

ASPECTOS DO ICMS NO ESTADO DO AMAZONAS: INCONSTITUCIONALIDADE OU ATENDIMENTO AOS ANSEIOS DA DEMOCRACIA?

ASPECTS OF ICMS IN THE STATE OF AMAZONAS: UNCONSTITUTIONALITY OR MEETING THE WISHES OF DEMOCRACY?

RAIMUNDO PEREIRA PONTES FILHO

Doutor em Sociedade e Cultura na Amazônia pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Mestre em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas (UEA). Bacharel em Direito e Licenciado em Ciências Sociais pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Docente do Programa de Mestrado em Segurança Pública da Universidade do Estado do Amazonas. Servidor público do Estado do Amazonas. pontesfilho@ufam.edu.br.

THIAGO DA PENHA LIMA

Mestrando em Constitucionalismo e Direito na Amazônia pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Marthá Falcão (FMF/IESA) e em Direito Processual Civil Aplicado pela Escola Brasileira de Direito (EBRADI). Bacharel em Direito pela Faculdade Marthá Falcão (FMF/IESA). Residente Jurídico no quadro da Procuradoria Geral do Município de Manaus. thiago_lim4@hotmail.com

Resumo: Este trabalho possui como objetivo explorar os preceitos normativos da ordem constitucional e infraconstitucional, na tentativa de detectar óbices e vícios que se encontram na Lei Nº 4.454 de 2017 do Estado do Amazonas, a qual institui o adicional do ICMS para obter recursos ao Fundo de Combate à Pobreza. Neste artigo foi feita uma pesquisa bibliográfica qualitativa, sendo consultadas doutrinas nacionais e estrangeiras que se debruçaram sobre tema. Sugere-se uma reanálise do processo legislativo instituído pelas Assembleias locais para se evitar problemas de ordem futura, em vista do grande aumento no número de demandas de ordem judicial em busca de invalidar a referida norma mediante controle de constitucionalidade da Lei EsNadual Nº 4.454 de 2017.

Palavras-chaves: Estado Democrático de Direito; tributação; ICMS.

Abstract: This work aims to explore the normative precepts of the constitutional and infraconstitutional order, in an attempt to detect obstacles and vices that are found in Law Nº 4.454 of 2017 of the State of Amazonas, which establishes the additional ICMS to obtain resources to the Fund to Combat Poverty. In this article a qualitative bibliographic research was made, being consulted national and foreign doctrines that looked at the theme. It is suggested a reanalysis of the legislative process instituted by the local Assemblies to avoid problems of a future order, in view of the great increase in the number of demands of a judicial order seeking to invalidate the referred rule through constitutionality control of State Law Nº 4.454 of 2017.

Keywords: Rule of Law; taxation; ICMS.

Sumário: 1. Introdução - 2. Desenvolvimento: 2.1. Estado Democrático Brasileiro e a tributação: 2.1.1. Papel dos impostos na ordem democrática; 2.2. Aspectos gerais do ICMS: 2.2.1. ICMS no Estado do Amazonas; 2.2.2. Do desrespeito ao Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro; 2.2.3. Da suposta ilegitimidade da espécie legislativa - 3. Considerações finais - 4. Referências.

1. INTRODUÇÃO

No cenário jurídico contemporâneo, os estudos sobre a alta carga tributária brasileira se mostram cada vez mais primordiais para entender o complexo sistema econômico e tributário em vigência no território nacional. Não fosse o suficiente o contribuinte ter de, por conta própria, se achar no mar profundo de regulamentação tributária, o sujeito passivo ainda tem que lidar com as benesses processuais outorgadas aos entes políticos representados por suas respectivas Fazendas Públicas.

Não obstante o cenário anteriormente exposto, ao Poder Público não são concedidos apenas privilégios de ordem processual e material. Destarte, a Carta da República de 1988, compreendida pela doutrina constitucionalista como uma Constituição de caráter dirigente, acabou por vincular a atividade do Administrador Público em concretizar os direitos fundamentais expressamente previstos e as políticas públicas visando erradicar a pobreza e diminuir as desigualdades regionais e locais. Nesse diapasão, o Art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ordena que os Estados, Distrito Federal e os Municípios deverão instituir Fundos de Combate à Pobreza, podendo os entes políticos estabelecer pontos adicionais para o ICMS e o Imposto Sobre Serviços. A questão da celeuma que aqui se quer tratar são as medidas que os Estados têm tomado para instituir os Fundos anteriormente mencionados, situações nas quais muitas vezes a ânsia por angariar recursos aos cofres públicos acaba por macular o processo legislativo e invalidar as medidas orquestradas.

O presente trabalho possui como escopo analisar a Lei Nº 4.454 de 2017 do Estado do Amazonas, lei esta que se ocupou de instituir os acréscimos no ICMS como forma de obter receita ao Fundo de Combate à Pobreza. Para tanto, será realizada uma análise geral da tributação no território brasileiro, passando resumidamente pelas espécies tributárias e os princípios que envolvem a matéria. Em momento posterior, serão examinados os possíveis vícios que cercam a Lei Estadual anteriormente citada, como também serão demonstradas as decisões judiciais que têm sido proferidas no Estado do Amazonas concernentes ao tema. Para captar argumentos e fomentar o debate, foi feita uma pesquisa bibliográfica qualitativa para se avaliar a questão com a melhor reflexão perante os ditames das ciências jurídicas.

Para discorrermos sobre a temática proposta, resolveu-se dividir o trabalho em duas partes, em que primeiramente se aborda de maneira sucinta o contexto em que a tributação se aplica ao cenário democrático. Posteriormente, são levantados aspectos reflexivos acerca das leis que envolvem o ICMS local e sua higidez perante os princípios formais e materiais que formam os paradigmas a serem seguidos perante o processo legislativo.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. Estado Democrático Brasileiro e a tributação

Ao contrário do que a sabedoria popular possa imaginar, a efetivação de direitos fundamentais e políticas públicas vai muito além de sua previsão em algum diploma normativo. Para que se possa concretizar os direitos intrínsecos à dignidade da pessoa humana, estudos e gastos por parte do Poder Público demonstram-se imprescindíveis à medida que a sociedade avança. A existência do Estado Social é inerente à existência concomitante do Estado Fiscal. Se todos os direitos fundamentais têm uma dimensão positiva, não é menos verdade que todos implicam custos para sua efetivação.¹

Hodiernamente, se pode constatar que a tributação é característica de todos os Estados minimamente estruturados, sejam um Estado Democrático, seja um Estado totalitário.²

Em tese, quando um Estado Democrático financia a efetivação de suas políticas públicas através do recolhimento dos tributos como receita derivada, proporciona-se aos particulares o aproveitamento de determinados princípios da ordem econômica dos Estados Sociais-Liberais, como a liberdade de iniciativa e a intervenção restrita do Estado na Economia.³ Uma breve ressalva precisa se fazer nesse ponto: a democracia que estar a se ressaltar nesse artigo diz respeito à democracia de fato. Não custa lembrar que a mera democracia formal (aparente) constitui fachada para os detentores do poder saquearem o erário e se perpetrarem em suas posições privilegiadas, mitigando o princípio da dignidade da pessoa humana e auferindo proveitos ilícitos ao macularem o processo legislativo.⁴

Neste interim da liberdade outorgada à iniciativa do particular, há de se ressaltar também outra faceta das funções do tributo em Estados Democráticos, qual seja, a repartição de receitas tributárias permite uma maior estruturação entre os diversos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), denotando assim autonomia aos entes políticos e liberdade de investimento de recursos no setor administrativo.⁵

A carta democrática de 1988 trouxe uma estruturação pertinente quanto à ordem tributária. Não custa lembrar que o texto constitucional não revogou o Código Tributário Nacional (CTN), datado de 1966. Pelo contrário: alçou o CTN ao status de lei complementar, embora este seja formalmente lei ordinária.

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1.539.

² PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral e contribuições em espécie*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2010, p. 19.

³ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002, p. 39.

⁴ PONTES FILHO, Raimundo Pereira. *Logospirataria na Amazônia*. São Paulo: Chiado Editora, 2017, p. 214.

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1.540.

Embora a Carta Constitucional tenha recepcionado o CTN para cuidar da maior parte do tratamento tributário no território nacional, o espaço de tempo percorrido entre as duas espécies legislativas mencionadas e a atecnia do legislador infraconstitucional acabaram por deixar inúmeras lacunas de ordem nacional ao tratar das questões tributárias.

Como cediço, os tributos constituem receitas derivadas, recursos que se originam do patrimônio do particular, sob regime de direito público, de caráter compulsório e instituída mediante lei formal ou ato normativo de igual hierarquia (na maioria dos casos, medidas provisórias). A instituição de tributos faz parte da crescente celeuma que trata do financiamento do Estado hodierno, que muitas vezes se vê dividido em tentar angariar fundos sob diferentes atividades, como 1) Atividade empresarial do próprio Estado; 2) Receita por meio de emissão de moeda; 3) Emissão de títulos da dívida pública; e a 4) tributação.⁶

A primeira opção, o exercício da atividade empresarial pelo próprio Estado, nos parece que deve ser evitada o máximo que a Carta Constitucional possa permitir. Explicamos: vez que o Estado se põe a concorrer com a iniciativa privada, inevitavelmente poderá obter algumas benesses não outorgadas ao particular, como, por exemplo, a imunidade recíproca extensiva concedida aos Correios. Ainda, a divisão de diversas tarefas à Administração Pública pode acarretar a repartição imprópria de recursos humanos e financeiros, que em nossa visão devem ser redirecionados às atividades essenciais do Poder Público, como a saúde, educação, infraestrutura e segurança.

A segunda e terceira opções podem também resultar em diversas situações negativas para os cofres públicos, como a alta da inflação e a desvalorização da moeda nacional, devendo ser opções instituídas com um estudo prévio aprofundado e a maior cautela em previsão dos direitos futuros.

Por fim, a tributação, se utilizada com parcimônia, nos parece ser a escolha que melhor atende aos preceitos do Estado Democrático moderno, vez que é um método de financiamento pautado na estrita legalidade e que constitui diversas nuances que podem ser benéficas a ambas as partes.

Embora o Código Tributário Nacional preveja que os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, a partir do advento da Lei Fundamental de 1988 o Supremo Tribunal Federal e boa parte da doutrina tributarista têm adotado a teoria da pentapartição, onde as espécies tributárias existentes no território nacional são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

As taxas, previstas no Art. 145, inciso II da Constituição Federal, possuem sua previsão nos Arts 77 do CTN e seguintes, que funcionam como uma espécie de

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1.541.

extensão e regulamentação da Carta Magna, dispondo que as taxas são espécies tributárias contraprestacionais, dependendo de atividades prestadas pelo Poder Público. Nestes termos, as taxas serão devidas pelo poder de polícia efetivamente exercido pela Administração Pública ou por serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Como a exação das taxas depende de movimentação por parte do Poder Público, diz-se que tal espécie tributária goza de alta referibilidade.

De outra parte dos tributos que são de competência comum dos entes federados, há também as contribuições de melhoria, que podem ser instituídas pela realização de obra pública que acarrete a valorização dos imóveis dos contribuintes. Ao contrário do que muitos entes federados tentam fazer valer, não é toda e qualquer valorização que possibilita a cobrança das contribuições de melhoria: somente a valorização imobiliária é que dá espaço à exação. Ainda, não custa lembrar de que o Ente que instituiu a contribuição não pode cobrar do contribuinte valor que ultrapasse o limite total da obra (o que foi gasto para realizar a obra) e o limite individual (o quanto cada imóvel foi valorizado).⁷

Os empréstimos compulsórios ostentam sua previsão original no Art. 15 do Código Tributário Nacional, tendo esta disposição sido parcialmente recepcionada pela Carta de 1988, que também prevê de maneira expressa a possibilidade de a União instituir tal tributo para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.⁸

Diferentemente da maioria dos tributos que necessitam de leis ordinárias para sua criação, os empréstimos compulsórios apenas podem ser instituídos mediante lei complementar, o que impede a sua constituição através de medidas provisórias.

Também no âmbito dos tributos de competência privativa da União, encontram-se as controversas contribuições especiais. Mesmo o termo “contribuições especiais” é criticado por parte da doutrina. Não obstante, utilizaremos tal nomenclatura por já estar consagrada na jurisprudência da Suprema Corte.

As contribuições especiais podem ser subdividas em três espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas) e as contribuições sociais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos de eminente caráter finalístico, posto que visam atender aos preceitos da ordem econômica e

⁷ Art. 81 do CTN. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁸ Art. 148, CF/88. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, "b".

financeira presentes no Art. 170 da Constituição. Ademais, tais contribuições têm sido amplamente utilizadas pelo Governo Federal em virtude de sua instituição estar atrelada em leis ordinárias e de não haver necessidade de repartição de receita com outros entes da Federação.⁹

Já as contribuições corporativas denotam claro interesse parafiscal (arrecadação para pessoa jurídica diferente daquela que instituiu o tributo) ao passo que visam obter recursos para financiar atividades de interesse das instituições que possuam caráter representativo ou fiscalizatório de categorias econômicas ou profissionais. Há de se ressaltar que, com o advento da Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), a qual retirou a compulsoriedade e obrigatoriedade da contribuição sindical, o exemplo de maior nitidez que possuímos desta espécie é a contribuição destinada ao custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas (CREA, CRM, CRC, dentre outros).¹⁰

Por fim, tem se utilizado do termo contribuições sociais para se referir a três subespécies desta forma tributária, apontando-se para as contribuições de custeio da seguridade social, contribuições sociais gerais e as contribuições residuais.

As contribuições para o custeio da seguridade social possuem previsão no Art. 195 da Constituição Federal, denotando os pontos econômicos que irão perfazer a receita derivada de sua instituição. Como a obviedade do nome sugere, as contribuições para o financiamento da seguridade social se referem ao custeio de atividades que se referem à saúde, assistência e à previdência.

No que cabe às contribuições sociais gerais, estas se referem ao financiamento de categorias que não estejam no âmbito de incidência da seguridade social (saúde, previdência e assistência). Destarte, como exemplo de tal espécie, consta o salário educação e as contribuições destinadas ao financiamento dos serviços sociais autônomos.

Por fim, as contribuições residuais constituem faculdades atribuídas à União para instituir novas fontes destinadas a financiar ou expandir a seguridade social.¹¹ Há de se ressaltar que ao instituir esta espécie tributária, deverá a União se ater aos preceitos dispostos no Art. 154, inciso I, da Constituição Federal, reservando a matéria à lei complementar e que as novas contribuições criadas não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos já discriminados na Norma Fundamental.

⁹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral e contribuições em espécie*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2010, p. 241.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 13. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019, p. 104.

¹¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.

Em virtude do aspecto que se almeja a alcançar neste trabalho, destinaremos um tópico específico para trabalhar os impostos e sua relação com a democracia constitucional.

2.1.1. Papel dos impostos na ordem democrática

Ao contrário do que já foi dissecado em relação às taxas tributárias, os impostos são tributos não vinculados tanto em relação à hipótese de incidência, quanto em relação à sua destinação. Tal ponto traduz-se na ideia de que para cobrar impostos, o Poder Público não depende de nenhuma atividade prestada pela Administração em relação ao sujeito passivo (CTN, Art. 16). Sendo assim, basta que o sujeito passivo pratique a conduta prevista em lei para que se torne contribuinte ou responsável da relação tributária. Nesse sentido, seguem as lições de Kiyoshi Harada:¹²

Impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperi* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Quanto à destinação, os impostos não de prestam a custear nenhuma atividade específica, em vista que a própria Constituição Federal proíbe esta vinculação, conforme se depreende do Art. 167, inciso IV da Carta Magna:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os Arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos Arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no Art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste Artigo;

A disposição acima colacionada refere-se ao Princípio da Não Afetação (Não Vinculação) das Receitas advindas dos Impostos. Originariamente, conforme previsão do Art. 4º do CTN, a destinação legal do produto de arrecadação era irrelevante para qualificar determinado tributo. Todavia, com o advento da Constituição da República de 1988, o mencionado Art. 4º nos parece que foi apenas parcialmente recepcionado, em vista de que os Empréstimos Compulsórios, por exemplo, têm como uma de suas características diferenciadoras a vinculação do produto da arrecadação em relação às despesas que deram razão à sua instituição. Trazendo uma visão ampla sobre o tema, iremos nos valer nesse ponto das lições de Luís Eduardo Schoueri.¹³

¹² HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 339.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 207.

Vale mencionar que a afetação excepcional de receitas de impostos não é fenômeno que só ocorra no Brasil. Na Alemanha, já na segunda década do século passado se falava em impostos com finalidade (“Zwecksteuern”). São exceções ao princípio da não afetação dos impostos, merecendo, daí, a crítica de que não deveriam ser “impostos com finalidade”, mas antes mera “aplicação finalística de receitas tributárias (“Zweckzuwendungen von Steuererträgen”). Por isso, melhor dizer “impostos afetados”, dando ênfase na afetação de sua receita.

Como se percebe, os impostos incidem sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo da relação obrigacional tributária, possuindo imensa sustentação no caráter de solidariedade social que se perfaz no Estado Democrático Brasileiro desde a instituição da Carta da República de 1988. Prova disso é que a própria Lei Fundamental possui comando de norma obrigatória de que os impostos serão graduados segundo o princípio da capacidade contributiva:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse diapasão, o princípio da capacidade contributiva atende ao preceito do Art. 3º da Constituição Federal, de onde se visa construir uma sociedade livre, justa e solidária, reduzindo as desigualdades sociais e regionais. Destarte, “A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade:¹⁴

Depois dos breves esclarecimentos sobre as conjecturas tributárias que cercam o objeto do presente trabalho, passa-se ao núcleo da controvérsia aqui levantada, mais precisamente as inconstitucionalidades que rondam o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) no Estado do Amazonas.

2.2. Aspectos gerais do ICMS

Conforme cediço, o ICMS possui regra matriz de incidência em três aspectos de exações, a saber: 1) operações relativas à circulação de mercadorias; b) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e; c) sobre serviços de comunicação onerosa.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 214.

Diferentemente de outros impostos, o ICMS possui longa disposição nos artigos da Constituição Federal de 1988. Ainda, possui sua regulamentação em norma geral de caráter nacional, a Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir.

Fora a instituição complementar de caráter nacional, outras espécies normativas são igualmente importantes para a regulamentação do referido imposto. Prova disso são as Resoluções do Senado Federal que possuem como escopo estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, como também estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (CF/88, Art. 155, §2º, incisos IV, V, alíneas “a” e “b”). Ademais, há de ressaltar que cada Estado-Membro e o Distrito Federal hão de instituir o tributo mediante lei ordinária. Isso se dá porque, ao contrário da maioria dos países que constituíram tributos com características semelhantes ao ICMS, o Brasil definiu a competência estadual para tanto, enquanto mundo a fora tais espécies tributárias possuem caráter nacional.

Tal complexidade faz com que o ICMS seja um dos principais alvos de impugnações administrativas e judiciais por parte dos seus contribuintes. A instituição de Lei de Caráter Nacional não foi o suficiente para que os Estados-Membros seguissem à risca as normas complementares e constitucionais, tornando extremamente árdua a tarefa de compreender a real manifestação dessa espécie tributária quanto aos seus fatos geradores e demais institutos tributários.

2.2.1. ICMS no Estado do Amazonas

Em território amazonense, o ICMS possui previsão na Lei Complementar Estadual Nº 19, de 29 de dezembro de 1997 (Código Tributário do Estado do Amazonas), atendendo às normas de caráter geral dispostas na Lei Kandir. Ainda, diversos regulamentos e decretos emitidos pelo Poder Executivo Estadual buscam reger as nuances que envolvem tributo de tão alta complexidade (como o Decreto Nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999, que aprova o regulamento do ICMS).

Para elucidar o objeto que está aqui em debate, é importante abrir um aparte para examinar o Artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O citado artigo conta a seguinte redação

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundo de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o Art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no Art. 158, IV, da Constituição.

Conforme já salientado anteriormente, a regra é de que os impostos não possam ter a receita do seu recolhimento vinculadas à determinada atividade do Estado. Porém, o Artigo 82 do ADCT conta com uma clara exceção, caracterizando uma norma permissiva para a destinação certa do tributo.

Buscando concretizar a norma das disposições transitórias, efetivando assim políticas públicas de combate à pobreza, o Estado do Amazonas editou a Lei Nº 4.454 de 31 de março de 2017. Embora louvável a tentativa de constituir o fundo de combate à pobreza, a norma editada pelo Estado Amazonense parece (supostamente) sofrer de inúmeros vícios de inconstitucionalidade formal e material. Diante das contendas que se formam no Poder Judiciário Amazonense, cada vez mais abarrotado de demandas questionando esses vícios, passa-se então à análise dos principais pontos controvertidos da norma.

2.2.2. Do desrespeito ao Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

A primeira inconstitucionalidade latente na legislação mencionada encontra-se em seu Art. 5º, o qual preceitua que a lei entrará em vigor no prazo de 90 (noventa) dias, a partir de sua publicação. Como se sabe, em Direito Tributário o Princípio da Não Surpresa ganha uma roupagem especial quanto aos outros ramos das ciências jurídicas. Nesse diapasão, o referido princípio se subdivide em outros três: o Princípio da Irretroatividade, o Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro e a Anterioridade Nonagesimal.

O Princípio da Irretroatividade encontra-se positivado no Art. 150, inciso III, alínea “a”, da Carta Constitucional de 1988. Aduz tal preceito jurídico que a lei não irá retroagir para alcançar fatos geradores anteriores à vigência da lei que instituiu ou majorou determinado tributo. Traduzindo para termos mais simples, caso o fato gerador da exação tributária ocorra antes da vigência da lei que crie ou torne mais oneroso determinado tributo, não poderá o fisco cobrar do sujeito passivo o valor referido.

Já o Princípio na Anterioridade Nonagesimal foi introduzido pela Emenda Constitucional Nº 42, de 2003, podendo ser localizado no Art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal, referindo-se às ordens de que não poderá o fisco cobrar determinado tributo antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei o instituiu ou aumentou. Isto se deu pelo fato de que muitas vezes, ao final do ano, os congressistas resolviam aprovar o aumento de vários impostos e contribuições que já começariam a valer no dia primeiro de janeiro do ano seguinte. Em uma das poucas vezes que uma Emenda Constitucional foi instituída para beneficiar o contribuinte, criou-se esta norma para que o sujeito passivo tivesse um pouco mais de tempo para realizar o planejamento tributário e não fosse surpreendido em toda virada de ano com a majoração da pesada carga tributária brasileira. Cumpre salientar que nem todos os tributos estão afetos ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, sendo explicitamente excetuados pela constituição o Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre Exportação (IE), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Renda (IR), a base de cálculo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a base de cálculo do Imposto sobre Veículos Automotores

(IPVA), os Empréstimos Compulsórios referentes a guerra externa ou calamidade pública e os Impostos Extraordinários de Guerra.

Por fim, o Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro possui previsão no Art. 150, inciso III, alínea “b”, da Norma Fundamental. Preza que a majoração ou criação de tributos só poderá ser cobrada do sujeito passivo da exação no próximo exercício financeiro. Assim como a anterioridade nonagesimal, a Constituição também cuidou de excepcionar determinados tributos sobre o princípio mencionado, evadindo da sua aplicação o II, o IE, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o IOF, os Empréstimos Compulsórios, os Impostos Extraordinários de Guerra, as contribuições previstas no Art. 195 (da Seguridade Social), as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis e o ICMS Monofásico sobre Combustíveis.

Conforme depreende-se do Art. 5º da Lei Estadual Nº 4.454/2017, a norma entrou em vigor noventa dias após sua publicação, respeitando o princípio da noventena. Não obstante, deixou de respeitar o Princípio da Anterioridade do exercício financeiro, claramente incorrendo em inconstitucional material ao não respeitar o comando do Art. 150 da Constituição. E nem se argumente que os dois pontos adicionais já estariam previstos no Art. 82 do ADCT e não poderiam ser considerados adicionais do ICMS. O Art. 1º da Lei Estadual claramente esclarece esse ponto:

Art. 1.º Fica instituído adicional nas alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, nos termos do Art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal, com o objetivo de garantir à população do Estado do Amazonas o acesso a níveis dignos de subsistência – *grifo nosso*.

De plano, resta claro que a Lei Estadual infringiu a Constituição Federal e necessita ter sua inconstitucionalidade declarada. Desta forma, caso o sujeito passivo tenha contribuído com os dois pontos adicionais ainda no ano de 2017, terá direito a ajuizar ação de repetição de indébito para reaver o montante já recolhido, em vista de que a cobrança daquele percentual apenas poderia ser cobrada em janeiro de 2018.

2.2.3. Da suposta ilegitimidade da espécie legislativa

A formação do Estado Federativo brasileiro, na roupagem de uma República Democrática não foi capaz de frear o ardor dos entes políticos em instituir uma tributação agressiva como forma de abastecer os cofres públicos. Nesse cenário, a formação da autonomia dos entes que compõe a República Federativa do Brasil necessitava de regras gerais impostos a todos os componentes da federação, de maneira a zelar pela capacidade financeira dos contribuintes.

Do cenário exposto no parágrafo anterior, depreende-se que o País clamava por uma espécie legislativa que preenchesse a lacuna entre a Constituição Federal e as leis ordinárias. Destarte, resolveu-se instituir que a espécie normativa que preencheria

este papel seria a Lei Complementar, que possui previsão legal no Art. 59, inciso II da Constituição de 1988.^{15 16}

Conforme já foi afirmado pelo Supremo Tribunal Federal, não existe hierarquia entre Lei Ordinária e Lei Complementar. Trata-se de questão que determinadas matérias expressamente dispostas pelo Texto Constitucional estão afetas a serem veiculadas por intermédio de Lei Complementar.

Em matéria tributária, a Constituição veicula as normas devem obrigatoriamente seguir o diploma legislativo que necessita de um quórum maior de aprovação:

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 – *grifo nosso*.

Ao contrário do que se possa imaginar, a questão não é tão simples de ser aclarada e resolvida. Em Direito Tributário, a celeuma ganha colorido especial, vez que o assunto trata primordialmente da segurança jurídica basilar da área fiscal. Mesmo quanto às normas do Art. 146 da Constituição Federal a doutrina debate sobre os limites exatos dos quais o legislador infraconstitucional deverá se ater:

O exame dessas normas do Art. 146 da CF/1988 já nos demonstra que se o intérprete da Constituição atribuir a algumas das palavras e expressões nelas contidas um significado amplo, inteiramente possível em face da Teoria do Direito Tributário de todos conhecida, chegaremos à conclusão de que praticamente todo o Direito Tributário deve ser composto por leis complementares.

O que devemos entender por normas gerais sobre legislação tributária? Essa questão já pode ser suficiente para que se estabeleça um interminável

¹⁵ Art. 59, CF/88. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] II - leis complementares;

¹⁶ PIZOLIO JUNIOR, Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, vol. 14, p. 173-206, jan./mar. 1996, p. 178.

debate em torno da delimitação do campo das leis complementares em matéria tributária.¹⁷

Especificamente quanto ao ICMS, o Art. 155, §2º, inciso XII da Constituição preceitua os pontos que deverão constar em corpo de Lei Complementar:

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;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço – *grifos nossos*.

Outro ponto que levanta controvérsia acerca da Lei Estadual Nº 4.454/2017 é a forma pela qual a norma foi veiculada. Como se deixa transparecer pela própria nomenclatura do diploma legislativo, trata-se de Lei Ordinária. A celeuma aqui, que enseja um vício menos esclarecido de que no item anterior, seria de que o caráter formal pelo qual deveria ter sido instituída a lei que cuidasse dos pontos adicionais do ICMS seria Lei Complementar.

Seguindo a colação dos textos legislativos de nosso interesse, transcreve-se o Art. 1º da Lei Estadual Nº 4.454/2017, que indica quais produtos sofrerão o adicional de dois pontos destinados ao fundo de pobreza referido pelo Art. 82 do ADCT:

§ 1º O adicional de que trata o caput deste artigo será de 2 p.p. (dois pontos percentuais) e incidirá nas operações com os seguintes produtos:

I - tabaco, charutos, cigarrilhas e cigarros;

II - bebidas alcoólicas, inclusive cerveja e chope;

III - armas e munições, suas partes e acessórios;

IV - artefatos de joalheria e ourivesaria e suas partes;

V - Revogado pela Lei Nº 4.519/17, efeitos a partir de 1º.10.2017.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, vol. 75, p. 87-102, jul./ago. 2007, p. 90.

- VI - iates, barcos a remos, canoas, motos aquáticas e outros barcos e embarcações de recreio, esporte ou lazer;
- VII - aeronaves de recreio, esporte ou lazer;
- VIII - veículos automotores terrestres importados do exterior;
- IX - veículos automotores terrestres nacionais com capacidade superior a 2.000 c.c. (dois mil centímetros cúbicos), exceto utilitários;
- X - prestação de serviço de comunicação de televisão por assinatura

Discute-se se os produtos previstos no § 1º colacionado acima poderiam ser igualados à fixação da base de cálculo e à definição dos contribuintes do ICMS. Se assim o fossem considerados, então não restariam dúvidas de que a Lei Estadual também padece de inconstitucionalidade formal, vez que é lei ordinária veiculando matérias reservadas à Lei Complementar.

Não parece dissidente a opinião de que a Norma Estadual não fixa novos contribuintes do tributo e nem mesmo aumenta sua base de cálculo, visto que os pontos percentuais já são expressamente previstos no ADCT. Não bastasse, o Art. 83 do ADCT dispõe que cabe às Leis Estaduais fixarem os produtos supérfluos em que incidirá o percentual de contribuição ao fundo de pobreza. Se quisesse que o legislador estadual veiculasse o conteúdo por intermédio de Lei Complementar, a Carta Constitucional o teria feito expressamente.

Em um esforço interpretativo, pode-se ainda argumentar que a Lei Complementar referida pelo Art. 82 do ADCT é Lei Complementar Nacional legislada pelo Congresso. Vez que inexistente esta lei complementar, os Estados estariam apenas exercendo a competência legislativa suplementar de forma plena, conforme previsão expressa da Constituição.¹⁸

Aliás, esta parece ser a posição a ser adotada pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas, conforme consta no julgado correlacionado abaixo:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. NULIDADE DA SENTENÇA NA PARTE QUE AFASTA PRELIMINARES SEM APRESENTAR FUNDAMENTAÇÃO. PROCESSO EM CONDIÇÕES DE JULGAMENTO. APLICABILIDADE DA TEORIA DA CAUSA MADURA. PRELIMINARDE IMPOSSIBILIDADE DE IMPETRAÇÃO DE MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA LEI EM TESE. SUPOSTA VIOLAÇÃO À SÚMULA N.º 266, DO STF. INOCORRÊNCIA. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAR O FUNDO DE PROMOÇÃO SOCIAL E ERRADIÇÃO DA POBREZA, INSCULPIDO NO ART. 82, § 1º, DO ADCT. LEI ESTADUAL N.º 4.454/17. OFENSA AO PRINCÍPIO

¹⁸ Art. 24, CF/88. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

DA ANTERIORIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

(...)

4. O adicional de ICMS para os Fundos de Combate a Pobreza, previsto no §1.º do Art. 82 do ADCT (com a redação dada pela Emenda Constitucional Nº 42/2003), deve seguir as diretrizes definidas em Lei Complementar de normas gerais editada pela União, consoante o Art. 155, § 2.º, XII, da CF, *sendo desnecessário, ainda, que os Estados e o Distrito Federal, quando o instituir, o façam por meio de Lei Complementar.*

TJ-AM - AC: 06206807320178040001 AM 0620680-73.2017.8.04.0001,
Relator: Jomar Ricardo Saunders Fernandes, Data de Julgamento: 25/09/2019,
Câmaras Reunidas, Data de Publicação: 02/10/2019 – *grifo nosso.*

Vale ressaltar que o acórdão foi proferido em sede de controle de constitucionalidade difuso estadual, em autos concernentes a mandado de segurança impetrado por contribuinte. Resta aguardar eventual decisão veiculada em âmbito de controle de constitucionalidade concentrado, cujo objeto seja a Lei Nº 4.454/2017 e as celeumas que foram suscitadas até esse ponto.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de suma importância que o Administrador Público jamais se afaste dos preceitos de ordem constitucional que moldam o Estado Democrático moderno. Para isso, é necessário que o Executivo conte com a articulação no Poder Legislativo para que se tenha um processo legiferante hígido e sem maiores vícios, principalmente quando a arrecadação para efetivação de determinada política pública depende de lei formal para tanto.

Maior cuidado ainda se requer quando a questão envolver Direito Tributário, na medida em que tal ciência está envolta de princípios estritos que cercam os alicerces centrais da matéria. Neste ponto, não pode o Poder Público agir com desídia e publicar normas eivadas de vícios e que sejam a todo momento atacadas por demandas judiciais que partem dos contribuintes. De nada adiantará recolher recursos aos cofres públicos que estejam baseados em normas inconstitucionais, vez que o valor terá de ser devolvido ao sujeito passivo, onerando ainda mais o erário público com custas processuais e honorários advocatícios.

A ânsia de se obter receitas não pode atropelar os ditames do Estado Democrático de Direito. A tributação justa, em conjunto com uma atividade legislativa pautada na representação idônea dos anseios da sociedade, constitui pilares imprescindíveis para uma nação baseada nos princípios que deram origem ao *Rule of Law*.

A prática da política essencialmente demagoga parece inerente ao nosso cenário político. Usam-se questões como o aumento da tributação, com a suposta finalidade de reverter a receita auferida em prol da sociedade, como método de tolher a liberdade do particular e cercear a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Como citado em momento oportuno, a mera democracia formal não é mais do que um método de mascarar a eterna busca de perpetração no poder daqueles acostumados com as benesses que a vida pública ilícita proporciona. Nada resolve ao se prever um rol extenso de direitos fundamentais e diretrizes para as políticas públicas quando se onera em demasia o contribuinte, tornando o sujeito passivo da relação tributária mero financiador das atividades do Estado, cerceando assim seu direito de dispor com liberdade de sua capacidade contributiva.

4. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 13. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

AMAZONAS. Decreto Nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado, Amazonas*, 28 dez 1999. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm>. Acesso em: 15 nov 2020.

_____. Lei Nº 4.454, de 31 de março de 2017, que institui adicional nas alíquotas do ICMS, nos termos do Art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal. *Diário Oficial do Estado, Amazonas*, 31 mar 2017. Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202017/LE%204.454_17.htm>. Acesso em: 15 nov 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais (...). *Diário Oficial da União, Brasília*, ano 126, n. 191-A, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 out 2020.

_____. Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União, Brasília*, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30 out 2020.

_____. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1966, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e *intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir)*. *Diário Oficial da União, Brasília*, 16 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 30 out 2020.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2002.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, vol. 75, p. 87-102, jul./ago. 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral e contribuições em espécie*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2010.

_____. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PIZOLIO JUNIOR, Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, vol. 14, p. 173-206, jan./mar. 1996.

PONTES FILHO, Raimundo Pereira. *Logospirataria na Amazônia*. São Paulo: Chiado Editora, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
