



FACULDADES INTEGRADAS DE CARATINGA
LAÍS GUEDES COTTA E CASTRO

A RESOLUÇÃO 3166/MG EM CONFRONTO COM A
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NO QUE TANGE AO
PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

FIC- MINAS GERAIS
2014

LAÍS GUEDES COTTA E CASTRO

**A RESOLUÇÃO 3166/MG EM CONFRONTO COM A
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NO QUE TANGE AO
PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Monografia apresentado à banca examinadora do
Curso de Direito das Faculdades Integradas de
Caratinga - FIC, como exigência, requisito
parcial de obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Msc. Rodolfo de Assis Ferreira

RESUMO

Em confronto com a Constituição Federal, tem-se a Resolução 3166/MG, a qual afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, princípio este regulamentado pelo art. 155, §2º, II CF/88

O princípio da não cumulatividade do ICMS veio para garantir ao contribuinte o direito de compensar o que lhe é devido nas operações anteriores, não ficando este lesado, por regulamentações de uma resolução inconstitucional, ferindo um princípio determinado pela nossa Carta Magna.

Destarte, conclui-se que a resolução 3166/MG Torna-se inconstitucional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
NOÇÕES GERAIS.....	07
CAPÍTULO I- A CONSTITUIÇÃO FEDERAL ART.155 E §2º, II.....	11
1.1- Imcs.....	11
1.2- Não cumulatividade.....	13
1.3- Princípio da Legalidade.....	16
CAPÍTULO II- LEI COMPLEMENTAR E RESOLUÇÃO 3166 DE MINAS GERAIS.....	20
2.1- Papel da Lei Complementar.....	20
2.2-Lei Kandir.....	27
CAPÍTULO III- APURAÇÃO DE ICMS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA (IN)CONSTITUCIONALIDADE.....	30
3.1- Direito de Compensação.....	30
3.2- Cálculo Demonstrativo.....	33
3.3- (In)Constitucionalidade da Resolução 3166 face a Constituição Federal de 1988.....	36
3.4- RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO ICMS PAGO A MAIOR.....	39
3.5- DO FORMALISMO À INTEGRIDADE NA RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO MAIOR NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	41
CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS.....	44

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem ele nada seria possível.

Dedico essa vitória aos meus pais Márcio e Elinéia, pois foram eles, com todo amor, carinho e incentivo durante todos esses anos, que fizeram desse sonho, realidade.

Ainda aos meus irmãos, por contribuírem para o meu crescimento e amadurecimento, pois estiveram incondicionalmente ao meu lado.

Aos sábios mestres que pude estar ao lado e aproveitar cada instante, os agradeço por terem contribuído para a construção do meu conhecimento.

Meu noivo André, pelo seu companheirismo e compreensão em todos os momentos dessa longa caminhada.

Todos que de alguma forma contribuíram para a realização desse sonho, meus sinceros agradecimentos, pois dedico esta vitória a todos vocês!

1 – INTRODUÇÃO

O Estado de Minas Gerais, através da resolução 3166/MG, não permite aos contribuintes mineiros o aproveitamento do ICMS na sua totalidade, mesmo que destacado em documento fiscal, de mercadorias vindas de outras unidade federativas.

O grande impasse que se vê é que de um lado a resolução 3166 que estipula o percentual de aproveitamento permitido e de outro a CF/88 que defende o princípio da não-cumulatividade.

O contribuinte mineiro ao adquirir produtos de outros Estados que concedem benefícios fiscais aos seus contribuintes, não pode se apropriar do percentual destacado na nota fiscal. Sendo a resolução 3166, se existe um benefício fiscal no Estado de origem, o contribuinte mineiro não pode se apropriar do ICMS integral destacado na nota fiscal, pois na origem não foi recolhido o percentual que ali consta.

Esses fatos geram confusão, causando inclusive prejuízo ao contribuinte mineiro, pois ao se apropriar de 12% que está destacado em nota fiscal o contribuinte estará sujeito a multas e ao recolhimento da parte que segundo a resolução 3166 o mesmo aproveitou indevidamente.

Portanto, faz-se necessário o estudo mais detalhado e minucioso quanto a constitucionalidade da Resolução 3166/MG.

2 - NOÇÕES GERAIS

Para darmos início ao trabalho, devemos primeiramente revisar o significado de alguns tópicos essenciais para o entendimento do tema proposto, como: tributo, imposto, substituição tributária e inconstitucionalidade.

Entende-se por tributo, toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º CTN).

Para melhor entendimento, analisaremos separadamente cada característica englobada para tributo, sendo que a falta de alguma dessas características, exclui a existência de tributo.

No termo “Prestação Pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, entende Sabbag que o tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser pago in natura ou in labore, ou seja, por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços em troca da quitação de tributos.¹

Segundo Becker, quando se diz “Prestação Compulsória”, entende-se que a vontade do sujeito passivo de prever ou desejar o dever jurídico tributário é indiferente para a sua incidência.² Já Carvalho, entende que uma vez concretizado o fato previsto na norma tributária, nasce, automática e infalivelmente, a obrigação jurídica tributária.³

Quando se diz “Prestação diversa de sanção de ato ilícito”, segundo Becker, a hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer

¹ SABBAG. Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.p.71-72

² BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.p.265.

³ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.p.25

fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção.⁴

“Prestação instituída por lei” entende-se que nenhum tributo poderá ser exigido sem que a lei o estabeleça.

No que diz respeito à “prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, entende-se que a cobrança de tributos tem seu início com lançamento, atividade pela qual se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o devedor, assim como o valor devido.

Tanto esse lançamento como os posteriores atos de cobrança, são de competência privativa da administração tributária, estando abrigado pelo princípio da legalidade. Porém, Nogueira nos lembra de que, além do princípio genérico da legalidade dos atos da administração, o Sistema Tributário Nacional submeteu especificamente o lançamento a princípios expressos de vinculação e obrigatoriedade administrativa.⁵

O Imposto por sua vez, é uma das cinco espécies tributárias existentes em nosso Ordenamento Jurídico, sendo definido pelo art. 16, CTN, como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

CARRAZA melhor esclarece Imposto como uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.⁶

De tal forma que Geraldo Ataliba chama o imposto de Tributo não vinculado. Quando diz não vinculado, trata-se de não vinculado a uma atuação estatal. São eles, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade.

⁴ BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.p.262

⁵ NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.p.222-223

⁶ CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**.22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.p.497.

A Substituição tributária por sua vez, é o instituto jurídico previsto na Constituição Federal que autoriza, desde que prevista em lei do ente estatal tributante, a possibilidade de atribuir a outrem, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pelo pagamento de imposto relativo a fato gerador praticado por terceiros.

A Substituição Tributária constitui-se como regime de tributação que assegura arrecadação mais eficiente e possibilita racionalizar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Centraliza o recolhimento do imposto devido por terceiros no contribuinte substituto, facilita a fiscalização e estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos.

Com o ICMS/ST, as operações comerciais ganham agilidade e simplicidade na emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros, além de atenuar distorções e concorrências entre contribuintes do mesmo ramo de atividades.

O sistema da substituição tributária é uma importante ferramenta utilizada pelo Estado no sentido de ampliar sua base de arrecadação, facilitando a fiscalização e diminuindo a sonegação de impostos, gerando receitas para benefícios à sociedade.

Ela ainda alcança as operações internas e interestaduais de determinados produtos na forma que dispõem os Convênios e Protocolos celebrados entre os Estados para esta finalidade, e, conforme dispõe a legislação estadual, o regime também pode ser aplicado, mesmo na ausência de convênio ou protocolo, em relação a determinadas mercadorias e apenas em operação de âmbito interno.

Quando se diz do controle de Inconstitucionalidade, Lucio Bittencourt diz este ser um estado de conflito entre uma lei e a Constituição.⁷

⁷ BITTENCOURT. Carlos Alberto Lucio. **O controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis**. P.132

Jose Afonso da Silva, a respeito da inconstitucionalidade, fala-nos sobre “conformidade com os ditames constitucionais”, a qual “ não se satisfaz apenas com a atuação positiva de acordo com a Constituição”, mas ainda com o não “omitir a aplicação de normas constitucionais quando Constituição assim o determina.”⁸

Darcy Azambuja diz que “toda lei ordinária que, no todo ou em parte, contrarie ou transgrida um preceito da Constituição, diz de inconstitucional”.⁹

Manoel Goncalves Ferreira Filho, conceituando o controle de constitucionalidade, fala em “verificação de adequação de um ato jurídico (particularmente da lei) à Constituição”.¹⁰

Paulino Jacques anota que o problema da inconstitucionalidade refere-se “à sujeição da ordem legal á ordem constitucional”¹¹

Gomes Canotilho sob a ótica do parâmetro constitucional, lembra o conceito clássico, alias, como se viu, repetido por todos: “inconstitucional é toda lei que viola os preceitos constitucionais”, e a omissão inconstitucional esse autor vai trata-la á parte, então definindo-a “principalmente, mas não exclusivamente, como omissão legislativa inconstitucional, o não cumprimento de imposições constituições permanentes e concretas.”¹²

⁸ SILVA. Jose Afonso da. **Curso de direito Constitucional Positivo**. P.48

⁹ AZAMBUJA. Darcy. **Teoria Geral do Estado**, p.172.

¹⁰ FERREIRA FILHO. Manoel Goncalves . **Curso de direito Constitucional**, p.36.

¹¹ JACQUES. Paulino. **Curso de direito Constitucional**, p.268.

¹² CANOTILHO. Jose Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 878

3- Capítulo I – A Constituição Federal Art. 155, e §2º, II

3.1 – ICMS

O ICMS por sua vez, previsto na Constituição Federal de 1988, surgiu com o intuito de substituir o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias (ICM), ampliando assim sua materialidade, ou seja, o verbo e o complemento da hipótese de incidência e, ainda, distribuindo competência tributária, anteriormente, da União.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre a circulação de mercadoria e serviços, conforme previsão do art. 155, inciso II, da Carta Magna 1988, que versa:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.¹³

O ICMS esta incluso na categoria dos tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, os quais vem embutido nos preços. Tal imposto é repassado ao consumidor através do preço de mercadorias e serviços, por isso são chamados de indiretos. O ICMS constitui a maior arrecadação de impostos indiretos do país.

Roque Antônio Carraza¹⁴ defende a posição de que o ICMS por ser da classe dos tributos indiretos, ou seja, serem suportados pelo consumidor final e não pelo sujeito passivo da obrigação tributaria , o principio da capacidade contributiva a ele não se aplica

¹³ BRASIL. Constituição Federal 1988. Art. 155, II

¹⁴ CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22º ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.499.

O ICMS é regido por dois princípios específicos, que alguns autores denominam de critérios, ou cláusulas pétreas, são eles: a não cumulatividade que decorre da própria natureza plurifásica do imposto e da seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, I,III, da CF).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;¹⁵

Roque Antônio Carraza ainda ensina:

"A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador - a norma-padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição".¹⁶

¹⁵ BRASIL. Constituição Federal 1988, art. 155, §2º, I,III.

¹⁶ CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17ªed. Malheiros, p.440\441.

3.2 – Não Cumulatividade

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da não-cumulatividade no âmbito do Direito Tributário Brasileiro, inicialmente com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

O mesmo pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado. Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases pretéritas do processo produtivo. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Faz-se necessária a análise do conceito de não-cumulatividade. No nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não-cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal, que respectivamente dizem:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;¹⁷

A não-cumulatividade pode ser alcançada, entre outras formas, pela tributação sobre o valor agregado no produto, ou seja, deduzindo-se, do valor da produção aferida em determinado lapso temporal, o montante gasto na

¹⁷ BRASIL. Constituição Federal 1988. Art. 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I

aquisição de matéria-prima, outros materiais usados no processo de produção, entre outros.

A análise da não-cumulatividade sob o prisma econômico leva à ideia de tributação sobre o valor agregado. Em outras palavras, o exame do mesmo sob o prisma jurídico conduz à concepção de que a tributação será a diferença do imposto devido na atual fase na cadeia produtiva e o imposto recolhido nas etapas anteriores.

Importante salientar que não existe, em se tratando de não-cumulatividade, um método que possa se entender como correto para efetivá-la.

A forma como estão redigidos os dispositivos constitucionais que tratam da matéria enseja a conclusão de que o legislador constituinte brasileiro optou por obter a não-cumulatividade através da técnica “imposto sobre imposto”.

. Assim, é sob esse prisma (jurídico) que o princípio da não-cumulatividade deve ser entendido e aplicado, não obstante o posicionamento muito bem fundamentado dos doutrinadores acima citados. Atribuir outra conotação ao mesmo seria extrapolar a vontade do legislador constituinte, interpretando a norma constitucional de forma ampliativa.

A Constituição Federal, quando prevê, nos seus artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, que o IPI e o ICMS serão não-cumulativos, afasta toda e qualquer possibilidade de o legislador ordinário estabelecer algo em sentido contrário (exceto nos casos em que a própria Carta Constitucional assim o autorizasse).

Assim sendo, é de se afirmar que a não-cumulatividade é verdadeiramente um princípio constitucional, que deve servir de norte ao Sistema Tributário Nacional.

A não-cumulatividade possui uma natureza jurídica dúplice: deve ser considerada como princípio constitucional quando, de forma genérica, constitui garantia ao contribuinte, impedindo que o legislador infraconstitucional disponha em sentido contrário. E, por outro lado, deve ser tida como técnica de

arrecadação quando vista sob o enfoque de efetivação do princípio no mundo dos fatos.

Essa assertiva encontra amparo doutrinário na lição de Hugo de Brito Machado, que diz:

“(...) Alguns fazem referência ao princípio, outros preferem fazer referência à técnica da não-cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se a não-cumulatividade é um princípio ou uma técnica, explicando, em qualquer caso, o que distingue uma coisa da outra.

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto ‘será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’. Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva, o princípio.

Em nosso sistema jurídico, tem prevalecido a técnica do denominado crédito físico, em que o contribuinte se credita na entrada dos insumos, pelo valor do IPI relativo à operação anterior, e se debita na saída dos produtos, pelo valor então incidente. (...)”¹⁸

Contudo, Jose Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo¹⁹ dão ênfase a condição da não cumulatividade como verdadeiro princípio constitucional, dizendo que a ausência do mesmo poderia causar abalo nas relações de consumo, na produção de bens, nas prestações de serviço, com reflexos até mesmo nas relações de emprego, tudo em face de um aumento dos custos haja vista a cumulatividade do tributo.

Ainda segundo MELO, o mesmo qualifica a não cumulatividade como princípio constitucional, dizendo:

¹⁸ MACHADO. Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**, 5ª ed., 2004. Editora Dialética, p.124

¹⁹ MELO. Jose Eduardo Soares de; LIPPO. Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributaria**. São Paulo: Dialética, 2008. p.92-93

“Não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (Poderes Públicos Particulares).”²⁰

3.3 – Princípio da Legalidade

Lei, definida para Araújo e Nunes Junior, como o “comando geral e abstrato que, aprovado pelo Poder Legislativo, inova o ordenamento jurídico, disciplinando, em nível imediatamente infraconstitucional, relações entre particulares e atividades públicas.”²¹

O conceito supracitado é relevante em razão de, em nosso ordenamento jurídico, vigorar o Princípio da Legalidade – explicitamente preconizado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, o qual estabelece:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;²²

Sendo assim, somente através das espécies normativas elaboradas consoantes as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações.

O ilustre professor José Afonso da Silva assevera que:

“o princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito [...], porquanto é da essência do seu conceito

²⁰ MELO. Jose Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e pratica**. São Paulo: Dialética, 2003.

²¹ ARAUJO. Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR. Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ED. São Paulo: Saraiva, 2003, p.100

²² BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art,5º, II.

subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca de igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.”²³

Nenhum tributo pode ser instituído senão por meio de lei, estando este princípio esculpido no texto constitucional.

Eduardo Sabbag ensina que:

“Se tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.”²⁴

Diante do raciocínio do autor acima citado, compreende-se que o consentimento popular é imprescindível para a instituição das exações, haja vista que a invasão patrimonial será privada em prol da coletividade. Assim, pressupõe-se que tanto a instituição quanto a extinção, o aumento e a redução sejam efetuadas por meio de lei.

Podemos destacar ainda a ideia de Roque Antônio Carrazza (2008, p.245): “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem”.

O Detentor do poder tributário é o povo, sendo assim a cobrança do tributo é autorizada por ele.

²³SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**.18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 423.

²⁴SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p.65

Partindo da ideia de que os tributos devem ser instituídos mediante o consentimento popular, temos o entendimento da lei em sentido estrito, e não a todo e qualquer ato normativo, uma vez que sabbag diz:

“a lei consentida é aquela emanada da entidade titular da competência tributária correspectiva”, o tributo federal provirá do Congresso Nacional, o tributo estadual da Assembleia Legislativa, o tributo Municipal da Câmara dos Vereadores.²⁵

Diante do exposto, compreende-se que o veículo normativo hábil para a instituição dos tributos é a lei ordinária, aprovada nas Casas Legislativas mediante maioria simples.

Todavia, Sabbag também se refere que há alguns tributos federais que avocam para sua instituição a Lei Complementar, devendo ser aprovados pela maioria absoluta dos representantes do Poder Legislativo. (SABBAG, 2012, p. 66)

Portanto, entende-se que os tributos no geral deverão ser instituídos por meio de Lei Ordinária, ressalvado os casos em que a própria legislação tributária determina que alguns tributos federais devem ser instituídos por meio de Lei Complementar.

Depreende-se então que o princípio da legalidade tributária determina que nenhum tributo será instituído, extinto, aumentado ou reduzido sem lei.

O Princípio da legalidade tributaria deve ser observado obrigatoriamente por todos os tributos, havendo apenas atenuação, exercitável dentro dos limites legais, quanto à majoração ou redução das alíquotas do Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, Câmbios e Seguros.

Para que seja criado um tributo todos os seus elementos devem estar devidamente claros na lei que o criou. Assim quando se cria determinado tributo a lei deve mencionar tudo aquilo que se faz necessário para que seja

²⁵SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p.66

estabelecida a obrigação tributária. Isso é devido para evitar que abusos sejam cometidos contra o cidadão, o contribuinte.

Existem matérias que não estão sujeitas ao princípio da legalidade, podendo estas serem regidas por atos infralegais como por exemplo a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, fixação do prazo para recolhimento, alíquotas dos impostos de importação, de exportação, do imposto sobre produtos industrializados, sobre o IOF e etc.

O STJ na súmula 160 entende que: "é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária."²⁶ Tal modo de pensar do Superior Tribunal de Justiça se deve a celeridade com que os municípios devem trabalhar para poder ter meios ágeis de arrecadar e assim possibilitar uma boa administração.

Contudo, a regra é da legalidade quanto a instituição ou majoração de tributos. Neste sentido Machado ensina:

"No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes do Estado, O princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação. Por isso mesmo, teóricos a serviço do Poder já cuidam de construir teses com o objetivo de amesquinhá-lo. Entre estas a que coloca a solidariedade como algo moderno e que no denominado Estado Social deveria se sobrepor à legalidade, colocada como algo inseparável do individualismo. O poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o Direito vai a muito custo construindo."²⁷

Conclui-se então que o princípio da legalidade tributária é meio garantidor e assegurador dos direitos dos contribuintes, que tem o seu patrimônio invadido em prol da coletividade. Diante de tal invasão, tal princípio atua como limitador do poder de tributar e meio garantidor da segurança jurídica dos contribuintes.

²⁶ **Sumula 160 STJ**, disponível em: http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0160.htm, acessada em 20\10\2014.

²⁷ Machado, Hugo de Brito, pág.59,2006

4 – CAPITULO II – Lei Complementar e Resolução 3166 de Minas Gerais

4.1 – Papel da Lei Complementar

Deve-se primeiramente diferenciar a Lei complementar da Lei Ordinária.

Assim, no que se refere a lei complementar, cabe dizer que se trata de uma lei criada para complementar as normas constitucionais, a qual deve ser aprovada por maioria absoluta, ou seja, pela maioria do total de membros que integram a respectiva Casa Legislativa votante (Senado ou Câmara de Deputados), sendo que suas hipóteses de regulamentação estão taxativamente previstas na Constituição Federal.

Já quando tratamos de lei Ordinária, essas complementam as normas constitucionais que não forem regulamentadas por lei complementar, decretos legislativos e resoluções. Deve ser aprovada por maioria simples, ou seja, pela maioria dos presentes à reunião ou sessão da Casa Legislativa respectiva no dia da votação.

José Afonso da Silva define a lei complementar da seguinte forma:

“Leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”.²⁸

Silva nos traz um conceito de lei complementar consentâneo com a sua prestigiada teoria da aplicabilidade das normas constitucionais:

[...] leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio

²⁸ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas Constitucionais**. 2 ed. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1982. p. 229.

institutivo ou de criação de órgãos e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional (grifos do original).²⁹

Segundo o art.146 da CF/88, cabe a lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)³⁰

²⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.p.244

³⁰ **BRASIL. Constituição Federal de 1988**. Art. 146.

No Direito Tributário, a função da lei complementar é definida pelo art. 146. No seu inciso I, o referido dispositivo constitucional estabelece caber à lei complementar a resolução de potenciais conflitos de competência entre os estes federativos.

A previsão se justifica pelas várias zonas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência. Em geral esta função é exercida pela lei complementar definidora do fato gerador de cada tributo, como ocorre com o conceito de imóvel rural e urbano, que é o delimitador da competência federal do ITR e da municipal no IPTU.

Em seu inciso II, o art. 146 atribui à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nota-se que não se trata de limitar por lei complementar o poder de tributar, o que num regime federativo só pode ser realizado pela Constituição Federal, mas de estabelecer a regulação das limitações constitucionais.

Assim, o papel da lei complementar aqui é o de dar uma maior concretude à abstratividade dos princípios constitucionais, expressos ou implícitos, vinculados aos direitos fundamentais do contribuinte, seja promovendo o seu detalhamento, ou a sua valoração.

No que extrapolar esse desenho constitucional, o dispositivo se traduzirá em autolimitação do poder de tributar, só tendo validade na esfera federal, sob pena da lei complementar restringir as autonomias legislativas e financeiras de Estados e Municípios, sem a devida autorização constitucional para tanto. É nesse contexto que deve ser discutido o Estatuto do contribuinte.³¹

Todavia, a regra constitucional do art. 146, III contém ainda um dispositivo na parte final da alínea a, que estabelece a necessidade de

³¹ **Projeto de Lei Complementar nº 649/99**, apresentado ao Senado Federal pelo Senador Jorge Bornhausen.

definição em lei complementar do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos.

Essa norma tem como objetivo a uniformização da legislação tributária em todo o território nacional,³² constituindo óbice a um regramento fiscal que, por demais discrepantes entre os vários Estados e Municípios da Federação, acabe por promover um festival de pluritributações espaciais, de guerras fiscais através de benefícios fiscais embutidos nas definições dos elementos centrais das obrigações tributárias.

Assim, a lei complementar atuará como limite à lei de incidência, no que se refere a esses três elementos da obrigação tributária. Não se exige que a lei ordinária reproduza literalmente a definição da lei complementar, mas se impede que os limites nacionais sejam extrapolados.

Melhor exemplo é o artigo 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto de renda como a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza, fenômeno que se traduz em acréscimo patrimonial. A partir desta definição, o legislador ordinário estabelece centenas de normas dispendo sobre a hipótese de incidência do IR, todas elas devendo guardar conformação com a lei complementar.

O art. 146, III, a, da Constituição, ao exigir a definição em lei complementar do fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos, utiliza a expressão *fato gerador* para designar somente o aspecto material deste, não se incluindo na sua regulação os elementos quantitativos e subjetivos, e muitas vezes nem os de natureza espacial e temporal.

A expressão *fato gerador*, pela própria previsão no mesmo dispositivo da necessidade de fixação da base de cálculo e do contribuinte, automaticamente exclui a exigência quanto aos aspectos quantitativos e subjetivos

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 169.

. Muitas vezes, a definição do fato gerador em lei complementar não estabelece o *momento* e o *local* de incidência, deixando a sua eleição a cargo da lei ordinária, como acontece com a fixação do momento temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, estabelecido pelo art. 23 do DL nº 37/66 como sendo a data de registro da declaração de importação na repartição competente, uma vez que a definição do art. 19 do CTN, ao escolher a entrada do bem no Brasil como fato gerador do II, é lacunosa a esse respeito, face aos inúmeros atos que compõem o procedimento de ingresso do produto em território nacional.

Tal disciplina, não fere a exigência de lei complementar, conforme já entendeu o STF, dada a compatibilidade entre os dois dispositivos.³³ No entanto, em se tratando de tributos estaduais e municipais que incidam sobre a circulação de bens e serviços pelo território nacional, é indispensável que a definição em lei complementar do fato gerador, preveja o seu aspecto espacial, a fim de evitar a pluritributação.

Deste modo, é essencial a definição pelo art. 11 da LC nº 87/96 e pelo art. 3º da LC nº 116/03, quanto aos elementos espaciais dos fatos geradores do ICMS e do ISS, respectivamente.

Em relação às alíneas *c* e *d* do inciso III do art. 146, que prescrevem, respectivamente “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado por sociedades cooperativas” e “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte”, cumpre destacar que não se tratam de normas gerais de Direito Tributário, mas de uma legitimação constitucional para um tratamento específico a cargo do legislador constitucional para essas empresas.³⁴

Por fim, a EC nº 42/03, introduziu um art. 146-A, que estabelece que a lei complementar “poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o

³³ STF, 1ª Turma, RE nº 222.330/CE, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 11/06/99, p. 550.

³⁴ Sobre o alcance do art. 146, III, d, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. “*Tratamento Diferenciado para as Microempresas e os Regimes Simplificados*”. In: ROSA, Eugênio. **A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003 – Aspectos Polêmicos e Controvertidos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 219-232.

objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. A norma aguarda uma regulamentação capaz de esclarecer o caráter hermético da proposta.³⁵

Luciano Amaro entende que

“Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de ‘complementar’ as disposições constitucionais) (...) É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais e direito tributário (art. 146, III) (...) aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela CF (...) adensar os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que será utilizado pela lei ordinária (...) padronizar o regramento básico das obrigações tributárias, conferindo-se, desta forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.”³⁶

Excepcionalmente, lei complementar poderá instituir alguns tributos, qual sejam: empréstimos compulsórios (art. 148), contribuições sociais (art. 149); alguns impostos (art. 154 e art. 153). Outros dispositivos constitucionais prescrevem que lei complementar deve regular alguns aspectos destes (artigos 155, 156 e 161). Esses tributos só podem ser instituídos em casos de relevância e urgência.

Luciano Amaro diz:

“A Constituição reclama, excepcionalmente, a edição de lei complementar para a criação de certos tributos (...) é que a Constituição pretendeu que poucas e determinadas figuras tributárias só pudessem ser criadas a partir de processo de aprovação mais representativo que a lei comum (...) nessas situações a lei terá o nome, mas não a natureza de lei complementar”.³⁷

Diante do exposto, conclui-se que a lei complementar em matéria tributária possui relevante importância enquanto norma geral, pois não possui função precípua de criar tributos, os institui apenas em situações excepcionais,

³⁵ Sobre o tema: cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “**Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003)**”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. (Org.). **Reforma Tributária – Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44, de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 307-323.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 171.

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 171.

constantes da própria Constituição federal, sob pena de desvirtuar sua natureza.

Contudo, deve-se apresentar a diferença entre lei complementar e lei ordinária, conforme escreve Hugo de Brito Machado, “em casos especiais, expressamente indicados na Constituição, o tributo só pode ser criado por lei complementar”³⁸.

Assim, são exceções à regra da lei ordinária para a instituição de tributos, por exemplo, a competência residual da União (artigo 154, I, CRFB/88), os empréstimos compulsórios (artigo 148 da CRFB/88) e as “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social” previstas no artigo 195, § 4º, da CRFB/88.

Todos esses exemplos de tributos demandam lei complementar, à qual também caberá (I)- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (III) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, complementar a Constituição, conforme o artigo 146 da CRFB/88.

Cabe aqui lembrar que o Código Tributário Nacional exerce a maioria dessas funções e apesar de ter sido criado como lei ordinária (lei 5.172/1996), o mesmo foi recepcionado, no que cabia, pela Lei Maior de 1988 como Lei Complementar para cumprir as funções previstas no já referido artigo 146 da CRFB/88.

É interessante observar que a lei ordinária, ao instituir determinado tributo, não deve se limitar a tal função. É preciso que preveja, também, todos os elementos necessários à sua cobrança.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. "**Curso de Direito Tributário**". 28ª edição. revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores. São Paulo. 2007.

Ao prever o fato gerador, base de cálculo e contribuinte, não precisa a lei ordinária, simplesmente, copiar o que está na lei complementar. Pode, e na verdade deve descer a minúcias.

A lei complementar é um simples limite dentro do qual o legislador ordinário está autorizado a atuar (exemplo: renda). O CTN é a lei complementar que define seu fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza. Diante disso, o legislador ordinário prevê centenas de incidências desse imposto, bem como de possibilidades de sua dedução.

Há que se observar que a edição de medida provisória que trate de tributo está limitada àqueles que sejam instituídos por lei ordinária, já que esta é a sua natureza jurídica.

Segundo Luciano Amaro:

“as medidas provisórias têm força de lei ordinária, não lhes sendo compatíveis matérias que reclamam outros tipos normativos, como a lei complementar, insuscetível de substituição pela medida provisória (art. 62, § 1º, III)”³⁹

4.2 – Lei Kandir

A Lei Complementar 87/96 estabelece as normas gerais aplicáveis ao ICMS. Vale ressaltar que muitos dispositivos da Constituição Federal são reproduzidos nesta referida lei.

Lembramos que a Constituição Federal prevê que varias matérias devem ser regulamentadas por lei complementar, eis então a Lei Kandir.

A Lei Kandir em seu art. 1º nos traz uma reprodução do art.155, II da Constituição Federal, trazendo competência dos Estados e do DF para instituir o ICMS, dizendo:

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 171.

Art.1º - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A referida lei incide conforme dita o seu art.2º:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I – Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimento similares.

No Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714/MT (2010/0044507-3), de relatoria do Ministro Castro Meira⁴⁰, o STJ se pronunciou favoravelmente ao contribuinte determinando que os Estados não têm o direito de acrescentar às hipóteses de vedação de crédito de ICMS outras que não são tratadas na Constituição Federal.

O art. 19º da lei Kandir reproduz o princípio da Constituição Federal no que diz respeito a não-cumulatividade do ICMS, dizendo que:

Art. 19º. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Ainda, seu art. 20º se refere a compensação, regulamentando:

Art. 20º. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo

⁴⁰ **Mandado de Segurança nº 31.714/MT** (2010/0044507-3), de relatoria do Ministro Castro Meira disponível em <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21082841/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-31714-mt-2010-0044507-3-stj/inteiro-teor-21082842>, acessado 09/11/2014

permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Em resumo, o suposto crédito presumido do vendedor de mercadorias não impede o creditamento pela entrada nem estorno do crédito já escriturado quando da saída de mercadoria, pois tanto o inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição quanto o § 1º do art. 20 da Lei Kandir só restringem o crédito quando há isenção na entrada ou não tributação na saída, o que deve ser interpretado restritivamente.

Assim, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na sua redação original, veio confirmar um direito atribuído ao contribuinte desde a Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser.

5 – Capítulo III – Apuração de ICMS segundo a Constituição Federal de 1988 e sua (in)constitucionalidade.

5.1 – Direito de Compensação

Para compreender melhor o princípio da não cumulatividade, e como se dá a compensação de tributos através do CTN, faz-se necessário um estudo mais detalhado sobre o mesmo.

Assim sendo, a compensação de tributos devidos com créditos do particular em face do fisco é permitida em nossa legislação, desde que satisfeitos certos requisitos para tanto.

Inicialmente, é interessante lembrar que a matéria está prevista no Código Tributário Nacional, no caput do art. 170:

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."⁴¹

Desde logo se verifica que o Código Tributário Nacional é expresso quando afirma que a lei poderá permitir a compensação, desde que seja ela feita com a utilização de créditos líquidos e certos.

Não basta, assim, que existam hipotéticos pagamentos de um tributo posteriormente julgado indevido: é preciso que exista a certeza do pagamento, bem como o valor atualizado do seu montante.

Por via de consequência, qualquer decisão judicial que autorize a compensação de créditos ilíquidos ou incertos estará violando o art. 170 do CTN.

Vale observar que o dispositivo transcrito acima não condiciona a compensação a uma necessária intervenção do Poder Judiciário. Não exige o

⁴¹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 170.

CTN, assim, que somente possa compensar créditos aquele que tenha uma autorização judicial para tanto.

O caput do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30/12/91, autoriza a compensação prevista no art. 170 do CTN:

"Art. 66. Os casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes."

Verifica-se, inicialmente, que há de haver pagamento indevido ou a maior de tributos para que possa surgir o direito à compensação.

Além disso, conforme supracitado, os créditos precisam ser líquidos e certos.

De tal forma que, se inexistente pagamento indevido ou a maior, não é possível compensar (art. 66 da Lei nº 8.383/91).

De tal forma que, se não há a certeza da existência dos pagamentos devidos, ou se estes não são líquidos, não é possível compensar conforme dita o art. 170 do CTN.

Presentes os requisitos acima descritos, tem o contribuinte o direito à compensação. Se estes não estão presentes, não tem o contribuinte o direito à compensação.

Vale ressaltar como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

"É desarrazoado entender-se que a lei tributária possa ser interpretada, isoladamente, inobservados os princípios gerais do direito tributário inscritos no CTN e na Constituição Federal.
(...)

Efetivamente, o crédito do contribuinte, para ensejar a compensação há de se revestir dos atributos de liquidez e certeza. Esse requisito constitui exigência do art. 170 do CTN e que não foi afastado pela Lei 8.383/91, em face da hierarquia das leis.
(...)

Ademais, o crédito para se revestir dos atributos de liquidez e certeza, há, de antemão, de ser quantificado, com a especificação ou indicação da quantia exata, da importância certa e determinada. Não são compensáveis créditos indicados aleatoriamente, sob alegação de que o tributo (ou a contribuição) foi pago indevidamente, em determinado período. Considera-se líquida, afirmam os juristas, a dívida que se determina pela natureza, qualidade e quantidade, a que

se expressa através de número certo ou de uma cifra. Se a obrigação depende de prévia apuração ou liquidação (ou verificação pelos meios regulares de direito) deixará de ser líquida e não autorizará a compensação.' (Washington de Barros Monteiro, Direito das Obrigações, pág. 309). Assim, para haver compensação, em qualquer de suas modalidades, o contribuinte deve indicar o crédito em quantia certa e determinada, sendo imprestável para tal fim pretender o benefício sob color de haver, em determinado período, efetuado recolhimentos indevidos." ⁴²

Analisando o art. 155, §2º, I :

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Juntamente com o art. 155, §2º, XII, alíneas "b" e "c":

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Conclui-se que o ICMS deve obedecer ao princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido nas operações anteriores, com o valor a pagar do imposto, cabendo, ao legislador infraconstitucional disciplinar o regime de compensação.

Por ser o princípio da não cumulatividade uma norma constitucional de eficácia plena, o regime de compensação do imposto, o qual o constituinte deixou a cargo do legislador complementar, não pode afetar o conteúdo da não-cumulatividade.

O princípio deve permanecer intacto, sendo inconstitucional qualquer disposição do legislador complementar que colida com o mesmo.

⁴²STJ, 1ª Turma, Resp nº 108.619/SC, j. em 20/02/97, v.u., extratos do voto do Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO. O acórdão foi publicado no DJ de 24/03/97

Então, o regime de compensação do imposto que será definido pelo legislador complementar, consiste nos aspectos temporal e pessoal da apuração do imposto.

Não poderá assim a lei complementar impor qualquer restrição ao direito de crédito, uma vez que o mesmo é o diretamente relacionado ao aspecto do princípio da não cumulatividade.

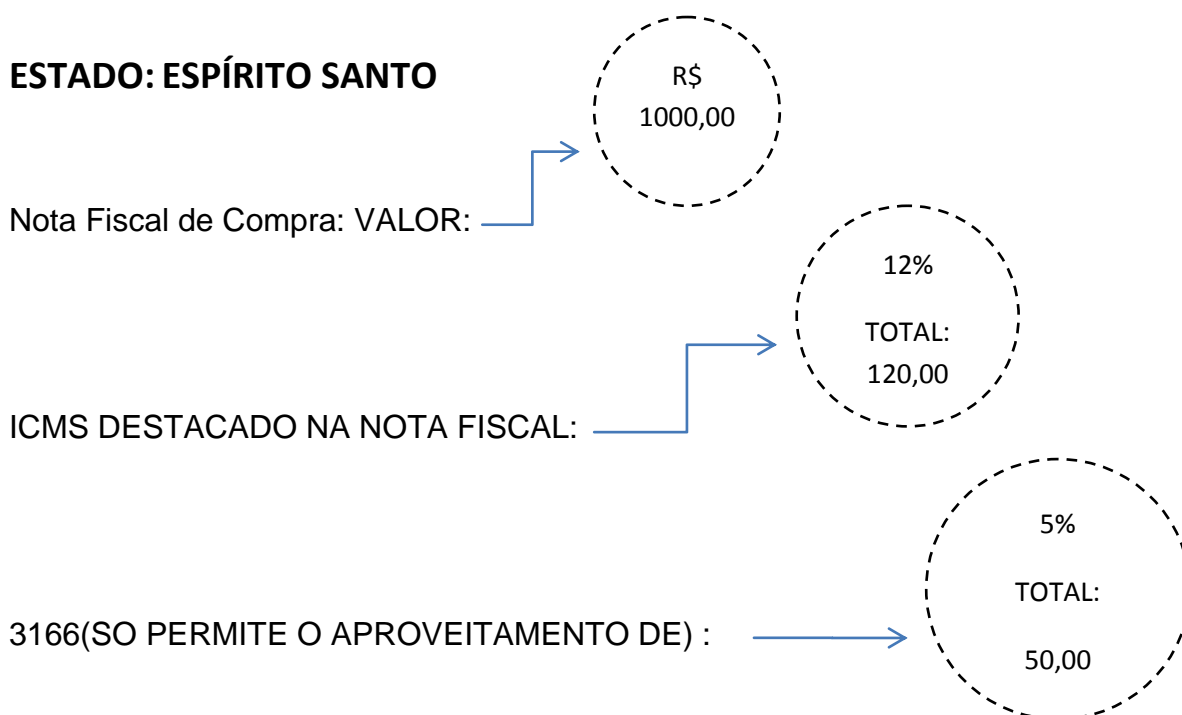
5.2 - Cálculo Demonstrativo

Para que possamos entender melhor do que se trata a não cumulatividade do ICMS, nada melhor do que trazer a baila cálculos os quais demonstrem como é feita a apuração do imposto supracitado conforme rege a resolução 3166.


Deixando claro mediante tais cálculos, que fica o contribuinte lesado, quando se diz respeito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

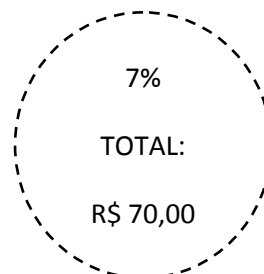
Esclarecendo ainda, que a mudança de percentual a ser aproveitado varia de acordo com o segmento e não com o estado.

Vejamos assim, um cálculo demonstrativo do Estado do Espírito Santo:



DENTRO DO ITEM 1.24 DA REFERIDA RESOLUÇÃO EM SEU ANEXO V
(mercadorias em geral adquiridas de atacadistas ou centrais de distribuição)

Diferença de crédito: 
(Diferença essa que o contribuinte mineiro, deverá
recolher a mais, onerando seus custos)

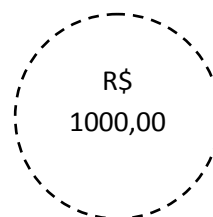


EXEMPLO: R\$ 1000,00	(CUSTO DO PRODUTO)
R\$ 2000,00	(PREÇO DE VENDA DA MERCADORIA)
12%	(RECOLHIMENTO DO ICMS SOB A VENDA (O LUCRO))
<u>R\$ 240,00</u>	(VALOR A SER RECOLHIDO MEDIANTE A VENDA)
- 120,00	(CREDITO O QUAL VEIO DESTACADO EM NOTA FISCAL PARA
APROVEITAMENTO)	
120,00	(VALOR O QUAL DEVERA SER RECOLHIDO SOB A VENDA)
+ 70,00	(DIFERENÇA RESULTANTE DO APROVEITAMENTO DE
CREDITO PERMITIDO PELA RESOLUÇÃO 3166)	
<u>190,00</u>	(RECOLHENDO O CONTRIBUINTE, R\$70,00 (STENTA REAIS
A MAIS DO QUE O QUE LHE É DEVIDO)	

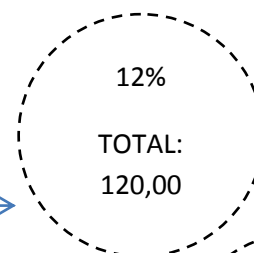
Calculo demonstrativo do Estado do Rio de Janeiro:


ESTADO: RIO DE JANEIRO


Nota Fiscal de Compra: VALOR: 

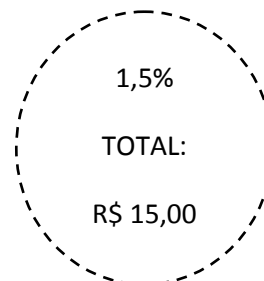


ICMS DESTACADO NA NOTA FISCAL: 



3166(SO PERMITE O APROVEITAMENTO DE) : 
 DENTRO DO ITEM 7.2 DA REFERIDA RESOLUÇÃO EM SEU ANEXO V
 (mercadorias em geral adquiridas de atacadistas ou centrais de distribuição)

Diferença de crédito: 
 (Diferença essa que o contribuinte mineiro, deverá
 recolher a mais, onerando seus custos)

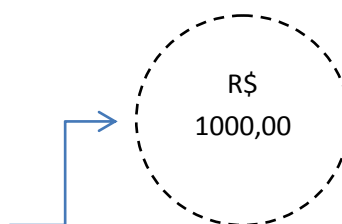


EXEMPLO: R\$ 1000,00	(CUSTO DO PRODUTO)
R\$ 2500,00	(PREÇO DE VENDA DA MERCADORIA)
12%	(RECOLHIMENTO DO ICMS SOB A VENDA (O LUCRO))
<u>R\$ 240,00</u>	(VALOR A SER RECOLHIDO MEDIANTE A VENDA)
- 120,00	(CREDITO O QUAL VEIO DESTACADO EM NOTA FISCAL PARA APROVEITAMENTO)
<u>120,00</u>	(VALOR O QUAL DEVERA SER RECOLHIDO SOB A VENDA)
+ 15,00	(DIFERENÇA RESULTANTE DO APROVEITAMENTO DE CREDITO PERMITIDO PELA RESOLUÇÃO 3166)
<u>135,00</u>	(RECOLHENDO O CONTRIBUINTE, R\$ 15,00 (QUINZE REAIS A MAIS DO QUE O QUE LHE É DEVIDO)

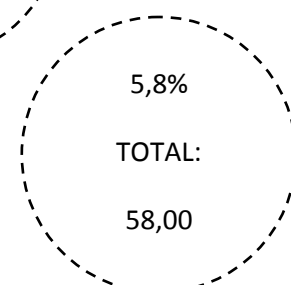
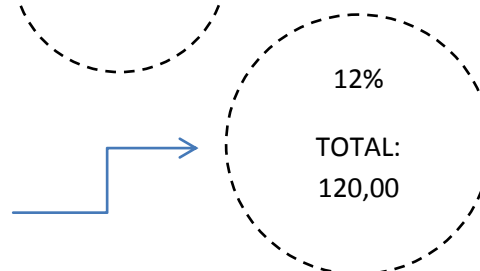
Vejamos ainda o calculo demonstrativo no estado de São Paulo


ESTADO: SÃO PAULO


Nota Fiscal de Compra: VALOR:

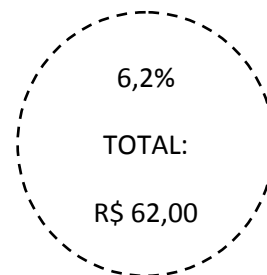


ICMS DESTACADO NA NOTA FISCAL:



3166 (SO PERMITE O APROVEITAMENTO DE) : 
 DENTRO DO ITEM 8.4 DA REFERIDA RESOLUÇÃO EM SEU ANEXO V

Diferença de crédito: 
 (Diferença essa que o contribuinte mineiro, deverá
 recolher a mais, onerando seus custos)



EXEMPLO: R\$ 1000,00	(CUSTO DO PRODUTO)
R\$ 2000,00	(PREÇO DE VENDA DA MERCADORIA)
12%	(RECOLHIMENTO DO ICMS SOB A VENDA (O LUCRO))
<u>R\$ 240,00</u>	(VALOR A SER RECOLHIDO MEDIANTE A VENDA)
- 120,00	(CREDITO O QUAL VEIO DESTACADO EM NOTA FISCAL PARA
APROVEITAMENTO)	
120,00	(VALOR O QUAL DEVERA SER RECOLHIDO SOB A VENDA)
+ 62,00	(DIFERENÇA RESULTANTE DO APROVEITAMENTO DE
CREDITO PERMITIDO PELA RESOLUÇÃO 3166)	
<u>182,00</u>	(RECOLHENDO O CONTRIBUINTE, R\$70,00 (SESSENTA E
DOIS REAIS A MAIS DO QUE LHE É DEVIDO)	

Mediante os exemplos supracitados, conclui-se que o contribuinte Mineiro fica lesionado, recolhendo um valor a mais do que o que lhe é devido, onerando assim os custos de suas mercadorias.

5.3 – (in) Constitucionalidade da Resolução 3166 face a Constituição Federal 1988.

Primeiramente devemos definir o conceito de inconstitucionalidade, qual seja para Lúcio Bittencourt que a define como: "a inconstitucionalidade é um estado – estado de conflito entre uma lei e a Constituição"⁴³.

⁴³ Carlos Alberto Lúcio BITTENCOURT, **O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis**, p. 132

Gomes Canotilho, sob a ótica do parâmetro constitucional, lembra o conceito clássico: "inconstitucional é toda lei que viola os preceitos constitucionais".⁴⁴

Com relação à inconstitucionalidade formal, menos controvertida, o desatendimento a normas de produção de outras normas é também um desvalor. Como choque axiológico, o fenômeno aqui se dá igualmente ao verificado na inconstitucionalidade material. A diferença entre inconstitucionalidade formal e material, sob esse aspecto, é irrelevante.

Conforme dita o art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁴⁵

A constituição foi quem outorgou competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS, porém esta, também impôs algumas normas para que este imposto fosse instituído e administrado por estas pessoas políticas.

Com a Constituição Federal de 1988, a cláusula da não cumulatividade passou a ter natureza constitucional. Sendo assim O ICMS é um imposto não cumulativo, e assim os Estados-Membros devem prosseguir com suas leis estaduais de instituição e regulamentação do imposto.

Lembrando sempre que a Constituição Federal é suprema, é a Carta Magna, e jamais, no ordenamento jurídico poderá essa ser contrariada, pois esta no topo deste.

⁴⁴ José Joaquim Gomes CANOTILHO, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 878.

⁴⁵ **BRASIL.CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**. Art. 155, §2º,I.

O princípio da não cumulatividade o qual defende a Constituição Federal, não pode jamais ser contrariado.

Cita Alexandre Rossato da Silva Ávila, que os princípios são alicerces da Constituição, e os mesmos devem reinar no sistema jurídico:

“Os princípios constitucionais funcionam como catalisadores da harmonia que deve reinar no sistema jurídico. São preceitos fundamentais que legitimam e orientam a produção normativa, atuam como limites ao poder estatal”.⁴⁶

O ICMS de forma alguma pode ser cumulativo, conforme propôs o legislador constituinte. Entende-se então que em momento algum alguma lei infraconstitucional, bem como as promulgadas pelos Estados-membros podem alterar esse preceito. De tal forma que mais que os Estados-membros estão outorgados pela Constituição a instituir, arrecadar e gerir o ICMS, em momento algum eles podem alterar o método de apuração que a Carta Magna estabeleceu.

O Estado de Minas Gerais vem editando vários normativos com a finalidade de restringir o aproveitamento de crédito de ICMS pelos contribuintes, destacando a resolução 3166 de 11 de julho de 2001 que rege:

Art. 1º O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Parágrafo único - O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no *caput*, ainda que as operações estejam

⁴⁶ AVILA. Alexandre Rosato da Silva. **Custeio da Seguridade Social**, Editora Verbo Jurídico, Porto Alegre, 2007.

beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução.⁴⁷

A resolução 3166/MG foi inspirada na Lei Complementar nº24 de 07 de janeiro de 1975, esta dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda em seu artigo 8º o qual estipula a ineficácia do crédito do contribuinte receptor da mercadoria:

Art.8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e na ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.⁴⁸

A resolução 3166, juntamente com os artigos da Lei Complementar supracitada, fere o princípio da Constituição Federal de 1988, tendo em vista o fato de seus campos de atuação se restringir a regulamentar o previsto no §2º, inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, e não o de inovar no que diz respeito às restrições ao crédito de ICMS.

A Lei Complementar nº 24 excedeu os limites da Lei Complementar delineados na Constituição Federal. Tendo em vista que a Constituição Federal adotou o princípio da Não Cumulatividade como regra geral, excluindo todas as hipóteses restritivas do direito ao crédito do ICMS pelos contribuintes, restando evidente que a Resolução 3166/MG é inconstitucional.

Diante do exposto torna-se claro que a resolução 3166/MG se demonstra inconstitucional, violando o princípio da não cumulatividade do ICMS. Sendo obstado ao fisco mineiro impor qualquer empecilho aos direitos

⁴⁷ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda, **Resolução 3166 de 11 de julho de 2001**. Veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto, DIÁRIO OFICIAL DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte, 13 de julho 2001.

⁴⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 09 janeiro de 1975.

creditórios dos contribuintes destacados nas Notas Fiscais emitidas pelas sociedades estabelecidas em outros entes federativos que concederam incentivos fiscais sem a celebração do competente convênio.

O direito de compensar o imposto pago na operação anterior é constitucional e nenhuma outra lei ou ato infraconstitucional pode excluir este direito que tem o contribuinte. Sempre que houver imposto pago na operação anterior o contribuinte pode, e deve creditar-se, isso somente não pode ocorrer em casos de isenção ou de não incidência do imposto.

Entende-se que a Constituição Federal de 1988, impôs princípios a serem respeitados, dentre eles é o princípio da não cumulatividade, que a própria Carta Magna introduziu na sistemática do ICMS.

Tendo como soberana a Constituição, os contribuintes deste imposto devem apurá-lo compensando sobre o valor devido, os valores contidos nas operações anteriores, de aquisição de insumos, mercadorias ou serviços. Sendo de extrema importância frisar que esta sistemática não é arbitrária, mas sim, um direito constitucional o qual o contribuinte possui.

Esclarecedora é a lição de Roque Antônio Carraza, no que diz respeito ao Princípio da Não Cumulatividade, no sentido em que o mesmo não se trata de mera sugestão e sim de um dever constitucional, devendo este ser observado pelo Fisco e reivindicado pelo contribuinte, cita:

“A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não cumulatividade do ICMS”⁴⁹

Recentemente a Ministra do STF Ellen Gracie concedeu liminar a favor de uma empresa para que a mesma pudesse aproveitar integralmente do ICMS

⁴⁹ CARRAZA. Roque Antônio. **ICMS**, 13ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pg.256.

destacado em documento fiscal de compras de mercadorias originados do estado de Goiás. Pela decisão em vez de restringir o uso de créditos do ICMS pelas empresas, os Estados devem resolver entre si, questões de benefícios fiscais concedidos indevidamente. Em seu voto a ministra diz que a restrição do aproveitamento de crédito é descabida.

Em função desta liminar discorremos a inconstitucionalidade da resolução 3166/MG em face da Constituição Federal de 1988 em seu art,155, II, §2º que trata do principio da não cumulatividade do ICMS.

Têm-se como sustentação dessa conclusão, as ideias sustentadas por Roque Antônio Carraza, o qual sustenta:

“Percebemos, destarte, que a não cumulatividade do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna. Em outros termos, no Brasil, nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar este instituto”.⁵⁰

O principio da não cumulatividade, deve ser considerado como uma norma constitucional de eficácia plena. Não depende assim que qualquer norma regulamentadora para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

Sendo que seu conteúdo não poderá ser restringível pelo legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade.

⁵⁰ CARRAZA. Roque Antônio. **ICMS**, ed.15ª, Editora Malheiros, São Paulo, 2011, pg. 256.

6 – CONCLUSÃO

O Direito Tributário além de ser um dos ramos mais complexos do ordenamento jurídico, é também muito conflitante quando diz respeito à invasão do Estado na propriedade do cidadão para buscar recursos para a sua própria subsistência.

Podemos afirmar mais uma vez que a Constituição Federal é a lei máxima, e esta estabelece as regras básicas da relação entre Estado (Fisco) e cidadãos (contribuintes), definindo tributos, competência para criá-los, limitação ao poder de tributar, etc.

O ICMS está adstrito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, nos exatos termos da Carta Magna, não podendo o legislador infra-constitucional ou o Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia.

Assim, toda vez que o contribuinte, ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever, como dissemos alhures, de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores.

Contudo, qualquer norma que venha de encontro a esse princípio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Restam clara e evidente que o princípio da não cumulatividade é constitucional e aliás de suma importância, vez que evita a incidência em

casca do imposto e o aumento dos preços dos produtos colocados em circulação.

Em suma, negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio.

Perante a superioridade da Constituição Federal, podemos dizer que a resolução 3166 é inconstitucional, uma vez que fere a Constituição no que tange ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAUJO. Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR. Vidal Serrano. Curso de Direito Constitucional. 7ª ED. São Paulo: Saraiva, 2003.

AVILA. Alexandre Rosato da Silva. Custeio da Seguridade Social, Editora Verbo Jurídico, Porto Alegre, 2007.

AZAMBUJA. Darcy. Teoria Geral do Estado.

BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BITTENCOURT. Carlos Alberto Lucio. O controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis.

BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 170.

BRASIL. Constituição Federal 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº24, de 07 de janeiro de 1975. Dispões sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas

à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 09 janeiro de 1975.

CANOTILHO, José J. G. Direito constitucional e teoria da constituição. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 568.

CARRAZA. Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006

FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. Curso de direito Constitucional.

JACQUES. Paulino. Curso de direito Constitucional.

KUME, Honório & PIANI, Guida. O ICMS sobre as exportações brasileiras: uma estimativa da perda fiscal e do impacto sobre as vendas externas. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. (Texto para discussão, nº 465).

LEI COMPLEMENTAR Nº87 (1996), ART. 3º.

MACHADO. Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 5ª ed., 2004. Editora Dialética.

MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário". 28ª edição. Revista atualizada e ampliada. Malheiros Editores. São Paulo. 2007.

Mandado de Segurança nº 31.714/MT (2010/0044507-3), de relatoria do Ministro Castro Meira disponível em:

<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21082841/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-31714-mt-2010-0044507-3-stj/inteiro-teor-21082842>, acessado em 09/11/2014

MELO. Jose Eduardo Soares de. ICMS: teoria e pratica. São Paulo: Dialética, 2003.

MELO. Jose Eduardo Soares de; LIPPO. Luiz Francisco. A não cumulatividade tributaria. São Paulo: Dialética, 2008.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda, Resolução 3166 de 11 de julho de 2001. Veda a apropriação de credito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto, DIARIO OFICIAL DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte, 13 de julho 2001.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

Projeto de Lei Complementar nº 649/99, apresentado ao Senado Federal pelo Senador Jorge Bornhausen.

SABBAG. Eduardo de Moraes. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA. José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo.18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 423.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas Constitucionais. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Sobre o alcance do art. 146, III, *d*, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Tratamento Diferenciado para as Microempresas e os Regimes Simplificados”. In: ROSA, Eugênio. *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003 – Aspectos Polêmicos e Controvertidos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 219-232.

Sobre o tema: CF. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003)”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. (Org.). *Reforma Tributária – Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44, de 2004*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 307-323.

STF, 1ª Turma, RE nº 222.330/CE, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 11/06/99, p. 550.

(STJ, 1ª Turma, Resp nº 108.619/SC, j. em 20/02/97, v.u., extratos do voto do Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO. O acórdão foi publicado no DJ de 24/03/97)

Sumula 160 STJ, disponível em:
http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0160.htm, acessada em 20\10\2014.

