

A INSTITUIÇÃO DO ICMS-ANTECIPADO POR DECRETO À LUZ DO RE 598.677, DA DELEGIFICAÇÃO E DO PRAGMATISMO JURÍDICO

THE INSTITUTION OF ANTICIPATED ICMS BY AUTONOMOUS DECREE IN LIGHT OF RE 598.677, DELIGNIFICATION AND LEGAL PRAGMATISM

Josiane Ribeiro Minardi*

Diógenes Teófilo de Jesus**

Gamil Foppel El Hireche***

Resumo: O estudo é dedicado à análise pragmática da compatibilidade dos decretos autônomos, por meio dos quais são instituídos tributos, e a atual Ordem Constitucional. O tema tensiona a eficácia normativa do Princípio da Estrita Legalidade, nos termos do art. 150, I, da Constituição, e a realidade da deslegalização ou delegificação, conforme a abordagem conferida por ocasião do julgamento da ADI 4568. Pretende-se, a partir da discussão, que tem por pano de fundo o resultado do julgamento do RE 598.677, investigar a consistência da pretensão estatal disposta no art. 28, da lei 15.730/2016, do Estado de Pernambuco, a qual refere que Decreto do Poder Executivo pode exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da base de cálculo da operação ou da prestação subsequente efetuada pelo contribuinte, inclusive na entrada de mercadoria procedente de outra UF.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Princípio da Legalidade. ICMS. Decretos Autônomos. Deslegalização.

Artigo recebido em 08 de novembro de 2021.

Artigo aceito em 21 de julho de 2022.

* Doutoranda em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito Empresarial e Cidadania. Especialista em Direito Empresarial e em Direito Tributário. Advogada. Professora e Coordenadora de Pós-Graduação. Coordenadora do IBET-Aracaju. Palestrante. Autora de Diversas Obras Jurídicas. Parecerista. E-mail: josiane@josianeminardi.com.br

** Discente do Programa de doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). E-mail: dgteofilo@gmail.com

*** Doutor em Direito Penal Econômico pela UFPE. Mestre em direito Público pela UFBA. Especialista em Ciências Criminais pelo IELFG, e em Direito Penal Econômico e Europeu pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais/ Universidade de Coimbra. Advogado. Professor Associado 1 da UFBA nos cursos de graduação e mestrado de direito E-mail: gfoppel@terra.com.br

Abstract: The study is dedicated to the pragmatic analysis of the compatibility of the autonomous decrees, through which taxes are instituted, and the current Constitutional Order. The theme tensions the effective normative of the Principle of Strict Legality, under the terms of art. 150, I, of the Constitution, and the reality of delegalization or delegation, according to the approach given at the time of the judgment of ADI 4568. It is intended, from the discussion, against the background of the result of the judgment of RE 598,677, to investigate the consistency of the state claim set forth in art. 28, of Law 15.730 / 2016, of the State of Pernambuco, which states that the Decree of the Executive Branch may require advance payment of the tax, with the correction, if applicable, of the value of the calculation base of the operation or delivery subsequent by the taxpayer, including the entry of goods from another UF.

Keywords: Tax law. Principle of Legality. ICMS. Autonomous Decrees. Delegalization.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 EFETIVIDADE DO DIREITO E PRAGMATISMO: 2.1 CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO. 2.2 TRIBUTAÇÃO: ENTRE AS NOÇÕES DE SISTEMA E ORDENAMENTO. 2.3 ATRIBUTOS PRAGMATISTAS APLICADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 3. ICMS E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. 3.1 TEORIA DA NORMA JURÍDICA 3.2 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS-MERCADORIAS. 3.3 ICMS E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 3.4 DECRETOS AUTÔNOMOS E DECRETOS REGULAMENTARES. 3.5 ANÁLISE PRAGMÁTICA DO DECRETO. 3.6 A ÉTICA DO CONTRIBUINTE DIANTE DA INVALIDADE DO DECRETO 4. CONCLUSÕES 5. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O estudo é dedicado ao estudo do fenômeno da delegificação: técnica de delegação a veículo normativo de inferior hierarquia e, eventualmente, cometido a competência de outro poder, para o especial fim de criar, modificar ou extinguir obrigações.

A premissa do estudo repousa na teoria da eficácia das normas, notadamente a de José Afonso da Silva, para quem o instituto trifurca-se em três classes: plena, limitada e contida.¹

¹ SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 13-16.

As normas de eficácia plena são executáveis, bastando para tanto, um ato vinculado da administração pública ou a instrumentalização da vontade dos agentes privados. Seu fundamento de validade desdobra, no plano abstrato, todos os atributos necessários à identificação dos fenômenos, na experiência, pelo sujeito dotado de iniciativa e competência para construir normas, em sentido concreto.

As normas de eficácia contida também são executáveis, porém estão disponíveis ao âmbito de restrição e regulamentação, daí falar-se em normas redutíveis ou restringíveis.

Por fim, as normas de eficácia limitada são aquelas que não dispõem da aptidão para disciplinar o agir humano e institucional no mundo em razão de carecerem e cobrarem complementação por ato normativo superveniente.

Essa premissa aloca a investigação diante do problema da instituição dos tributos, da legalidade tributária e do âmbito material de competência dos decretos, que podem ser classificados regulamentares ou autônomos.

O pano de fundo da discussão é a instituição por parte do Estado de Pernambuco de uma nova modalidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) em instante anterior ao fato gerador em concreto, mediante decreto.

Ocorre que o Poder Legislativo estadual, por meio do art. 28, da Lei nº 15.730/2016, cometeu ao Poder Executivo, a possibilidade de exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da base de cálculo da operação ou da prestação subsequente efetuada pelo contribuinte, inclusive na entrada de mercadoria procedente de outra Unidade Federativa (UF).

O Poder Executivo Estadual estabeleceu mediante o art. 321 e seguintes, do Decreto nº 44.650/2017, todos os elementos acima mencionados.

Desse modo, põe-se as questões: o Decreto nº 44.650/17 regulamenta o art. 28 da Lei nº 15.730/16 ou é autônomo, inovando na ordem jurídica? É dado ao poder Legislativo “delegar” a função de constituir elementos da norma padrão de incidência tributária, ao Poder Executivo? Trata-se do fenômeno da delegificação, nos termos da ADI 4568? Trata-se de obrigação acessória, de norma de responsabilidade ou de obrigação tributária principal? Existem meios preventivos e repressivos de controle da incidência tributária? Qual a relação entre o fenômeno ora observado e o julgado paradigmático RE 598.677?

2. EFETIVIDADE DO DIREITO E PRAGMATISMO

A Constituição Federal (CF) de 1988 trouxe algo além das instituições e da atribuição de competências. Dedicou-se, a um só tempo, à salvaguarda dos direitos fundamentais, positivando muitos deles, e cobrando – além da vigência, da validade e da eficácia – notas de efetividade.

A aferição da efetividade do direito se dá à proporção em que os fatos se aproximam do parâmetro focal da normatividade: a Constituição, dando-lhe máxima efetividade². Esta, que confere tons normativos aos fatos, cobrando proporcionalidade e razoabilidade de modo transversal em todo o ordenamento.

No momento em que foi proibida a autotutela privada, o Estado assumiu a obrigação de tutelar de forma adequada toda e qualquer situação conflitiva concreta, razão pela qual o tempo despendido para a cognição da lide não pode impedir a efetividade da tutela dos direitos³.

A disciplina constitucional do Direito Tributário é permeada por tais valores: capacidade contributiva, extrafiscalidade, uniformidade, isonomia,

² BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 5. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2001, p. 120.

³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Efetividade do processo e tutela de urgência**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1994, p. 31-32.

proteção e estímulos sociais, econômicos, ideológicos e regionais. A tributação no Estado Constitucional está além de um mecanismo de arrecadação, põe-se à ordem de instrumento de transformação da sociedade. Esta é uma perspectiva estética ou funcional do Direito.

A contraparte ética é a responsabilidade demandada dos agentes econômicos, contribuintes e titulares do poder tributante. No estado Pós Constitucional ou neoconstitucional, é preciso: elevar-se das regras aos princípios, da classificação à adequada ponderação reconciliando Direito e Moralidade.

Quer, porque disposto no art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), no inciso IV do art. 139, do Código de Processo Civil (CPC) vigente, ou nos demais veículos normativos aplicáveis, constata-se urgente pensar na tributação de modo moderado, simples, incontornável, não confiscatório e condizentes com a liberdade⁴.

No tocante à liberdade, tem-se que, no Estado Constitucional “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nessa abordagem, as ferramentas metodológicas do pragmatismo jurídico apresentam-se bastante úteis, de ordem a analisar e interpretar este “estado de coisas” jurídico presente, no atual quadrante da história.

2.1. Constitucionalização do Direito Tributário

Conforme refere Roque Antônio Carrazza, a mais importante lei tributária brasileira é a Constituição. O constituinte poderia ter deixado o tema ao sabor dos regulamentos administrativos, como na França, ou aos ventos de uma lei geral, a exemplo da Itália. Mas, no Brasil, o Constituinte dispôs em elevada

⁴ KIRCHHOF, Paul. **A tributação no estado constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 25.

arquitetura as normas capazes de, no dia a dia, limitar o exercício às fontes de custeio autônomo dos direitos fundamentais: a livre iniciativa, a renda, a propriedade, a herança.

Os direitos fundamentais só poderiam ser limitados por deveres, também fundamentais, bastantes a referir que diante do Estado, tão somente conservam-se absolutos os direitos à vida, de não ser submetido à tortura, escravidão ou tratamento degradante, de se associar ou manter-se associado.

Para Casalta Nabais⁵, se, por um lado, a soberania, as funções orgânicas do Estado são pressupostos dos os direitos fundamentais; o alistamento militar, voto e o tributo constam como deveres correspondentes.

Diante desse contexto, observa-se que, não ao acaso constam na Constituição as limitações ao poder de tributar, estatui-se as competências tributárias, a partir das materialidades, desdobrando um verdadeiro aramado a ser conjugado com os princípios e a capacidade contributiva, de ordem a oportunizar injunções com elementos explícitos e implícitos⁶, a tributação adequada às expectativas da ordem social a que a tributação se põe a servir.

2.2. Tributação: entre as noções de Sistema e Ordenamento

A tributação acontece na história e no espaço. É objeto da cultura, fruto da criação humana, dela encontrando-se manifestações, quer das mais rudimentares até aquelas sofisticadas.

⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015.

⁶ “(...) é imprescindível perquirir sobre o real significado dos termos utilizados na Constituição, não se podendo tomá-los de pronto, como se fossem evidentes ou como se falassem por si sós”. SCHOUERI, L. E.; COSTER, T. R. A Relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado – Análise do Recurso Extraordinário 540.829 (Incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). In: **Estudos de Direito Processual e Tributário em Hom. ao Min. Teori Zavascki**, 2018, p. 693-708.

Em suas aulas, relata o professor Roque Antonio Carrazza que dentre as primeiras atividades propostas pelo mestre Geraldo Ataliba consistia em outorgar aos discípulos a missão de investigar “sistemas tributários” estrangeiros, distribuindo o encargo a partir dos sobrenomes, das aptidões idiomáticas, das simpatias culturais manifestadas por cada aluno.

A ferramenta didática denota que o “sistema brasileiro” não habita isoladamente o globo da tributação, senão que coexiste e relaciona-se, a partir dos fenômenos de trocas e tutelas de créditos e valores, constituindo um verdadeiro ecossistema.

Àquele tempo, era incipiente a economia transnacional. Bastou a aceleração da globalização, para o surgimento da sociedade do consumo e da informação e a reverberação disso para o âmbito fiscal, que percute nos pactos para coibir a bitributação e a evasão e a lavagem de capitais, os protocolos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Essas asserções trazem à evidência que a tributação é histórica; e, muito embora desdobre-se em leis, decretos e regulamentos, sua sistematização imprescinde dela. A história descortina os critérios a partir dos quais é possível identificar o retrocesso.

Vedação ao retrocesso foi satisfatoriamente definido como óbice a que “o legislador utilizasse de práticas arbitrárias para remover [...] direitos”⁷.

Esse modo de ver a realidade, não se compagina com a perspectiva estritamente lógica e estática, criticada por Lourival Vilanova, sob o atributo do logicismo. Inclusive porque, em relação à noção de direito, enquanto ordenamento, a perspectiva sistemática, por recente, remonta às “Carta de Bologna”, nos idos da alta idade média, conforme denuncia Tércio Sampaio

⁷ POMPEU, Gina Vidal Marcílio; PIMENTA, C. A. A. O princípio da vedação do retrocesso social diante da crise econômica do século XXI. **Direito e Desenvolvimento**, v. 6, p. s/n, 2015, fl. 02.

Ferraz Jr.: “o conhecimento do direito, como algo diferenciado dele, é, pois, uma conquista tardia da cultura humana”⁸.

Desse modo, pode-se dizer que sistema e ordenamento, aplicados ao Direito, não são expressões equivalentes.

Sob a perspectiva sistemática, o direito manifesta-se sob a sombra de regras abstratas, estáticas, dogmáticas, descompromissadas com a experiência. Trata-se do direito pensado, não do direito cumprido.

Aliás, uma importante discussão teve por alvo justamente a entrega de riqueza. Debatiam Hans Kelsen e Eugen Erlich sobre o conceito de direito. Este àquele fustigava a partir do exemplo dos jovens trabalhadores que ao chegar às casas, entregavam o produto do trabalho aos pais, sem que houvesse lei que o determinasse ou regra jurídica que sobre isso dispusesse.

A noção de ordenamento deflui do exame da experiência, do direito vivido e aplicado, da contemporânea preocupação com a observância dos precedentes a com a efetividade consubstanciada no enfoque das consequências práticas dos fenômenos jurídicos.

Na dinâmica, a observação do direito está mais para a filmografia do que para a fotografia. O Direito não para, quotidianamente ele acontece e o exercício de descrevê-lo importa em acompanhá-lo, na mesma trajetória, no destino e na mesma velocidade. Desse modo é possível aferir a evolução e a mutação no direito e a adequação dos institutos à vida em sociedade.

⁸ VILANOVA, Lourival *apud* FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 31.

2.3. Atributos pragmatistas aplicados ao Direito Tributário Brasileiro

Para Gustavo Binembojm⁹, é possível analisar a o direito público, notadamente o administrativo, a partir do deslocamento dos eixos temáticos, desde o giro democrático-constitucional, para o giro linguístico-pragmático.

O primeiro giro representa a transição do arbítrio para o estatuto constituinte originário, ainda dedicado a dispor sobre as instituições e as liberdades civis e sociais. O processo evolutivo contemplo os direitos prestacionais, econômicos, culturais e sociais, dando ensejo aos direitos transindividuais, dentre os quais, aqueles difusos, coletivos e individuais homogêneos.

Com a virada do século, à ordem de alternativa ao materialismo, o giro linguístico desloca a observação desde os objetos físicos para a mente, bifurcando a ênfase, ora na linguística, ora na fenomenologia. A preocupação, entretanto, consistia na descoberta dos sentidos, dos significados das palavras ou dos signos.

Com o suceder das guerras do século XIX, sobreveio a necessidade de dar respostas diante das atrocidades praticadas sob os regimes totalitários, tutelados pela estrita legalidade, pela subordinação hierárquica e pelo estrito cumprimento do dever.

Precisamente à esta altura, o pensamento pragmático estatuído em Charles Sanders Peirce e Willian James, quase sufocado pelos positivistas norte-americanos, obteve espaço e difusão.

⁹ BINEMBOJM, Gustavo. **O poder de polícia: ordenação, regulação**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

Margarida Lacombe Camargo, após dedicada revisão de literatura, evidenciou traços pragmáticos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), declinando seus atributos.

O pragmatismo pode ser definido como uma postura antimetafísica e anticartesiana, por meio da qual o sentido das coisas é colhido a partir da experiência, a partir da conjugação de métodos abdução-dedução-indução, de ordem a privilegiar a ordem de continuidade entre pensamento e conduta, as experiências colaterais e os efeitos prospectivos. Mais tarde, essas ideias influenciaram juristas, Oliver Wendell Holmes Jr, Benjamin Nathan Cardozo e George Browne Rego, precursor na América Latina.

Entre os juristas, a principal contribuição concerne à construção de ordenamento, a partir do direito vivido e aplicado e à lógica abdutiva, como alternativa à perspectiva estritamente dedutiva e subsuntivista. Para os pragmatistas jurídicos, a lógica jurídica não reporta aos necessários, mas sim aos possíveis, dada a ausência de determinação absoluta de certeza na captação da realidade: falibilismo.

Assim, Camargo¹⁰, declina os atributos: antifundacionalismo, contextualismo, instrumentalismo, interdisciplinariedade e consequencialismo.

A partir do giro pragmático, a preocupação passou a ser a efetividade do Direito, enquanto instrumento para prover, ao lado da soberania e institucionalidade, a pacificação social. Essa funcionalidade, demanda a observação às consequências práticas da aplicação do direito e à investigação do contexto do fato, do contexto da investigação do fato e do direito e do contexto de aplicação do direito. Especialmente à esta altura, reconcilia-se o

¹⁰ CAMARGO, Margarida Lacombe. O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. In: **Vinte Anos da Constituição Federal de 1988**, Coord. Cláudio Pereira de Souza Neto, Sarmento e Binenbojm, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

atributo da "força normativa dos fatos", referida por Jellinek¹¹, para quem: *"La voluntad que ha de cuidar de la comunidad y de proveer a sus fines, puede, en las relaciones primitivas o durante las conmociones en la vida del Estado, adoptar el carácter de un poder de hecho"*.

O decurso do tempo não contribuiu para a expansão do pensamento pragmatista no Brasil, onde, ainda, ecoam resistências. A principal causa é a origem da matriz do pensamento jurídico nacional, que remonta ao *civil law* e suas decorrências, notadamente, as projetadas sobre a teoria das nulidades.

Com a devida síntese, cumpre relacionar o direito tributário com os atributos pragmatistas, de ordem a guarnecer o leitor a perspectiva dos autores sobre a realidade e as ferramentas teóricas de trabalho.

O direito emerge em meio a uma série de pactos, cronologicamente preexistentes, os quais lhe condicionam, projetando-o para falsos dilemas. Ditos falsos, pois o compromisso do direito é com os fatos e com a lide, não com as categorias abstratas. A postura antifundacionalista é a ruptura com esses compromissos. O alvo do jurista é o problema prático.

A abstração da contemporaneidade da doença grave, para fins de reconhecimento ao direito à isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), é um bom exemplo, que privilegia a dignidade da pessoa e a funcionalidade da isenção em detrimento da "interpretação literal" atribuível às exonerações fiscais.

A postura contextualista privilegia os contornos da realidade percebida e projetada, para o futuro. A partir de uma semiótica fenomenalista, especialmente, a de Charles Sanders Peirce, o que está fora dos autos também é relevante, assim como os signos icônicos e indiciários, não só os simbólicos. Assim, ela privilegia a plenitude da epistemologia das provas e os aspectos

¹¹ JELLINEK, Georg. **Teoria General del Estado**. Buenos Aires: Albatros, 1970, p. 324.

“extrajurídicos”, que contribuem para a interpretação e para a tomada de decisão, que estão em relação de continuidade.¹²

Existe contextualismo na aplicação do direito tributário, aplicado aos expedientes de verificação das fraudes, da simulação, da desconsideração da personalidade jurídica, da regra geral antielisiva, por exemplo.

Conforme dito, acima, o direito é informado pelos demais sistemas e, também, os informa. Existe um diálogo contínuo, permanente entre os domínios da vida social. A distinção é funcional e didática.

A propósito, cumpre citar uma representação gráfica produzida por Celso Campilongo¹³, a qual com eficiência designa trações relativos às interrelações referidas e, que serão objeto de resgate, mais adiante.

Quadro 1. Relação entre sistemas¹⁴

	POLÍTICO	JURÍDICO	ECONÔMICO
FUNÇÃO	TOMADA DE DECISÃO COLETIVA	GCEN	ESCASSEZ/ABASTECIMENTO
CÓDIGO	GOVERNO/OPOSIÇÃO	LÍCITO/ILÍCITO	TER/ NÃO TER
PROGRAMA	TELEOLÓGICO	CONDICIONAL	TELEOLÓGICO (PRECIFICAÇÃO)

¹² PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 74.

¹³ Apresentado por Celso Campilongo, na disciplina “Três Conceito de Direito: Kelsen, Ehrlich e Luhmann”, no Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 29 de outubro de 2018.

¹⁴ Nesse sentido: “o sistema jurídico, graças a esse acoplamento estrutural, tolera um sistema político que tende para o Estado regulador e que não deixa passar o que possa submeter a suas próprias operações. Também o sistema político, graças a esse acoplamento tolera um sistema jurídico que dá curso continuamente a processos próprios protegidos da interferência política logo que a questão direito/não direito, lícito/ilícito, se apresente. O que conduz definitivamente a uma teoria dos sistemas operativamente fechados, sensíveis apenas a perturbações e não a determinações recíprocas e obriga a que se recorra à respectiva linguagem sistêmica para poder reagir. A relação entre o sistema apolítico e o jurídico assemelha-se mais com as bolas de bilhar que, apesar da contínua frequências com que se entrecrocaram, cada uma continua a percorrer seu caminho separado, do que a de gêmeos siameses somente capazes de se moverem conjuntamente. Na concepção moderna, a base da realidade das constituições consiste na diferenciação funcional do sistema social”. ZAGREBELSKY, Gustavo. *La costituzione come acquisizione evolutiva*. In: **Il futuro della costituzione**. Turim: Einaudi, 1996, p. 83.

MEIO DE COMUNICAÇÃO	VOTO	NORMA VÁLIDA	MOEDA
OPERAÇÕES	PODER POLÍTICO (APROVAÇÃO REPROVAÇÃO, PAGAMENTO MORAL)	VALIDADE	PAGAMENTO
ORGANIZAÇÃO CENTRAL DO SISTEMA	ESTADO	TRIBUNAIS	BANCOS CENTRAIS

Desse modo, o direito comparece como um instrumento, um meio, para a ordem e paz social, "deixa de meramente prestar-se à harmonização de conflitos e à legitimação do poder, passando a funcionar como instrumento de implementação de políticas públicas"¹⁵. A extrafiscalidade é um exemplo dessa aplicação.

A interface do contextualismo é a interdisciplinariedade, por meio da qual o domínio jurídico é informado pelos demais saberes: contabilidade, psicologia, política, economia. Existe uma transversalidade entre todos os saberes e níveis de conhecimento.

O mais polêmico dos atributos, segundo a experiência brasileira é o consequencialismo, muito embora, esteja expressamente previsto no art. 25, do Código de Ética da Magistratura e nas regras de aplicação do direito.

Em verdade há classes de consequencialismo: lógico, ético, estético. O primeiro é aquele que se ocupa exclusivamente do modal deôntico, abstraindo os demais dados da realidade presentes ao ato de conhecimento. De seu turno, o consequencialismo ético insere a ênfase sobre a ação adequada conforme o interesse. O consequencialismo estético é aquele por meio do qual se

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 13.

reconhece que os homens são unidos por meio dos valores, dos princípios. Estes, tomados à classe de “vigas mestras” do ordenamento, consoante refere Roque Carrazza.

A oportuna distinção entre regras, princípios e postulados, conforme magistério de Humberto Ávila, integra essa perspectiva, segundo a qual a justificação final do Direito é consubstanciada em um bem estético primordial, uma utilidade inafastável: a salvaguarda dos direitos fundamentais e a vedação ao retrocesso. Em matéria tributária, trata-se da Segurança Jurídica, prisma, a partir do qual é analisado o tema concernente a instituição infralegal de tributos.¹⁶

3. ICMS E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Uma perspectiva redutiva entrecruzaria os dispositivos constitucionais (art. 150, I, 155, II, 146, III, “a”), com aqueles do Código Tributário Nacional (CTN) (art. 97, I e 100, *caput*) e, mais, os supracitados dispositivos da legislação estadual. Mas, não seria o bastante, no atual estágio de desenvolvimento da ciência jurídica.

É preciso acessar o âmago da discussão, que não se restringe na literalidade dos dispositivos, cuja reprodução calhariam no fundacionalismo e nos compromissos, os quais não mais respondem às vicissitudes do tempo presente.

Nesse sentido, dispõe Aliomar Baleeiro: “A concepção de Estado de Direito liga-se de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 70.

fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la¹⁷.

3.1. Teoria da Norma jurídica tributária

Concerne ao interesse da tributação a identificação da origem da sua exigibilidade: quando começa?

Conforme as referências, adotadas, notadamente oriundas do debate Kelsen *versus* Ehrlich¹⁸. Para o primeiro, o direito nasce com o Estado. Mas, se assim o é, antes do advento do Estado moderno, o regramento social por meio das codificações, dos costumes mercantis e sociais não eram direito? Então, a disciplina de História do Direito iniciaria com o Estado Moderno, no século XV?

Já, para o segundo, o direito está associado à perspectiva dinâmica do foco de normatividade, isto é, regularidade observada na experiência. O modo de pensar pragmatista, iniludivelmente, dialoga melhor com essa concepção.

A instituição de um tributo rompe com uma regularidade, que, até então, era a de inexigibilidade deste, reflexa da legítima expectativa de liberdade em relação à propriedade e à riqueza produzida.

Para Aliomar Baleeiro: “as bases políticas das limitações ao poder de tributar vêm provavelmente da Idade Média, quando se desagrega a estrutura estatal e o rei perde força frente aos senhores feudais, os quais, por ‘vontade própria’, e não por imposição, anuem ao pagamento de tributos”¹⁹.

A composição de uma noção sobre normas, deve então enfrentar a circunstância de presença desta em um ser-coletivo, transindividual, imunizado

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 106.

¹⁸ EHRLICH, Eugen; KELSEN, Hans *apud* FEBRAJO, Alberto. **Verso um concetto sociologico di diritto**. Milano: Guffré editore, 2010, XII.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 79.

pelos acordos verbo-institucionais, sem o que só há anomia, lacuna, inefetividade.

Transpondo do pensamento de Charles Sanders Peirce, o sentido da palavra e, da norma é resultante do somatório das suas consequências práticas, na experiência. Isso não ignora a dimensão lógica e comunicativa (verbal e não verbal), ao revés, a associa ao contexto do repertório, submetendo-a ao exame da consistência.²⁰

Com tais asserções, emerge uma noção diferenciada sobre norma e normatividade, a partir das quais torna-se possível examinar a normogênese como um gesto continuidade adaptativa.

3.2. Arquétipo Constitucional do ICMS-mercadorias

Conforme o magistério de Roque Antonio Carrazza, "a Constituição não cria tributos", ela confere as competências aos entes políticos para que, o fazendo, estejam a par dos valores perenes presentes na sociedade, os princípios, conferindo-lhe foros de legitimidade. Observe-se, conforme o quadro, acima, que o tributo é o ponto de acoplamento estrutural entre os âmbitos político, jurídico e econômico, por meio do qual a vontade coletiva constrói normas que tem por objeto a transferência de riqueza preordenada a abastecer de recursos a vontade política.²¹

As necessidades se expandem de modo proporcionalmente inverso, em relação às possibilidades políticas. Desse modo, não se pode prescindir do direito, de ordem a evidenciar os limites ao poder de tributar.

Nesse sentido, a Constituição comete, com base no art. 155, II, aos Estados e ao Distrito Federal a aptidão para produzir a norma padrão de

²⁰ PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 80-81.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, p. 593.

incidência do Imposto incidente sobre mercadorias, serviços de comunicação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Em redor das materialidades, gravitam – quer de modo ostensivo, quer na implícito – os sujeitos passivos possíveis, as bases de cálculo possíveis, a temporalidade possível, a espacialidade possível e, por vezes, até a alíquota possível, tendo em vista a vedação ao confisco, a seletividade e a essencialidade.

Em sentido acessório, avaliando a relação entre tributação e direito privado, Luís Eduardo Schoueri leciona:

A concepção atual, situada em um ponto de equilíbrio, é no sentido de que a hipótese tributária tanto pode vincular-se à realização de uma situação juridicamente regulada, quanto pode vincular-se a uma situação não regulada por qualquer ramo do Direito, normalmente uma situação de natureza econômica. No primeiro caso, a observância do Direito Privado (ou eventual outro ramo pertinente) será necessária para que se verifiquem os efeitos tributários, ao passo que, no segundo caso, a incidência tributária dependerá da verificação da caracterização daquela situação fática, independentemente da presença de qualquer forma jurídica.²²

Sendo o poder de tributar semelhante ao de destruir, uma única é a função do poder – em condições ordinárias de institucionalidade – apta a sobre isso dispor: aquela dotada de maior representatividade democrática, submetida às consequências da tomada de decisão coletiva. A função legislativa.

No entanto, a forma federativa do Estado Brasileiro, confere diferentes tons à imposição fiscal do ICMS, tal que refere à exceção à facultatividade do

²² SCHOUERI, L. E.; COSTER, T. R. *Op. cit.*, p. 693-708.

exercício da competência tributária e à uniformidade prescrita aos atos exoneratórios.

Em relação à mitigação da facultatividade, pondera Roque Carrazza que o não exercício culminaria em condições anticoncorrenciais e antiisonômicas quer entre as administrações tributárias, conotando espécie de “guerra fiscal” por meio de “dumping” tributário, quer em relação a contribuintes submetidos às semelhantes circunstâncias de fato e de direito lograriam de tratamento desigual. Uma decorrência dessa circunstância é a discriminação em relação à origem e destino. Todas, hipóteses vedadas pela Constituição, conforme o art. 150, II, §6º e o art. 151, I.

Desse modo, consta que é possível a instituição por Estados e Distrito Federal de Imposto incidente sobre a circulação de mercadorias. A competência estatuída sob o inciso II, do art. 155, da CF, concerne às operações translativas de propriedade, não comportando a incidência sobre o mero trânsito entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo que sediados em Unidades da Federação distintas, nos termos da ACD 49.

A conjugação da materialidade à capacidade contributiva, demanda que da transferência de titularidade da mercadoria decorra uma manifestação de capacidade contributiva²³, com base no art. 145, §1º, da CF, esta cometida especificamente ao alienante. Dessa injunção decorre a possibilidade de que a pretensão fiscal recaia exclusivamente ao sujeito ativo a quem está submetido o

²³ Com base nessa premissa, Luis Eduardo Schoueri leciona: “O julgamento do RE 540.829 pelo Supremo Tribunal Federal fornece material farto para a análise desse tema. Nele encontra-se tanto uma posição na qual prevaleceu uma abordagem apriorística da questão, concluindo de antemão não poder o ICMS incidir na importação se ausente um negócio de compra e venda subjacente, deixando, portanto, de abrir espaço para o adequado debate sobre os limites da competência fixada no art. 155, II, e 2º, IX, “a”, da CF/88; como, igualmente, encontra-se posição contrária, que busca afastar a prevalência dos conceitos de Direito Privado sobre o Direito Tributário, ao menos da hipótese de incidência do ICMS sobre a entrada de mercadorias em território nacional”. *Idem*, p. 693-708.

alienante; tratando-se de operações interestaduais, respeitaria, em tese, à Unidade da Federação de origem.

A Emenda Constitucional 87/15 inseriu os incisos VII e VIII ao §2º, do art. 155, da CF, segundo os quais fica instituído o diferencial de alíquotas do ICMS, mecanismo a partir do qual a receita tributária fica dividida entre as Unidades da Federação de origem e de destino, por meio da fixação de alíquota interna e interestadual.

O tema desdobra-se em: operações destinadas a consumidores e não contribuintes do imposto e aquelas destinadas a contribuintes do imposto e, entre esses, os optantes do Simples Nacional. A principal nota distintiva refere à possibilidade de creditamento do imposto pago, nos termos da regra constitucional da não cumulatividade, fixada no art. 155, §2º, I, da CF.

Parcela do assunto foi alvo de julgamento da ADI nº 5469 e do RE nº 1.287.019 (Tema 1093 de Repercussão Geral), pelo Supremo Tribunal Federal, que por maioria reconheceu a necessidade de Lei Complementar (LC), nos termos do art. 146, III, "a", da CF, de ordem a fixar os parâmetros nacionais de incidência do Difal. A discussão ficou restrita aos consumidores finais, não contribuintes do Imposto. Há espaço para as discussões colaterais, ora referidas.

Ao lado dessa pretensão, consta a possibilidade de instituição de hipóteses de responsabilidade tributária, conforme o §7º, do art. 150, da CF, ocasião em que se estatuiu a substituição tributária "para trás", concomitante ou "para frente", conforme o estágio alcançado na cadeia produtiva.

A substituição concomitante é um modo de responsabilidade contemporâneo ao fato jurídico tributário, dado por mecanismos semelhantes a retenção na fonte, por pessoa jurídica que guarde vínculo com o fato imponible. De seu turno, a substituição para trás, refere que a incidência do imposto se dá em instante anterior à realização do fato imponible, como é o caso das

distribuidoras de combustível, que realizam a incidência antes da perfectibilização da venda a varejo, nos postos. Ainda há a substituição para frente, que é aquela cometida a pessoa presente em fase posterior, na cadeia produtiva, a exemplo de gêneros alimentícios, commodities, tributados na fase subsequente ao produtor agropecuário.

As substituições ocorrem no interesse da administração tributária, de ordem a contribuir com a praticabilidade da fiscalização, com a redução da complexidade. Ao invés de fiscalizar de modo pulverizado, concentra-se a atenção em sujeitos concentradores, em razão dos atributos imanentes ao negócio.

Aqui, especialmente, aloca-se a hipótese da antecipação tributária com substituição, que no fluxo do dispositivo constitucional materializa a efetividade fiscalizatória no ICMS.

Circunstância diversa ocorre, entretanto, quando fixadas hipóteses de antecipação do imposto sem substituição tributária, hipótese em que não haverá sujeito responsável diverso do sujeito passivo original, senão ao próprio sujeito passivo é cometido do dever de recolher antecipadamente o tributo. Ou seja, existe um disciplinamento do aspecto temporal da norma padrão de incidência, ao pretender-se tributar fato ainda não ocorrido; no tocante à base de cálculo, ela ainda não terá ocorrido, infirmando, portanto, a materialidade pois inexiste manifestação de riqueza.

O tema do artigo está fixado, precisamente, aqui, ao passo em que são constituídas nova materialidade, nova temporalidade, nova base imponível, dissonantes com o arquétipo constitucional do tributo, pois: na antecipação sem substituição tributária, ainda não ocorre a translação da propriedade; nesse estágio a mercadoria é tão somente um bem, carente de mercantilidade, pois é ativo estocado no interior do estabelecimento mercantil; a temporalidade

infirmar a materialidade, pois não ocorreu o negócio jurídico translativo; ainda, assim, a base de cálculo não manifesta capacidade contributiva ou riqueza aptas a configurar base tributável e, nesse sentido, penetra-se no patrimônio, limitando-o ao arrepio da regra de competência estatuída no art. 155, II, da CF.

Cumprir registrar que, quando presente a responsabilidade tributária por substituição no interior do mesmo ente federativo, a este competirá em plenitude o disciplinamento, pois colhe, diretamente da Constituição, o poder para normatizar.

Circunstância diversa é aquela, em que as partes, do negócio, estão estabelecidas em unidades da federação diversas, situação em que imprescindível Lei de espécie Complementar, nos termos do art. 146, I, da CF.

Esses aspectos delineiam os sujeitos possíveis da relação tributária, face o confronto com a materialidade e a espacialidade.

Do confronto entre a materialidade e a capacidade contributiva são constituídas a base de cálculo possível, concernente ao valor da operação, incluindo-se frete, seguro e demais despesas acessórias; e, a margem de alíquotas possíveis, diante da vedação ao confisco face a seletividade, segundo a essencialidade.

Um ponto de crítica relevante é a sobreincidência do ICMS sobre tributos incidentes nas operações de transporte, sobre o IOF nas operações de seguro, fato digno de análise em outro trabalho.

E, em relação às alíquotas, tem-se que se, por um lado, apresenta-se utópica a neutralidade, por outro, não devem constituir fator determinante ao desestímulo econômico em relação às mercadorias essenciais. Aqui, aloja-se um importante problema, concernente ao controle judicial das alíquotas excessivas e deficitárias.

Como é possível anotar, a Constituição, a partir do confronto da materialidade e seu regramento pelo Código Civil com os princípios tributários oferece ao legislador um rol de possibilidades para a eleição dos critérios abstratos da norma padrão de incidência. Forçoso concluir que a adversidade a tais prescrições.

3.3. ICMS e a legislação tributária

Consoante visto, a Constituição outorga competência para a instituição do ICMS aos Estados-membros e ao Distrito Federal, com o devido compromisso com a forma federativa de estado e não discriminação.

A competência, entretanto, é realizada à luz do sistema de “check and balances”, segundo a qual o realizador de despesa não cria a fonte de receita; o criador de receita não executa política administrativa; ambos estão submetidos a quem não realiza receita o qual, também, não executa política administrativa. Aqui, nota-se a importante distinção entre as margens de iniciativas entre as funções legislativa e executiva do poder.

A competência para a instituição do tributo concerne ao legislativo dos Estados Membros e do Distrito Federal. Distingue dessa previsão, a fixação dos convênios por meio dos quais realizam-se as exonerações tributárias, cometidas ao executivo, de acordo com o art. 155, §2º, XII, “g”, da CF e Lei Complementar nº 24/75.

Desse modo, o exercício da instituição do tributo cumpre à iniciativa do poder legislativo, submetendo-se, em sucessivo, à sanção executiva, podendo dispor de veto jurídico ou político, nas hipóteses cabíveis. Conforme registra Carrazza:

O legislador de cada pessoa política ao tributar, isto é, ao criar 'in abstracto' tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta na Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontrava previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.²⁴

O ato que consubstancia o exercício da competência demanda exame do papel dos veículos normativos e, por suposto, dos agentes dotados de competência para os expedirem e os sentidos formal e material daqueles e seu devido papel no que concerne ao ICMS.

Como limitação às fontes de criação jurídica, o *nullum tributum sine lege* significa, pois, que o tributo somente pode ganhar existência se estiver expressa e previamente indicado na lei, como ato próprio do Poder Legislativo.

E a lei, como fonte formal, é sempre compreendida no sentido temporal, como sua origem e fundamento. Sendo, necessariamente, o antecedente no tempo da obrigação tributária (...).²⁵

De então concluir que tão somente lei, de iniciativa e produzida mediante processo legislativo específico é meio para a criação, em concreto, da hipótese de incidência tributária do ICMS, dos seus critérios material, temporal e espacial, bem como dos elementos compositivos da obrigação tributária, sujeito passivo e critério quantitativo.

Tendo-se em conta a forma federativa de Estado e as demandas por uniformidade, entre os entes subnacionais, e isonomia, entre os agentes econômicos, Lei de espécie complementar incumbe-se por dispor das normas gerais e convênios, nos termos do art. 146, I e III e art. 155, §2, XII, "g", da

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 346.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 107.

Constituição, dando-se à estampa nas Leis Complementares nº 87/96 e nº 24/75.

Cumpra ao poder executivo, por meio dos Convênios junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária, proceder à disciplina das exonerações fiscais do ICMS, ao depois internalizadas em cada Unidade da Federação mediante Decreto Executivo, de sorte que os convênios não são autoaplicáveis, devem por tal veículo serem incorporados à legislação regional.

Por fim, cumpra à forma dos decretos veicular a regulamentação dos aspectos já fixados em lei.

Em sentido formal, o CTN estatui os papéis da lei e do decreto nos artigos 97 e 99.

De seu turno, a legalidade material respeita ao conteúdo, suas previsões, limitações, conformações. Trata-se da dimensão da consistência, coesão e coerência em relação à arquitetura do ordenamento: a observância dos direitos, garantias, limitações, prerrogativas, privilégios quer percutem por substância e acidentes, na vida social.

3.4. Decreto 44.650/2017: autonomia ou subordinação?

A figura jurídica do decreto é um gesto de comunicação do Poder Executivo preordenado a dispor sobre determinado conteúdo, a si cometido, diretamente pela constituição ou pelo legislador infraconstitucional.

Na primeira acepção, fala-se dos decretos autônomos, objeto das atribuições do poder executivo de ordem efetivar sua competência legislativa e administrativa próprias. Em segunda acepção, fala-se dos decretos regulamentares ou subordinados, dedicados a assegurar o fiel cumprimento da lei, atendendo, assim, às especificações restritas ao domínio da lei dominante, vale o pleonismo, oriunda do Poder Legislativo.

A questão que se põe é: o decreto que veicula a instituição do ICMS antecipado sem substituição tributária tem natureza é autônomo ou regulamentar. É dado ao poder legislativo delegar ao poder executivo para que, mediante decreto, constitua circunstância antecedente ao fato jurídico do ICMS, para o recolhimento do imposto?

No caso, o art. 28, da Lei nº 15.730/2016, cometeu ao Poder Executivo, a possibilidade de exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da base de cálculo da operação ou da prestação subsequente efetuada pelo contribuinte, inclusive na entrada de mercadoria procedente de outra UF.

O Poder Executivo Estadual estabeleceu mediante o art. 321 e seguintes, do Decreto nº 44.650/2017, todos os elementos acima mencionados.

Para Roque Antonio Carrazza "o prazo de recolhimento dos tributos está fora do campo administrativo, porque diz de perto com a majoração da carga tributária, ainda mais em época inflacionária"²⁶.

Observa-se, entretanto, que, mais do que aproximar a data do vencimento da guia em relação ao lançamento, a figura da "antecipação" a que alude o Decreto nº 44.650/17, constitui novos elementos para a norma padrão de incidência do ICMS, ao passo em que tributa uma operação que ainda não ocorreu (materialidade, temporalidade e espacialidade), tendo por base de cálculo a propriedade do bem e não a circulação da mercadoria.

O decreto disciplina a antecipação, conforme a classe de atividade econômica do sujeito passivo, estatuidos métodos de apuração de bases de cálculo próprias:

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 870.

Art. 351. O recolhimento do imposto antecipado relativo à entrada, neste Estado, de mercadoria procedente de outra UF, deve ser efetuado:

I – por ocasião da **passagem** da mercadoria pela **primeira unidade fiscal deste Estado**; ou

II - sendo o contribuinte credenciado pela Sefaz, nos termos estabelecidos nos arts. 276 e 277, nos prazos previstos no Anexo 24, contados **da data de saída da mercadoria do estabelecimento remetente** ou, na falta desta, da **data de emissão do respectivo documento fiscal**, observado o disposto no § 3º

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, não passando a mercadoria por unidade fiscal deste Estado, o recolhimento do referido imposto antecipado deve ser efetuado **no prazo de 8 (oito) dias, contados da data da saída da mercadoria do estabelecimento remetente ou, na falta desta informação, da data de emissão do respectivo documento fiscal**, observado o disposto no art. 353.

Art. 333. O **cálculo do imposto antecipado** é efetuado aplicando-se sobre a **respectiva base de cálculo** o percentual correspondente à **alíquota do imposto prevista para a operação interna, deduzindo-se** do resultado obtido o **valor do crédito destacado no documento fiscal de aquisição**, observado o disposto nos arts. 327 e 327-A.

Assim, se observa que se está diante de uma exceção à técnica da não cumulatividade que, ao invés de considerar todas as operações do sujeito passivo, nos estritos termos da Constituição (art. 155, §2º, I), restringe-se à operação pontual, demandando, em seguida, reapuração à luz do conjunto no bojo do período de apuração. Desse modo, se está a constituir um novo regime de apuração, que desconsidera o período mensal e, isso, mediante decreto.

Com tais características, observa-se que por meio de forma de decreto, veicula-se conteúdo próprio de lei, em sentido estrito. Posta, então, sua incompatibilidade com a ordem constitucional.

Em março de 2021, o Supremo Tribunal Federal declarou a incompatibilidade da cobrança antecipada do ICMS, mediante decreto. Trata-se

do tema de repercussão geral 456, fruto do julgamento do RE 598.677, que restou, assim, ementado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária. 1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária. 2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente o dever de pagar. 3. **No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.** 4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido **deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.** 5. **Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.** 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.²⁷

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 598.677/RS**. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Juliana Enderle da Fontoura. Relator: Min. Dias Toffoli, 29 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755764192>. Acesso em: 07 nov. 2021.

Conforme se observa, a eleição de critério temporal abstrato, como componente da hipótese de incidência tributária é objeto de reserva legal e, com adstrição ao campo de irradiação semântica da materialidade, apontada, como fato presuntivo de riqueza.

A um só tempo, consignou-se que o decreto, que veicula tais disposições, pretende ser autônomo, pois desborda do plexo regulamentar, inovando no plano das relações jurídicas e que, por mais que tal conteúdo fosse por lei veiculado, estaria adstrito ao arquétipo constitucional do tributo, notadamente, à injunção possível entre a circulação de mercadorias e a capacidade contributiva.

Sendo assim, forçoso concluir que o Decreto pernambucano nº 44.650/2017, embora não tenha sido o alvo específico do Recurso Extraordinário com repercussão geral, é por ele atingido, face a ultratividade dos efeitos e a transcendência dos motivos determinantes do julgado.

3.5. Análise pragmática do decreto

Dentre as possibilidades metodológicas de se analisar pragmaticamente uma situação, consta aquela dedicada à submissão do tema ao crivo dos prefalados atributos.

Uma postura antifundacionalista²⁸ levaria a considerar que é irrelevante a estatura do veículo normativo, se a medida se mostra ajustada e conforme as finalidades do direito. A perspectiva, no entanto, não constitui uma cláusula

²⁸ Para Margarida Lacombe Camargo, “a perspectiva antifundacionalista mostra que a verdade não se encontra em princípios e conceitos dados ou previamente construídos. Os conceitos advindos da experiência pretérita, constituem-se em hipóteses a serem confirmadas na prática. Portanto, um pensamento aberto, sempre sujeito à verificação. Não se trata de um pensamento fechado, condicionado à subsunção do fato concreto a uma verdade anteriormente dada. Nesse aspecto, o pragmatismo jurídico, negará uma vinculação necessária com a dogmática, abrindo-se para o consequencialismo”. CAMARGO, Margarida Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. Vinte anos da Constituição Federal de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 367.

aberta ao erro grosseiro, à irregularidade, à usurpação de competência. A proposta de deslegificação empreendida pela lei estadual contraria um postulado aplicado à produção de normas, concedendo jurídica e politicamente, plexo competencial a entidade limitada pelo poder renunciante.

Se o ente limitante, ao invés de conter o poder por si limitado, delega poderes, apresenta-se uma disfunção político-jurídica reveladora de que legislativo e executivo regionais são um só. Isso não é saudável para a democracia e para a tributação.

Na discussão da ADI 4568, o Min. Ayres Britto fez expressa menção a essa circunstância. Quanto o parlamento dá a palavra final, como é na Europa, a deslegalização representa um retardamento da chegada do tema ao legislativo; no caso brasileiro, único país da América Latina em que houve monarquia e cujos efeitos projetam-se para o presidencialismo “de viés imperial”, a medida teria notas de retrocesso histórico.

Um dos argumentos da deslegalização é o domínio de conhecimentos específicos, concernentes àquele âmbito regulado. Daí ressalta-se a interdisciplinaridade.

Com efeito, a criação de uma nova regra matriz de incidência para o ICMS, contemporânea àquela fixada na Constituição, desnecessita de conhecimentos especializados. Em verdade, transpor a fronteira não é fato jurídico do ICMS, emitir nota fiscal de saída ou “dar saída física”, também não. Há nítidos contornos medida de política de fiscalização que compele o contribuinte a um cadastro específico, para que tenha a exigência diferida.

Em tempos nos quais as redes de informações dos entes políticos estão em constante sintonia, no espírito do art. 199, do CTN e 33, §1º, da LC 123/06, a medida se mostra excessiva e constrangedora. Quando muito, poderia se

prestar à fiscalização ostensiva e repressiva acerca de outras irregularidades, caso do contrabando e do descaminho.

A tributação é utilizada para alcançar uma determinada finalidade: arrecadação de recursos bastantes a fazer frente aos custos, despesas e investimentos do Estado. Isso demanda a racionalização dos sistemas e a repressão ao desperdício público. Por outro lado, a finalidade da tributação não é a de perseguir o contribuinte, mas a de introjetar a cultura da conformidade.

A medida desborda o ordinário poder de polícia erigido sob os auspícios do art. 78, do CTN²⁹. Trata-se de medida de contornos sancionatórios, em relação aos contribuintes não cadastrados ou com irregularidades administrativas, limitando o exercício de direitos fundamentais lícitos, condicionando-os ao pagamento de tributos de modo desproporcional. Nítida sanção política, calcada na geração de uma dificuldade imposta ao contribuinte (cadastro e regularidade) e ordem a oferecer uma facilidade (o livre trânsito sem a necessidade de pagamento do ICMS antecipado sem substituição tributária).

Sob a perspectiva contextualista, observa-se o ecossistema jurídico e a interação entre este e suas variáveis comunicacionais com a sociedade, a economia e demais domínios estruturantes.

Conforme visto, quando se tratou da deslegalização, um dos atributos que lhe justificam é a alteração do ambiente de aplicação da norma, em razão da inserção de novos elementos. Se, por um lado, um elevado índice de inconformidades, nas fronteiras, as fraudes, a sonegação, informariam o propósito de deslocar o critério temporal da hipótese de incidência, como, aliás,

²⁹ Art. 78, do CTN. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

ocorre na substituição tributária antecedente (para trás); por outro, o Estado dispõe de outros e mais eficazes meios preordenados à fiscalização e recuperação de ativos.

A geração de uma regra de incidência de ICMS-antecipado sem substituição tributária, concomitante a outra relativa à apuração ordinária, tem efeitos reversos à praticabilidade, tornando ainda mais complexo o contexto, elevando o risco dos agentes econômicos e majorando o custo de conformidade. Esses fenômenos agravam a participação do país no cenário global.

No plano interno, a falta de uniformidade na aplicação da hipótese de incidência combustível, para o que se convencionou chamar “federalismo fraticida” protagonizado pelos entes subnacionais, no Brasil³⁰. É causa para a nefasta realidade da evasão de energias produtivas, práticas fiscais anticoncorrenciais com projeções aos ambientes de consumo nos diversos cenários internos.

As consequências práticas da regra não privilegiam os valores constitucionais tributários, especialmente, da segurança jurídica, não-confisco, capacidade contributiva, informando à sociedade a presença do arbítrio circunstanciada na quebra do pacto constitucional. A energia política, no caso, tem o condão de esvaziar a competência legislativa tributária, abrindo espaço a todos os propósitos do governante, ao arrepio do arquétipo do tributo e das necessárias discussões que demarcam o processo de produção de leis. Não sendo possível a instituição de tributo mediante lei delegada, opera-se a deslegiferação, dando-lhe mesmos efeitos práticos, através dos decretos

³⁰ TORRES, Heleno Taveira. Reformas do federalismo fiscal avançam no Brasil. Revista eletrônica Consultor Jurídico. Publicado em 12/08/2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-12/consultor-tributario-reformas-federalismo-fiscal-avancam-brasil>. Acesso em 07 nov. 2021.

executivos. Existe, portanto uma burla à iniciativa parlamentar e à competência legislativa tributária.

Sendo mister sacrificar um bem valioso em detrimento de outro, de ordem a alcançar um fim mais adequado em relação aos valores imanescentes à tributação, observa-se a inexistência de parâmetros da razoabilidade. Pois, o sacrifício da legalidade, da proteção ao arbítrio e às sanções políticas não dispõe de correspondente parâmetro, a ser disposto “no outro lado da balança”. Assim, o ato de império de constituir responsabilidade tributária antecedente ao aperfeiçoamento do fato imponible, sem substituição tributária, revela-se medida unilateral e que viola o estatuto jurídico do contribuinte e da sociedade, que arca direta ou indiretamente com tais custos, sem qualquer contrapartida qualitativa à altura da exigência.

Por fim, tratando-se de proporcionalidade, percebe-se que a medida atenta contra a necessidade, contra a adequação e contra a proporcionalidade, em sentido estrito.

O fim pretendido é a antecipação cronológica da arrecadação, em relação ao fato tributário. Esta anacronia tem efeitos de confisco, ao passo em que subtrai do sujeito passivo recursos próprios não obtidos com a circulação de mercadorias. Aqui há uma subversão da classificação contábil do tributo, ao passo em que deixa de ser gasto decorrente do esforço, para ser gasto realizado no esforço da atividade produtiva, deslocando-se do rol de despesas, para o rol dos custos.

A anacronia é desnecessária, pois existe no ordenamento a substituição tributária veiculada pelo §7º, do art. 150, da Constituição, sendo até admissível a geração de novas hipóteses, desde que uniformes em todo o território nacional, com fundamento no art. 151, I, da Carta Magna.

Sob tal enfoque, não há utilidade na exigência por fato jurídico ficcionado, a menos que seja como regime especial sancionatório, em desfavor de contribuintes recalcitrantes em fraudes e adeptos da cultura da desconformidade fiscal.

Em nível de adequação, investiga-se se o ato administrativo se revela eficaz, em relação aos objetivos desejados.

A pretensão da administração tributária é a construção de uma cultura de conformidade da conduta dos agentes econômicos face o valor da cidadania, consubstanciado na corresponsabilidade social. Esses objetivos estão fixados nos incisos do art. 3º, da Lei Maior.

O ICMS-“antecipado” sem substituição tributária atenta contra a liberdade e contra a justiça aplicadas à tributação, pois ambas concernem à legítima expectativa de tão somente ser tributado por meio de lei que o estabeleça, de modo a contar com a iniciativa política parlamentar, com os debates legislativos e a sanção do executivo. O decreto subtrai a iniciativa e o debate, denotando valor diverso representado pela homogeneização, ou unificação, dos poderes executivo e legislativo.

O desenvolvimento nacional não está contemplado, ao passo em que a falta de uniformidade precipita riscos sobre a diferenciação de jurisdicionados submetidos às mesmas circunstâncias de fato, exceto sua posição geográfica. De modo que seria mais forçoso transportar mercadorias para Pernambuco do que para outros estados, alheios a previsões normativas desse jaez. A medida acirra as diferenças regionais, vulnerando o pacto federativo e a necessária uniformidade do ICMS.

Em resumo, a medida deslegificadora e inovadora abalroa com os quatro incisos do referido artigo terceiro.

O juízo de proporcionalidade, em sentido estrito, da medida se faz às vistas dos meios, em relação aos fins prestigiados. O fim da arrecadação arbitrária não justifica a “antecipação” do critério temporal da hipótese de incidência, “descolado” do verbo indicado na materialidade, ainda não ocorrida, por tratar-se de materialidade ficcionada e tributação confiscatória, desprovida de signo de riqueza.

O meio da “antecipação”, enquanto juízo de mérito, não do decreto, mas da medida em si, afigura-se pretensiosamente excessiva, sobreonerando a cadeia produtiva, arriscando-se a estabelecer sistema coercitivo de exigência tributária e limitativo ao trânsito de mercadorias, pois a fiscalização demanda tempo perdido nas filas dos postos, em meio às estradas. Assim, revela-se elevado o risco de contrariedade à garantia fixada o art. 150, V, da CF.

3.6. A ética do contribuinte diante da invalidade do decreto

Diante desse estado de coisas, segundo avaliado, inconstitucional, resta presente a utilidade de provimento jurisdicional em favor dos contribuintes de ordem a apartar de si a exigência do tributo chamado “antecipado” mas que, em verdade, é desprovido de substrato fático.

Tratando-se de decreto de efeitos concretos (RMS 24.266, DJ 24.10.2003), aplicado de modo vinculado e sob pena de responsabilidade funcional dos agentes fiscais, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, emerge a pretensão mandamental, ao lado do direito líquido e certo, ainda mais, calcado em precedente vinculante, nos termos do Código de Processo Civil, o RE 598.677, dada sua repercussão geral reconhecida.

A pretensão antiexacional emerge da vedação ao enriquecimento sem causa, haja visto que, com o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, o fundamento de validade do decreto foi fatalmente atacado.

A questão pode ser objeto de controle incidental difuso provocado pelos contribuintes, no bojo das ações individuais antiexacionais, quer perante o bloco de constitucionalidade Estadual ou Distrital, quer perante a Constituição da República, pois o decreto, em matéria e em forma, atenta contra norma constitucional de reprodução obrigatória.

A hipótese da modalidade de responsabilidade tributária calcada no §7º, ao art. 155, da Constituição, inserido pela Emenda Constitucional 3/93, ao passo em que autoriza os entes competentes subnacionais, veicula o especial modo de sua perfectibilização, que se dará mediante Lei, em sentido material (representatividade e discussão democrática) e formal (procedimento, iniciativa).

Com efeito, a figura jurídica do Decreto não substitui a da Lei, como, ainda, subtrai da sociedade, do controle político legislativo e do estatuto do contribuinte a garantia da observância da Legalidade, calcada no art. 150, I, da CF, com reflexo no art. 97, I e III, do CTN, que concernem à instituição de tributo e, também, definição de fato gerador, já que a referida “antecipação” da satisfação da obrigação, objeto do consequente da norma padrão de incidência tributária, ocorre sem que ainda se tenha verificado no plano concreto o fato jurídico tributário, logo, sem incidência normativa.

Por fim, a pronúncia de nulidade, salvo modulação de efeitos, tem o condão exonerativo, em relação aos fatos jurídicos vindouros, e de restituição, em relação aos tributos já pagos.

Interessante questão concerne à homologação do crédito tributário submetido ao lançamento por homologação, no curso da alteração do parâmetro de constitucionalidade nacional. Em prestígio à autotutela e à moralidade, compete aos agentes públicos alterar o lançamento, exonerando os contribuintes, nos termos do art. 145, III e 146, do CTN.

4. CONCLUSÕES

A perspectiva contemporânea de constitucionalidade e jurisdição constitucional demandam o desenvolvimento da dimensão da efetividade do direito e da sua aplicação, instalando a administração da justiça a um papel ativo no dever de contribuir com os objetivos da República, em particular, com a pacificação social.

A perspectiva da efetividade cobra dos cientistas e aplicadores o desenvolvimento de ferramentas metodológicas hábeis ao enfrentamento dos temas que, em razão da complexa sociedade de redes e da informação, tensionam os modelos até então existentes. Nesse sentido, apresenta-se o pragmatismo que, por seus atributos, permite uma observação da realidade jurídica extranormativa e instrumental, com precisão, clareza e objetividade.

Metodologicamente, os autores foram desafiados a passarem pelo filtro da constitucionalidade e dos atributos pragmatistas o decreto executivo pernambucano o 44.650/17, que sob a outorga do art. 28 da Lei 15.730/16, estabeleceu hipótese de incidência tributária para o ICMS-mercadorias em instante anterior à perfectibilização do núcleo tipológico do aspecto material da norma padrão de incidência.

O fenômeno da transferência de encargo legislativo, designado por deslegificação, foi objeto da ADI 4568, julgada improcedente, ao questionar a validade do decreto executivo que tinha por objeto a fixação do salário mínimo. Os requisitos excepcionais apontados pela decisão foram alvo de análise e cotejo com o caso em estudo. Concluindo-se pela discrepância e que a *ratio* da convalidação não seria extensível à instituição de antecipação do ICMS sem substituição tributária, à revelia do art. 150, §7º, da CF, da LC 87/96 e do Código Tributário Nacional.

Retomados os atributos pragmatistas, foi realizado o cotejo fático-jurídico de conteúdo e de forma do decreto, que se revelou pretensiosa e inconstitucionalmente autônomo e, não, regulamentar, segundo pretendia, com a forma, se revelar.

A análise pragmatista desnudou a incompatibilidade da pretensão executiva em estabelecer mediante decerto novos elementos para a norma padrão de incidência e para a relação jurídica em dissonância com o arquétipo tributário e os institutos de direito privado.

Foram examinados os requisitos para o controle administrativo da incidência, apto à revisão do lançamento e sua homologação, com respeito aos critérios jurídicos supervenientes, nos termos do art. 146, do CTN. No plano processo, observou-se que o decreto comporta efeitos concretos, conforme o art. 142, parágrafo único, do CTN, e que associado ao paradigmático RE 598.677, manifesta a certeza e liquidez do direito do contribuinte submetido passível à submissão da situação de fato qualificada, à pretensão antiexacional, respeitado o prazo prescricional, em razão da vedação ao enriquecimento sem causa.

Em último sentido, contemplou-se a mais recente exigência do Conselho Nacional de Justiça para o processo de seleção de candidatos à magistratura nacional que, a partir da Resolução nº 423, datada de 05/10/2021 requereu formação específica em pragmatismo, análise econômica do direito e economia comportamental.

5. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BINEMBOJM, Gustavo. **O poder de polícia: ordenação, regulação**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 5. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2001.

BRASIL. **Código civil e normas correlatas**. 5. ed., Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 4 set. 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, 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, DF, 07 jan. 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. 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, DF, 13 set. 1996. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 fev. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1, p. 1.245.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.256-7/DF**. Constitucional. Mandado de Segurança. Lei em tese: não-cabimento. Súmula 266-STF. Recorrente: Banco do Brasil S/A. Recorrido: Tribunal Superior Eleitoral. Relator: Min. Carlos Velloso, 07 de outubro de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=116078>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF**. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (...). Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 598.677/RS**. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Juliana Enderle da Fontoura. Relator: Min. Dias Toffoli, 29 de março de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755764192>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL.. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.287.018/DF**. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (...). Recorrente: Madeiramadeira Comercio Eletrônico S/A e Outro(a/s). Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 07 nov. 2021.

CAMARGO, Margarida Lacombe. O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. *In: Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*, Coord. Cláudio Pereira de Souza Neto, Sarmento e Binenbojm, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

FEBRAJO, Alberto. **Verso um concetto sociologido di diritto**. Milano: Guffré editore, 2010.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

JELLINEK, Georg. **Teoria General del Estado**. Buenos Aires: Albatros, 1970.

KIRCHHOF, Paul. **A tributação no estado constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Efetividade do processo e tutela de urgência**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1994.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015.

PERNAMBUCO. **Decreto n.º 44.650, de 30 de junho de 2017**. Regulamenta a Lei n.º 15.730, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre o ICMS. **Diário Oficial do Estado de Pernambuco**, Recife, PE, 01 jul. 2017. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650_2017.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

PERNAMBUCO. **Lei n.º 15.730, de 17 de março de 2016**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, agrupando em um único texto normativo as normas previstas em lei sobre a matéria. **Diário Oficial do Estado de Pernambuco**, Recife, PE, 17 mar. 2016. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 2005.

POMPEU, Gina Vidal Marcílio; PIMENTA, C. A. A. O princípio da vedação do retrocesso social diante da crise econômica do século XXI. **Direito e Desenvolvimento**, v. 6, p. s/n, 2015.

SCHOUERI, L. E.; COSTER, T. R. A Relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado – Análise do Recurso Extraordinário 540.829 (Incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). *In: Estudos de Direito Processual e Tributário em Hom. ao Min. Teori Zavascki*, 2018.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TORRES, Heleno Taveira. Reformas do federalismo fiscal avançam no Brasil. Revista eletrônica Consultor Jurídico. Publicado em 12/08/2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-12/consultor-tributario-reformas-federalismo-fiscal-avancam-brasil>. Acesso em: 07 nov. 2021.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *La costituizione come acquisizione evolutiva*. In: **Il futuro dela costituizione**. Turim: Einamundi, 1996, p. 83.