaciones

1. Introdução

Certamente, o direito tributário, ao lado do direito penal e do direito administrativo, é um dos ramos do direito mais marcado pelo signo da legalidade estrita. Geraldo Ataliba, nesse sentido, afirma que a "obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional" (ATALIBA, 1998:33).

Essa integral submissão do direito tributário à lei é decorrência da própria ideia de Estado de Direito, pois, historicamente, a limitação do poder estatal encontrou na afirmação do princípio da legalidade um de seus principais pilares (COÊLHO, 2010:173). O *rei* não mais teria *poder absoluto*, podendo atuar apenas nos termos da lei, que por sua vez emanaria da soberania popular. O *povo*, no Estado de Direito, passa a ser regido pelas leis que ele próprio cria, diretamente ou por seus representantes (no Brasil, parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal de 1988).

A prevalência da legalidade tributária se estende, obviamente, também aos mecanismos de apuração do tributo devido. Em monografia dedicada ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, que muito se assemelha ao IVA – Imposto sobre o Valor Acrescido adotado em muitos países), Roque Antonio Carrazza assinala que, "em função do princípio da legalidade, as autoridades fazendárias têm o dever de lançar e arrecadar os tributos, somente na medida e nos casos prescritos em lei" (CARRAZZA, 2006:507). Prossegue Carrazza pontuando que, "num Estado-de-Direito como o nosso, a retirada de dinheiro dos cidadãos, a título de tributo, precisa ser rigorosamente disciplinada por lei", motivo pelo qual o princípio da legalidade exige "que a lei descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública, para o lançamento do tributo" (CARRAZZA, 2006:508, *"passim"*). Assim, conclui Roque Carrazza, fica afastada, "de todo, a possibilidade de livre apreciação por parte do Fisco" (CARRAZZA, 2006:508).

Todavia, embora as lições mencionadas resumam o entendimento que prevalece (e é, mais por vício do que por convicção, repetido nos cursos e manuais de direito tributário), a realidade tributária brasileira exige e adota, há tempos, soluções que escapam do modelo da legalidade estrita, especialmente no âmbito da apuração (lançamento tributário) do ICMS. Na dinâmica da relação tributária, cada vez mais fisco e contribuinte pautam suas condutas por

ajustes bilaterais, que alterando, em maior ou menor grau, o arquétipo legal do tributo, escapam à tradicional definição da legalidade tributária.

A complexidade das relações econômicas, as dificuldades práticas em atender às múltiplas prescrições legais, fixadas de modo abstrato e genérico, sem atentar para as peculiaridades dos contribuintes, bem como a insuficiência do aparato de fiscalização tributária, são alguns dos principais fatores que contribuem para a proliferação dos assim chamados regimes especiais de tributação. Em vez das previsões genéricas e abstratas da lei tributária, fisco e contribuinte fixam, conjuntamente, regras tributárias específicas, destinadas a atender as peculiaridades de determinados contribuintes (ou de determinados setores econômicos), tornando mais práticos e menos onerosos o recolhimento e a arrecadação do ICMS.

Tais regimes especiais de tributação representam, inegavelmente, uma fissura na teoria tributária, teoria que, como anotado, no mais das vezes, não reconhece quase nenhuma relevância ao consentimento do sujeito passivo, no âmbito da relação tributária. Presas ao dogma da legalidade estrita, a doutrina tributária e a jurisprudência não conseguem perceber as substanciais diferenças que a adoção do regime especial de tributação provoca na apuração definição e apuração do ICMS devido pelo contribuinte.

Consequentemente, essas substanciais diferenças, ou não são consideradas, ou são tratadas à luz da legalidade estrita. Em ambas as alternativas, a pretexto de se preservar um modelo de legalidade caduco, a segurança jurídica do contribuinte é paradoxalmente diminuída.

Neste estudo, são examinados os regimes especiais de tributação do ICMS, apontando-se para a necessidade de se lhes reconhecer a natureza bilateral ou contratual. Este reconhecimento não afasta o clássico princípio da legalidade tributária, mas busca uma melhor compreensão da relação tributária, mais adequada ao princípio da segurança jurídica, legitimando-se, assim, a existência do consentimento do contribuinte também na definição, em concreto, de elementos essenciais da obrigação tributária. Afirma-se, pois, como hipótese deste trabalho, a natureza bilateral (ou contratual) dos regimes especiais de tributação do ICMS, propondo-se, como consequência, que o exame de eventuais situações litigiosas tenha como premissa essa natureza bilateral (ou contratual), de modo a melhor preservar a segurança jurídica do contribuinte.

É necessário esclarecer que regimes especiais de tributação não existem apenas no ICMS, mas o corte metodológico aqui feito se justifica, em primeiro lugar, pela importância econômica do ICMS, imposto de competência estadual que, em termos de arrecadação

tributária, é o maior tributo brasileiro (BARBOSA; e BARBOSA, 2004:312)[1]. Em segundo lugar porque o ICMS, em razão da complexidade inerente à sua apuração, é campo fértil para a proliferação de regimes especiais de tributação, como será demonstrado ao longo do trabalho. Saliente-se, todavia, que apesar de considerar os regimes especiais adotados no ICMS, a abordagem feita neste trabalho, por enfatizar a natureza bilateral (ou contratual) desses regimes, pode ser estendida a regimes especiais de tributação aplicados a outros tributos, tomando-se, é claro, a devida precaução na consideração de eventuais peculiaridades desse ou daquele tributo.

Outrossim, enfatiza-se o exame da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, por uma razão prática em especial. A Secretaria de Estado de Fazenda oferece informações mais pormenorizadas sobre os regimes especiais de tributação concedidos por aquele Estado, permitindo, pois, exame mais específico do problema. Ademais, em razão das legislações estaduais estarem limitadas por uma profusão de normas constitucionais e federais (notadamente a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), há inequívoca similitude entre essas legislações estaduais, o que autoriza, a título de exemplo, da legislação de um dos maiores Estados da Federação brasileira.

Ainda em termos metodológicos, cabe pontuar que o presente trabalho se aproxima da vertente jurídico-dogmática, consoante distinção proposta por Miracy B. S. Gustin e Maria Tereza Fonseca Dias, na medida em que o trabalho concentra-se nos "elementos internos ao ordenamento jurídico", não se esquecendo, porém, que as "relações normativas devem, também, ser pensadas de forma externa, vital, no mundo dos valores e relações da vida" (GUSTIN; e DIAS, 2006:21).

Em termos teóricos, a linha adotada inspira-se na proposta de Jacques Chevallier, a propósito do que ele denomina de "Estado Pós-Moderno" (CHEVALLIER, 2009:16). Considerando as "transformações que os Estados conhecem atualmente", Chevallier afirma a existência de "uma crise mais genérica das instituições e dos valores da modernidade nas sociedades ocidentais; e essa crise parece dever conduzir a uma construção de um novo modelo de organização social" (CHEVALLIER, 2009:16). Nesse contexto de transformações do Estado, ocorrem também profundas mudanças no Direito, pois, como reconhece

[1] Fernanda de Holanda Barbosa e Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa apresentam dados que demonstram que a arrecadação do ICMS, em 2001, representou 23,3% da arrecadação tributária total no Brasil (ou 7,85 do PIB – Produto Interno Bruto). Os tributos que mais se aproximam deste percentual são o Imposto de Renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica (que corresponderam a 16,1% da arrecadação tributária total) e as contribuições para a previdência social (16,3%) (BARBOSA; e BARBOSA, 2004:312).

CHEVALLIER, "à emergência de um Estado pós-moderno corresponde inevitavelmente o surgimento de um direito pós-moderno" (CHEVALLIER, 2009:115).

Espera-se, dessa forma, contribuir para a discussão teórica sobre a realidade tributária brasileira, a partir do exame específico do ICMS, que, cada vez mais, se baseia na concessão de regimes especiais de tributação, os quais, no plano teórico, são solenemente ignorados pela doutrina tributária.

2. O ICMS e os regimes especiais de tributação

O conceito de regimes especiais de tributação, em relação ao ICMS e ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União Federal, nos termos do art. 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988), é assim apresentado por Ricardo Ferreira Bolan: "[...] plexo de regras que constituem exceções às normas gerais atinentes ao ICMS e ao IPI. Têm por escopo imprimir maior operacionalidade à arrecadação e fiscalização desses impostos, significa dizer, visam a facilitar ou compelir a observância da legislação tributária" (BOLAN, 2004:77). Na linha adotada por Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Bolan distingue duas espécies de regimes especiais, denominando-os de "regimes especiais consensuais" e "regimes especiais de ofício (estes existentes tão-somente no âmbito do ICMS)" (BOLAN, 2004:78).

Esses "regimes especiais de ofício" não são considerados neste trabalho, eis que eles, na verdade, são regimes especiais de fiscalização tributária, consistindo no endurecimento dos mecanismos de fiscalização, em razão da presença de determinadas circunstâncias previstas na legislação tributária (a reiterada inadimplência do contribuinte, ou a prática de atos fraudulentos, por exemplo). Ainda hoje, no Brasil, há muita polêmica sobre a constitucionalidade das regras tributárias que prevêem estes regimes especiais de fiscalização, tema que, repita-se, não se insere no objetivo deste trabalho.

Usando, pois, a expressão de Ricardo Bolan e de Paulo Barros de Carvalho, este trabalho examina os "regimes especiais consensuais", relativos ao ICMS.

E voltando, então, aos "regimes especiais consensuais", Paulo de Barros Carvalho registra que esses regimes podem ser "adjetivos" (ou "de primeiro grau") ou "substantivos" (ou "de segundo grau"), separação que toma em consideração o conteúdo das regras fixadas (CARVALHO, 1996:97).

Segundo Paulo de Barros Carvalho, os "regimes adjetivos permanecem circunscritos ao setor dos deveres instrumentais ou formais", disciplinando, pois, o cumprimento (ou a dispensa) de obrigações acessórias (centralização da escrituração contábil-fiscal, dispensa de emissão de notas fiscais por operações, por exemplo) ou alterando o prazo de recolhimento do imposto (CARVALHO, 1996:97).

Já nos regimes substantivos, prossegue Paulo de Barros Carvalho, "há sensíveis mutações no liame obrigacional", surgindo, em decorrência do regime especial, uma obrigação tributária principal diferente da obrigação tributária original, afastando-se, pois, do "figurino constitucional" do ICMS (CARVALHO, 1996:97).

Ricardo Ferreira Bolan, no mesmo tom, admite também que esses "regimes consensuais materiais estabelecem critérios específicos, os quais resultam na criação de uma norma individualizada de incidência do ICMS, a qual difere da norma geral e abstrata de incidência (regra-matriz de incidência) desse imposto" (BOLAN, 2004:99/100, *"passim"*).

Em razão da adoção de regimes especiais substantivos, ocorrem alterações de aspectos substanciais da obrigação tributária, afetando-se, notadamente, o *"quantum debeatur"* (por exemplo, com a concessão de créditos escriturais presumidos) ou a sujeição passiva (com a fixação, por exemplo, de regras de diferimento)

A celebração desses regimes especiais depende, sempre, da iniciativa do contribuinte, observando José Eduardo Soares de Melo, com base na legislação do Estado de São Paulo, que, "como o Regime Especial constitui medida de interesse particular (simplificação de obrigações), o contribuinte deverá apresentar o seu pleito da forma mais detalhada e documentada possível, uma vez que não compete ao Fisco apresentar soluções" (MELO, 2014:29).

Também com base na legislação paulista, Paulo de Barros Carvalho igualmente assinala que o "regime consensual" é "de iniciativa do sujeito passivo (regra geral), pressupõe o diálogo entre fisco e contribuinte, que chegam a um entendimento sobre modos mais simples e operativos de consignar a incidência e solver o débito" (CARVALHO, 1996:97).

Em Minas Gerais, a legislação tributária estadual, aqui usada como exemplo, prevê no Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 2002, que os "regimes especiais de tributação disciplinam, na forma estabelecida nos Anexos IX e XV, procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, relativamente ao cumprimento de suas obrigações atinentes ao imposto" (artigo 181). Os mencionados Anexos IX e XV do RICMS/2002, então, definem o conteúdo de vários regimes especiais, mas, nos termos do art. 183, a Secretaria de Estado da Fazenda "poderá instituir outros regimes especiais de

tributação, tendo em vista as peculiaridades das operações de circulação de mercadorias ou das prestações de serviços de transporte ou de comunicação", adaptando, por assim dizer, as exigências tributárias às peculiaridades "próprias de determinada categoria de contribuintes ou atividade econômica, fixando critérios para sua adoção e vigência".

Destaque-se a previsão contida no artigo 184 do RICMS/2002, que prevê a concessão, "em caráter individual", de "Regime Especial de Interesse do Contribuinte, requerido na forma prescrita pela legislação tributária administrativa, consideradas as peculiaridades e as circunstâncias das operações ou das prestações que justifiquem a sua adoção". E segundo o artigo 185 do RICMS/2002, os "regimes especiais, inclusive os concedidos em caráter individual, terão sua aplicação automaticamente suspensa com a superveniência de qualquer norma legal que os contrarie ou seja com eles incompatível".[2]

Percebe-se, assim, que o regime especial é mecanismo previsto na legislação tributária que, exigindo o consentimento (e a iniciativa) do contribuinte, permite alterar aspectos não apenas formais da obrigação tributária relativa ao ICMS, mas, sobretudo, aspectos materiais daquela obrigação. Por isso, o estudo que se faça desses regimes, para se mostrar mais completo, não pode desconsiderar a presença deste consentimento na própria origem do regime especial.

Justifica-se a adoção dos regimes especiais em razão da complexidade da legislação tributária que conduz os contribuintes a busca, em conjunto com o fisco, soluções específicas para as peculiaridades da empresa ou do ramo de atividade econômica. A solução concertada, nesse contexto, contribui para resolver pontos de litígios, oferecendo maior segurança jurídica para as partes envolvidas na relação tributária, seja em relação às chamadas obrigações acessórias, seja em relação ao próprio conteúdo da obrigação principal.

Justamente em razão desses benefícios de natureza prática, percebe-se o uso cada vez mais constante dos regimes especiais de tributação, que vêm sendo largamente empregados pelos Estados brasileiros, como, sustenta Fernando Rezende, ao assinalar que o ICMS "es hoy un impuesto en busca de una identidad. Los varios regímenes aplicados a La administración y cobro de este impuesto hacen casi imposible identificar sua naturaleza" (REZENDE, 2012:5).

Fernando Rezende ainda aponta algumas consequências negativas da proliferação

[2] Em outros Estados brasileiros, não é substancialmente diferente a orientação dos Regulamentos do ICMS, podendo ser mencionados, *"brevitatis causa"*, art. 479-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, ou o art. 218 e seguintes do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro, aprovado pelo Decreto Estadual nº 27.427, de 17 de novembro de 2000. A certa uniformidade que existe na legislação dos entes tributantes, como já anotado, permite que se adote, a título de exemplo, as regra preconizadas pela legislação mineira. Ademais, como adiante observado, há, em Minas Gerais, estudos empreendidos pelo Estado que serão utilizados mais adiante, reforçando, assim, a opção metodológica pelo exame da legislação mineira.

dos regimes especiais alusivos ao ICMS:

> El predomínio de regímenes especiales establecidos para la recaudación tributaria, se deriva de la preferencia brasileña por la aplicación Del "principio de la comodidad tributaria" para la recaudación de los tributos. Son varias las consecuencias de esto sobre la calidad de la tributación, cabiendo destacar las seguintes:
>
> a) Un alto nível de ineficiencia econômica;
>
> b) Una elevada injusticia em la distribución de la carga tributaria;
>
> c) Una absoluta ausencia de transparência de la efectiva incidencia de los tributos;
>
> d) Una importante fluente de exercebación de los conflictos federativos (REZENDE, 2012:9).

Portanto, a realidade tributária brasileira se mostra repleta de regimes especiais de ICMS, e o jurista não deve desconsiderar esta realidade. Estimativas feitas pela Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, em estudo ainda inédito, apontam que, até 2015, já haviam sido concedidos 4.219 (quatro mil, duzentos e dezenove) regimes especiais a contribuintes sediados em Minas Gerais. A maior parte deles, 2.802 (dois mil, oitocentos e dois), continha normas sobre a definição da obrigação tributária principal (MINAS GERAIS, 2016:14), alcançando, até 2015, 3.441 (três mil, quatrocentos e quarenta e um) contribuintes, visto que muitos contribuintes possuíam mais de um regime especial de tributário (MINAS GERAIS, 2016:14).

Impõe-se, então, ao direito tributário, examinar com mais profundidade esses regimes especiais de tributação, até porque, na prática, são eles que constituem o cotidiano da realidade tributária brasileira, não se justificando que permaneçam alheios aos estudos teóricos. Bem registrou Geraldo Ataliba, em prefácio ao trabalho de Misabel Abreu Machado Derzi, que "não há nada mais prático do que uma boa teoria" (DERZI, 2007:18).

3. Os regimes especiais de tributação e o novo modelo de atuação estatal

A melhor compreensão dos regimes especiais de tributação exige, inicialmente, que se reconheça a compatibilidade jurídica desses regimes com o sistema constitucional. Aqui, não se discutirá esta compatibilidade, que é afirmada como premissa. Mas o tema, não há

negar, ainda provoca muito polêmica, bastando assinalar, a título de ilustração, a afirmação feita por Ricardo Ferreira Bolan, ao criticar os regimes especiais de tributação, os quais seriam, na sua ótica, insustentáveis "em face dos princípios constitucionais que regem a tributação no Brasil" (BOLAN, 2004:100)[3]. No presente estudo, reitere-se, é admitida, como premissa, a compatibilidade dos regimes especiais de tributação com a Constituição Federal, não se examinando, assim, esta questão.

E essa legitimidade dos regimes especiais do ICMS justifica-se, no plano teórico, a partir de uma nova compreensão das relações entre o Estado e a sociedade, na qual são cada vez mais constantes as formas bilaterais (ou contratuais) de atuação, superando o monopólio da ação unilateral, baseada em pressuposta posição de autoridade do Estado. No âmbito do direito público, é crescente a adoção de formas ou modelos contratuais (ou bilaterais), no que é definido como "evolução pragmática" dos mecanismos jurídicos, configurando "um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade" (CHEVALLIER, 2009:160/161, *"passim"*).

Dessa maneira, a unilateralidade, marca inicial das relações entre Administração Pública e cidadão, passa a conviver com a bilateralidade, de modo a se legitimar a atuação estatal, com redução da litigiosidade (MUZZI FILHO, 2013:69/70). Jacques Chevallier cogita, assim, da contratualização das relações entre Estado e cidadão, tendo em vista, notadamente, razões de ordem prática, em busca da maior eficiência da ação estatal, motivo pelo qual é modificada a própria "concepção tradicional da normatividade: à rigidez toma lugar a flexibilidade e à estabilidade a adaptabilidade. Esse direito aparece como um 'outro direito' (G. TIMSIT, 1996), não tendo mais nada a ver com o 'direito regulamentar' clássico", caracterizando-se, sim, "por sua adaptação ao concreto, sua aproximação aos indivíduos, sua adequação ao contexto das sociedades que ele pretende reger" (CHEVALLIER, 2009:115, *"passim"*).

A participação do contribuinte na própria definição de aspectos essenciais da obrigação tributária, participação que se consubstancia na adoção de um regime especial de tributação, busca, então, reduzir as possibilidades de conflito, justamente porque as regras de tributação passam a contar com a adesão, mais do que com a submissão, do contribuinte.

Não se trata, claro, de um contrato no sentido clássico da expressão, cabendo anotar a observação bem feita por Chevallier de que, no contexto em análise, o "termo 'contrato'

[3] A propósito desta discussão, podem ser mencionadas duas teses de doutoramento, relativamente recentes, elaboradas, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, por Carolina Romanini Miguel (MIGUEL, 2012), e na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, por Carlos Victor Muzzi Filho (MUZZI FILHO, 2013).

remete menos a uma realidade jurídica exata do que invoca um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade" (CHEVALLIER, 2009:161). O que se enfatiza, no emprego das expressões *bilateral, contratual, concertado*, entre outros, é a opção pela atuação bilateral, em vez do agir unilateral, com superação de "antigos métodos de 'governo', de tipo unilateral e coercitivo", (CHEVALLIER, 2009:162).

Essa realidade mais amplamente descortinada por Jacques Chevallier não é estranha ao direito tributário, ramo do direito que sempre ressalta a necessidade de simplificação das normas tributárias (FERREIRO LAPATZA, 2005:85).

Ricardo Lobo Torres, em harmonia com Chevallier, assinala que, no "Estado Democrático Fiscal", existe um "novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária" (TORRES, 2005:463).

Ferreiro Lapatza, por seu turno, sublinha que a complexidade das normas tributárias prejudica todos os aspectos da relação tributária, mas prejudica, especialmente, a apuração da base de cálculo (FERREIRO LAPATZA, 2005:86).

Há que se buscar, então, mecanismos mais práticos, razão pela qual o chamado princípio da praticabilidade se confunde com a exigência constitucional de eficiência da Administração Pública (*"caput"* do art. 37 da Constituição Federal de 1988), assinalando Onofre Alves Batista Júnior, que "o princípio constitucional da eficiência administrativa, em seu viés substancialmente pragmático, é que fundamenta e respalda a celebração de contratos alternativos" (BATISTA JÚNIOR, 2007:464).

Nessa toada, os regimes especiais de tributação, aplicados ao ICMS, são alternativa que se apresenta à lei tributária, por definição geral, abstrata e impessoal, fonte geradora de dificuldades e litígios no âmbito da relação tributária. Alternativamente, nas hipóteses previstas em leis tributárias, fisco e contribuinte substituem o modelo unilateral da lei tributária pela atuação consensual, estabelecendo, assim, regramento específico para a peculiar situação daquele contribuinte.

Ramón Valdés Costa, após registrar que, relativamente à definição do *"quantum debeatur"* da obrigação tributária, "o princípio da legalidade é um dogma, não apenas no que diz respeito à repulsa das teorias contratualistas, mas também no se refere à ausência de discricionariedade da administração [...]" (Costa, 1988:565), observa que, apesar desse dogma, "a lei reconhece, nos aspectos mencionados, certa eficácia da vontade dos contribuintes. O direito europeu apresenta por sua vez casos semelhantes" (Costa, 1988:565).

Há, desse modo, vários e diferentes mecanismos tributários que oferecem, assim como os regimes especiais do ICMS, alternativas para a fixação do tributo devido pelo contribuinte. Nota comum a esse mecanismos alternativos é a exigência da participação do contribuinte, cujo consentimento é indispensável para validar a substituição da regra legal (geral, abstrata e impessoal) pela regra específica, bilateralmente formada.

Sublinhe-se este ponto, bem anotado por Vitor Faveiro, a respeito dos efeitos decorrentes do consentimento do contribuinte, que resulta na formação de obrigação tributária distinta (em variados graus) daquela obrigação que surgiria a partir do *"standard"* legal (unilateral). A obrigação *"ex lege"*, nos casos em que existente mecanismo alternativo, fica "impedida", havendo a "substituição da situação potencial de obrigação fiscal de prestação pecuniária por uma situação especial, concreta, efectiva e definitiva de obrigação de prestação em espécie" (FAVEIRO, 2002:754).

Convém insistir que esse novo modelo de atuação estatal, sublinhando a participação do contribuinte, que empresta seu necessário consentimento para que se substitua a regra geral, abstrata e impessoal pela regra específica, não autoriza a atuação estatal à margem da lei. Como já registrado, os regimes especiais de tributação, aplicados no âmbito do ICMS, têm sua adoção autorizada pela legislação tributária. Logo, é o legislador que estabelece os casos em que possível a celebração de regimes especiais de tributação, estabelecendo, ainda, seus limites. O grau de importância do consentimento do sujeito passivo, assim, dependerá dos limites (mais ou menos estreitos) estabelecidos pelo legislador.

Inegavelmente, porém, o legislador já não definirá, de forma exaustiva, todo o conteúdo da obrigação tributária, cabendo ao fisco e ao contribuinte definir certos aspectos desta obrigação tributária, definição que, igualmente, comportará variações de grau. Em determinados casos, haverá apenas a substituição de obrigações acessórias; em outras hipóteses mais extremas, o *"quantum debeatur"* será diretamente afetado, ampliando-se, por exemplo, os créditos escriturais passíveis de aproveitando, excluindo-se determinados valores da base de cálculo, enfim, uma variada gama de opções que, não encontrando definição expressa na lei, respaldam-se no consentimento diretamente manifestado pelo contribuinte.

O reconhecimento da natureza bilateral desses regimes especiais de tributação, relativamente ao ICMS, é necessidade que se mostra premente, até para que se supere a inegável distância que ainda existe entre a doutrina tributária e a prática tributária, sendo perfeita a metáfora feita por Josef Isensee, citado por Roman Seer, que se refere à dificuldade de aceitação dos "contratos tributários" como o "quarto fechado" do direito tributário, que ainda permanece em "penumbra jurídica" (Seer, 1996:134 e nota 10).

4. Decorrências do reconhecimento da natureza bilateral dos regimes especiais

A admissão da natureza bilateral dos regimes especiais de tributação do ICMS, obviamente, provoca importantes consequências jurídicas, notadamente na interpretação das regras consensualmente fixadas. Negar a bilateralidade do ajuste é insistir em examinar as normas do regime especial de tributação a partir de viés unilateral e autoritário, o que apenas enfraquece a posição jurídica do contribuinte.

Admitida, pois, a natureza bilateral, eventuais controvérsias que surjam, relativamente ao próprio desenvolvimento da relação tributária, devem buscar soluções em mecanismos próprios do direito contratual (seja o contrato privado, seja o contrato público). Questões relativas, por exemplo, à existência de eventuais vícios na formação do consenso, serão melhor solucionadas à luz de princípios peculiares ao direito contratual. Também se pode cogitar do emprego de soluções vindas do direito dos contratos para solucionar possíveis desequilíbrios resultantes da alteração das condições iniciais do ajuste (excessiva onerosidade superveniente, lesão, entre outros institutos).

Além desses temas, também debates sobre eventual descumprimento, no todo ou em parte, das obrigações ajustadas, poderão ser melhor solucionadas a partir do reconhecimento da natureza bilateral do regime especial de tributação. Por via de regra, as legislações tributárias prevêem que o inadimplemento (qualquer inadimplemento) das regras do regime especial de tributação implica a desconsideração do regimes especial, retornando-se, pois, àqueles "regime normal", previsto na lei tributária, com derrogação do regime especial. Precisa, contudo, é a anotação de Vítor Faveiro, segundo a qual, "se ocorrer o incumprimento do contrato, na totalidade, ou em parte, a situação jurídica que daí resulta não é a da aplicação automática da obrigação fiscal de prestação pecuniária, mas sim a dos efeitos directos de não cumprimento de uma obrigação contratual" (FAVEIRO, 2002:755).

Portanto, a obrigação tributária que decorre do regime especial, por ser ele de natureza bilateral, deve ser considerada obrigação independente da obrigação *"ex lege"*, que foi, para repetir Vítor Faveiro, "impedida" com a adoção do regime especial. Por isso, afirma Faveiro, é necessário que a obrigação nascida do ajuste bilateral "seja efectivamente tratada como contrato contributivo, e não como instituição de natureza mista, confusa e de mero expediente institucional" (FAVEIRO, 2002:755, *"passim"*). Portanto, a solução para

eventuais litígios decorrentes do inadimplemento deve ser buscada nas regras que regem "as relações contratuais de direito comum e administrativo" (FAVEIRO, 2002:713).

Embora os limites deste trabalho não permitam aprofundar esta discussão, é intuitivo que, reconhecendo-se no regime especial de tributação a figura de um ajuste bilateral, não se mostra razoável admitir que, em relação a problemas eventualmente surgidos na aplicação deste regime especial, o fisco possa pautar sua conduta no antigo modelo unilateral de atuação estatal. A segurança jurídica exige que mecanismos jurídicos mais adequados à natureza bilateral do regime especial sejam adotados pelas partes, ou, até mesmo pelo Poder Judiciário, com o objetivo de melhor observar o consentimento que autorizou a adoção do regime especial de tributação.

Por outro lado, no que se refere à necessidade de se preservar a legitimidade da atuação estatal, há que se buscar, também novos mecanismos de controle da atuação estatal baseada em atos consensuais (ou bilaterais). Não se mostra suficiente, é claro, o recurso ao exame da legalidade estrita, exatamente porque, na atuação bilateral do Poder Público, existem regras que não surgem diretamente da lei, mas são formadas pelo consenso das partes. Ilustrativa é a imagem de Onofre Alves Batista Júnior sobre a equivocada "visão estéril da legalidade" (Baptista Júnior, 2007: 462), que enfraquece a segurança jurídica que deveria ser conferida ao contribuinte.

Mecanismos de controle que se voltem mais para a apuração da eficiência e legitimidade do ato bilateral deverão substituir antigos mecanismos baseados em mera análise da subsunção do fato à norma, eis que esta já não será a norma legal (inquestionável para o agente público), mas a norma consensual, que será objeto de questionamentos.

No sistema tributário brasileiro, ainda há questões relativas à concessão de benefícios fiscais, em sede de ICMS, visto que existem várias limitações constitucionais e infraconstitucionais para a concessão de benefícios tributário aos contribuintes do ICMS. [4] Assim, os regimes especiais podem conter cláusulas que violem os limites constitucionais e legais para a concessão de benefícios fiscais, colocando-se, pois, a questão de como controlar essas cláusulas.

[4] Segundo a Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, inciso II, alínea *g*, compete à lei complementar, em relação ao ICMS, *"regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados"*. A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixa, então, os procedimentos que os Estados (e o Distrito Federal) devem obedecer para, validamente, conceder benefícios tributários relativos ao ICMS. Por isso, explica Roque Antonio Carrazza, "isenções de ICMS não são concedidas unilateralmente, pelas próprias pessoas políticas tributantes, mas sim por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal" (CARRAZZA, 2006:449). Essas restrições, certamente, explicam a parcimônia dos Estados em tornar disponíveis informações sobre a concessão de regimes especiais de tributação do ICMS.

Há autores, como Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo que negam a natureza de incentivo fiscal aos regimes especiais, por entender que tais regimes resultam, apenas, na "adoção de outros critérios no cálculo do ICMS, que geralmente ensejam o afastamento da não-cumulatividade (não-utilização de créditos) e uma correspondente redução da alíquota do imposto" (MACHADO; e MACHADO SEGUNDO, 2005:132). De todo modo, essas questões relativas aos limites à concessão de benefícios fiscais para o contribuinte do ICMS exigirão certo esforço teórico para criar mecanismos de controle no âmbito dos regimes especiais de tributação do ICMS.

Também se deve observar que, reconhecida a natureza bilateral do regime especial de tributação, questões relacionadas com a observância do princípio da isonomia surgirão de modo mais intenso. Aqui, de igual forma, novos mecanismos jurídicos de controle deverão ser buscados, de modo a tornar possível verificar eventuais abusos, consistentes em favorecimentos indevidos ou injustificados para este ou aquele contribuinte. As normas do regime especial poderão comportar variações cuja legitimidade deverá estar sujeita a mecanismos de controles que não serão, apenas, a exigência de *igualdade na lei*, dada, justamente, a especificidade de cada regime especial.

Enfim, reconhecer a óbvia bilateralidade dos regimes especiais de tributação é teoricamente exigência que se impõe, mas esta exigência faz surgir, no cenário jurídico, novos e imensos desafios, a exigir dos juristas o desenvolvimento de novos mecanismos que permitam melhor compreender os regimes especiais, seja para melhor aplicá-los, seja para melhor controlá-los.

5. Conclusão

Ainda que limitado pela restrição formal de número de páginas, observou-se, no presente trabalho, que os regimes especiais de tributação são mecanismos utilizados de forma muito intensa pelos Estados brasileiros, como forma de regulamentar o ICMS. Estes regimes especiais, conquanto autorizados pela legislação tributária, são definidos de forma consensual pelo fisco e pelo contribuinte, havendo, certamente, variações no grau de relevância deste consenso. De toda sorte, há, pelo menos, um grau mínimo de consenso, eis que, sem a concordância do contribuinte, não é possível substituir a obrigação *"ex lege"* pela obrigação resultante das regras estipuladas em regime especial.

É correto, pois, afirmar que os regimes especiais de tributação do ICMS têm natureza bilateral (contratual), compatibilizando-se com novos modelos de atuação estatal que privilegiam a ação concertada entre Estado e cidadão, como alternativa ao modelo clássico, de matriz inegavelmente autoritária, baseada em atos unilaterais do Poder Público.

Reconhecer a natureza bilateral dos regimes especiais de tributação do ICMS é, contudo, apenas o passo inicial, eis que, a partir daí, grandes desafios se apresentam para a doutrina tributária.

Desafios que se mostram, em um primeiro momento, em relação ao âmbito interno da relação tributária, para que seja efetivamente garantida a posição jurídica do contribuinte, com preservação da segurança jurídica.

Em um segundo momento, relativamente ao âmbito externo da relação tributária, os desafios envolvem questões relativas ao cumprimento de princípios constitucionais como a isonomia e, no caso brasileiro, à preservação do pacto federativo, vedando a concessão de benefícios que provoquem desequilíbrios na concorrência tributária entre os Estados.

6. Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.

BARBOSA, Fernando de Holanda; e BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças. *"In"*: *Economia do setor público no Brasil*.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo (organizadores). 1ª edição – 15ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 291-317.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

CHEVALLIER, Jacques. *O Estado pós-moderno*. Tradução brasileira de Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Ramón Valdés. "Os acordos de vontade entre a administração e os contribuintes". In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et. al. (coordenadores). *Princípios tributários no direito*

brasileiro e comparado – Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. São Paulo: Forense, 1988, p. 564-585.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. "La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible". In: TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 85-110.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: regime especial de tributação. Natureza jurídica (parecer). In *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 115, abril, 2005, p. 128-132.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo e judicial*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MIGUEL, Carolina Romanini. *Regimes Especiais de ICMS: natureza jurídica e limites*. 2012. 289 fls. Tese (Doutorado do Programa de Pós-Graduação) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MINAS GERAIS. Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. *Relatório Final da Subcomissão III*, inédito, 2016, p. 1-21.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito.* 2013. 201 fls. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

REZENDE, Fernando. El ICMS – Génesis, mutaciones, actualidad y caminos para su recuperacipón. *In: BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento – Documento de debate*, nº IDB-DP-231, novembro de 2012, p. 1-62, disponível em https://publications.iadb.org/handle/11319/5697?locale-attribute=es).

SEER, Roman. Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán. Tradução espanhola de María Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano. In: PISARIK, Gabriel Elorriaga (coordenador). *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales e Marcial Pons, 1996, 133-159.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coordenador). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos – Estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Rio de Janeiro: Manole, 2005, p. 460-504.