
**O JULGAMENTO DA ADC 49 E SUAS REPERCUSSÕES NO
ÂMBITO DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO**

***THE ADC 49 JUDGMENT AND ITS REPERCUSSIONS IN THE
CONTEXT OF LEGAL CONSEQUENTIALISM***

ISABELA BONFÁ DE JESUS

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Vice-Coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP. Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogada. Economista.

LUIZA NAGIB

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário da Graduação e da Pós-Graduação da PUC/SP. Professora dos Cursos de Pós-Graduação do Cogea-PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogada. Consultora Jurídica.

FÁBIO ANDRADE MARTINS

Doutorando e Mestre pela PUC/SP. *Máster en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria pelo Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España (IEF)*. Especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

RESUMO

Objetivo: Analisar os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, sob uma perspectiva pragmática, considerando-se a interdisciplinaridade entre os diversos ramos do



conhecimento social, de forma a ser possível sopesar as consequências práticas que determinado julgamento conferiu ao contexto em que inserido.

Metodologia: Trata-se de pesquisa de perfil exploratório, qualitativa, baseada no método dedutivo, com técnica de pesquisa bibliográfica e normativa.

Contribuições: Constatou-se que, do julgamento sob análise, exsurtem diversas consequências ao sistema tributário dos Estados-membros, em especial aquelas relacionadas ao Princípio Federativo, posto interferirem na concretização da autonomia financeira das Unidades Federadas.

Resultados: Depreende-se que os efeitos do julgamento poderão repercutir sobre o desenvolvimento socioeconômico das regiões brasileiras menos favorecidas, caso arrefeçam os efeitos dos benefícios fiscais concedidos para o fomento de determinadas áreas do território brasileiro, bem como para determinados setores estratégicos para a economia nacional.

Palavras-Chave: Direito Tributário; ICMS; ADC 49; Consequencialismo.

ABSTRACT

Objective: *To analyze the effects of the decision of the Federal Supreme Court, in the case of Declaratory Constitutional Action nº 49, from a pragmatic perspective, considering the interdisciplinarity between the different branches of social knowledge, in order to be possible to weigh the practical consequences that a given judgment gave to the context in which it was inserted.*

Methodology: *This is an exploratory, qualitative research based on the deductive method, with bibliographic and normative research technique.*

Contributions: *From the judgment under analysis, several consequences arise for the tax system of the Member States, especially those related to the Federative Principle, as they interfere with the realization of the financial autonomy of the Federated Units.*

Results: *Furthermore, it appears that the effects of the judgment could have repercussions on the socio economic development of less favored Brazilian regions, if the effects of tax benefits granted to promote certain areas of the Brazilian territory, as well as for certain strategic sectors for the national economy.*

Keywords: *Tax Law; ICMS; ADC 49; Consequentialism.*

1 INTRODUÇÃO

Apesar da Constituição Federal dispor sobre o arquétipo material do ICMS em seu artigo 155, o legislador complementar, no afã de editar as normas gerais atinentes ao imposto, estabeleceu que a incidência do ICMS exsurge-se não



somente nas operações entabuladas por negócios jurídicos, mas também sobre todas aquelas em que se opera uma circulação física com mercadoria, de forma que, sob o manto do artigo 12, inciso I, *in fine*, da Lei Kandir, considerava-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Diversos autores manifestaram-se contrários a esta exigência legal, posto entenderem que o fato que dá ensejo ao surgimento da obrigação tributária de pagar o ICMS é a realização de negócios jurídicos aptos a transferir a disponibilidade da mercadoria (CHIESA, 1997, p. 149). Para Paulo de Barros Carvalho:

ressalta à pura evidência que a mutação de patrimônio há de se operar sob o pálio de um título jurídico, equivale a dizer, à sombra de um contrato comercial, nominado ou inominado. Mesmo porque, se assim não fosse, o direito positivo não poderia considerá-la legítima, sob pena de exaltar os atos ilícitos, equiparando-os aos lícitos, sob a única forma que a ordenação jurídica contempla, de passagem de um bem do patrimônio de A para o patrimônio de B, é aquela que corresponda aos muitos símbolos do Direito, por ela estabelecidos (CARVALHO, 1980, p. 258).

Segundo estes doutrinadores, a transferência de mercadorias entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa não estaria no campo de incidência do ICMS¹, posto não haver negócio jurídico subjacente nesta hipótese, ocorrendo, apenas, uma circulação física, o que não se confundiria com uma “operação” de circulação de mercadorias:

Na sistemática do ICM, portanto, a circulação da mercadoria é apenas um processo técnico de identificação, no espaço e no tempo, da preexistente operação com a qual se relaciona. O ICM não é um imposto sobre o tráfico (circulação) jurídico,

¹ “A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. [...] O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta” (ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. 1. ed. São Paulo: RT, 1966, p. 246).



mas sobre o tráfico (circulação) econômico. Nem tampouco o é sobre simples transporte. O termo operação é um subrogado econômico, posto que ampliado, dos conceitos jurídicos de venda e consignação. Isto porque o ICM alcança, em última análise, situações de direito ou de fato, as operações de circulação de mercadorias, embora a sua incidência seja neutra ou indiferente quanto à tipicidade da forma jurídica. A neutralidade da incidência não implica, deste modo, em afastamento do requisito, constitucionalmente pressuposto, de uma operação de circulação qualquer, para legitimar a cobrança do ICM (BORGES, 1971, pp. 33 – 48).

É sabido que todo negócio jurídico, como relação jurídica que é, necessita da participação de duas ou mais pessoas para que os efeitos desejados possam ser produzidos, na medida em que se constitui por acordos de vontades tendentes a adquirir, modificar ou extinguir direitos (MELLO,1996, p. 40). Por este fundamento, seriam inconstitucionais os artigos 11, §3º, inciso II, e 12, inciso I, ambos da Lei Kandir, pelo fato de o legislador complementar ter alargado a hipótese de incidência do ICMS para abranger fatos não previstos no arquétipo constitucional do imposto:

Se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes. As leis não mais teriam que ser editadas em função do limite de liberdade outorgado pela Constituição, pois elas mesmas gizariam a própria liberdade, mediante o procedimento óbvio de 'construir' a amplitude, o conteúdo e o alcance dos dispositivos da Lei Maior (que deixaria de sê-lo). As leis não mais teriam que ser lidas em função da Constituição, mas esta é que teria que ser lida em função das leis. As leis converter-se-iam em regras supremas e os preceitos constitucionais em 'pseudo' normas, meros adornos do sistema jurídico, palavras 'ocas', é dizer não-palavras (MELLO,1996, p. 40).

Certo é que o legislador complementar, na tarefa de editar normas gerais em matéria de legislação tributária, não pode dilatar o campo de alcance de atos ou negócios jurídicos (BALEEIRO,1991, p. 444) dispostos nas normas constitucionais de competência para atribuir, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real das coisas



(AYALA,1970, pp. 15 – 16), como o fez na definição da autonomia dos estabelecimentos para fins de incidência do ICMS (ATALIBA,1970, p. 32), já que o limite à instituição de ficções jurídicas repousa na própria Lei Maior.

Neste sentido também trilha o Poder Judiciário, o qual entende ser o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular fato atípico para fins de incidência do ICMS, posto não existir circulação econômica, tampouco a prática de negócio jurídico mercantil. Fruto desta interpretação é a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, a qual, não obstante se relacionar a dispositivos atualmente revogados do Decreto-Lei 406/1968 (art. 6º, §2º), já enunciava imprescindível a circulação jurídica da mercadoria, com a consequente transferência de sua propriedade, para a ocorrência do fato imponible do tributo: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a edição da Lei Complementar nº 87/1996, inúmeras contendas sobre o tema continuaram sendo carreadas ao Judiciário, até que, em setembro de 2010, o STJ posicionou-se sobre o assunto pela sistemática dos recursos repetitivos no Recurso Especial nº 1.125.133/SP². Ademais, em setembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal reforçou o posicionamento já assumido pelos tribunais superiores³. Sob a sistemática da Repercussão Geral (Tema 1.099), no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885/MS, decidiu que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Apesar deste confluyente cenário, os julgamentos do REsp 1.125.133/SP e do ARE 1.255.885/MS produziram eficácia restrita às partes do processo, embora tenham sido realizados, respectivamente, pela sistemática dos recursos repetitivos

² “o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”

³ REsp nº 61.223-3/SP; REsp nº 37.824-7/SP; REsp nº 9.993-0; REsp nº 1.704.133/DF-AgInt; REsp nº 1.125.133/SP – Tema 259.



e repercussão geral. No entanto, em 19 de abril de 2021, o Plenário do STF julgou improcedente o mérito da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49), reafirmando, agora com eficácia *erga omnes*, o posicionamento defendido por décadas pela doutrina e pelo Poder Judiciário: “o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual”.

Neste julgamento, três dispositivos da Lei Kandir foram declarados inconstitucionais pelo STF, quais sejam: o artigo 11, §3º, inciso II (que estabelece a autonomia dos estabelecimentos), o artigo 12, inciso I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e o artigo 13, §4º (que trata da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular), *in verbis*:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei nº 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Contudo, a decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade suscitou incertezas no mundo jurídico, tanto para os



contribuintes como para os sujeitos ativos, em razão das possíveis consequências não manifestadas no julgamento, em especial aquelas afeitas à operacionalidade da não-cumulatividade do imposto. Por este motivo, o Estado do Rio Grande do Norte opôs Embargos de Declaração para fins de modulação dos efeitos do julgamento e pormenorização da amplitude da decisão em relação à operacionalidade da apropriação dos créditos de ICMS.

No âmbito do julgamento destes embargos, prevaleceu a tese do Ministro Relator Edson Fachin, a qual estatuiu que a decisão de mérito somente produziria seus efeitos a partir de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Neste interregno, atribuiu aos Estados-membros a tarefa de disciplinar a forma como se daria a transferência de créditos de ICMS até o final do ano de 2023, sob pena de os contribuintes passarem a obter o direito de forma automática.

Com isso, constata-se a notável insegurança jurídica produzida pelo julgamento da ADC 49, eis que, mesmo passado um ano do seu julgamento, seus efeitos ainda eram desconhecidos pelos administrados, haja vista inexistir, à época, qualquer previsibilidade ou expectativa para as condutas individuais esperadas. Desta forma, restaram inobservados os pressupostos do Princípio da Segurança Jurídica (ÁVILA, 2011, pp. 245 – 283), na medida em que os cidadãos, em elevada medida, não conseguem cognoscer, material e intelectualmente, as estruturas argumentativas da norma geral e abstrata produzida pelo julgamento, seja por meio da sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade ou executoriedade. Além disso, incapacitados também estão para poderem calcular as possíveis consequências dos seus atos, bem como o tempo dentro do qual os efeitos deles decorrentes serão efetivamente suportados.

O elevado grau de complexidade do Direito Tributário, contraposto ao direito fundamental à segurança jurídica, exige que se atribua relevância às interpretações manifestadas pela Administração Tributária, com a proteção da legítima confiança do contribuinte e a consequente proibição de comportamentos contraditórios pelas autoridades fiscais (NETO, 2016, pp. 222 – 239). Neste sentido, restou ao Poder Executivo a regulamentação deste processo de mudança do direito.



Assim, em 31 de outubro de 2023, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 174, o qual dispunha acerca da não cumulatividade do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sediadas em unidades federadas diversas. Em sua cláusula primeira, estatuiu a obrigatoriedade da transferência, para o destinatário, do crédito do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores por intermédio do destaque do valor do imposto em campo próprio da nota fiscal eletrônica. Para tanto, deveria o remetente debitar em sua escrita fiscal o valor do ICMS calculado a partir da multiplicação da alíquota prevista no inciso IV do § 2º do artigo 155 da Constituição sobre as bases de cálculo dispostas pelo §4º do artigo 13 da Lei Kandir.

Assombrosa, portanto, a constatação de que, a partir da edição deste ato normativo infralegal, haveria o nascimento de uma obrigação tributária contra o contribuinte remetente sobre um fato alheio ao campo de incidência do ICMS. Contudo, este Convênio foi rejeitado, em 20 de novembro de 2023, por intermédio do Ato Declaratório 44/23, em decorrência da sua não-ratificação pelo Estado do Rio de Janeiro, sob o fundamento de que o Convênio seria veículo indevido para disciplinar a matéria⁴ e a impossibilidade de que a transferência dos créditos fosse imposta como uma obrigação aos destinatários, haja vista tratar-se, na verdade, de direito garantido aos contribuintes, conforme se depreende da leitura do Decreto nº 48.799/23.

Por conseguinte, editou-se o Convênio ICMS nº 178, em 1º de dezembro de 2023, cujo teor é idêntico ao do Convênio ICMS nº 174/23, porém, sem haver referência à Lei Complementar nº 24/75 como um dos seus fundamentos de validade, haja vista não se tratar de concessão de benefício fiscal. Desta forma,

⁴ “Com efeito, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, do texto constitucional estabelece caber a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Julgo que essa compensação também abrange aquela do contexto acima, isso é, a que envolve o crédito de ICMS conectado com a mercadoria que sai de um estabelecimento para outro do mesmo titular, inclusive quando tais estabelecimentos estão localizados em diferentes estados. Corrobora o entendimento da necessidade de se editar lei complementar tratando da questão o próprio fato de que, no julgamento do mérito, foram declaradas inconstitucionais disposições da Lei Kandir, a qual traz normas gerais que versam sobre o ICMS e que cumprem a função, em certa medida, de prevenir conflitos em matéria tributária, devendo estar previstas em lei complementar” (Trecho do voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento dos Embargos Declaratórios na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 - Rio Grande do Norte)



desnecessária a ratificação unânime pelas Unidades Federadas. Contudo, dias após a publicação do Convênio nº 178, foi aprovado, pelo Congresso Nacional, em 28 de dezembro de 2023, o Projeto de Lei Complementar nº 116, convertido na Lei Complementar nº 204/23, que alterou alguns dispositivos da Lei Kandir. Dentre estas alterações, houve, sob o manto do julgamento da ADC 49, a revogação do §4º, do artigo 13, o qual dispunha sobre a base de cálculo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sediados em unidades federadas distintas. Com isso, aniquilada a validade jurídica do Convênio nº 178/23, antes mesmo da sua vigência, posto a base de cálculo ser matéria reservada exclusivamente à lei complementar. Conseqüentemente, também inválida a cláusula introduzida pelo Convênio ICMS nº 225, de 21 de dezembro de 2023, o qual tratava das transferências sujeitas ao regime da substituição tributária.

Diante desta perplexidade, na tentativa de orientar os administrados acerca da forma como, a partir de 2024, deveriam proceder nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, resolve, em edição extra do Diário Oficial da União, publicar o Convênio ICMS nº 228, de 29 de dezembro de 2023, o qual nada mais fez do que autorizar os Estados a permanecerem aplicando a legislação de outrora para a concretização da não-cumulatividade do ICMS.

Com isso, adentrou-se no ano de 2024 sem uma solução clara acerca da forma como a decisão do STF na ADC 49 deverá ser observada, tanto pelos sujeitos ativos quanto pelos particulares. A própria Lei Complementar nº 204/23 dispõe que os créditos relativos às operações ou prestações anteriores deverão ser assegurados aos contribuintes destinatários por intermédio da sua transferência, cujo valor não poderá suplantiar aquele resultante da aplicação das alíquotas interestaduais sobre o valor atribuído à operação de transferência.

Sabe-se que, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, não há um valor economicamente apreciável, haja vista não haver mudança da titularidade jurídica. Desta forma, resta saber qual valor deverá ser atribuído às transferências pelos contribuintes, uma vez que os critérios quantitativos previstos pelo artigo 15 da Lei Kandir não mais podem ser utilizados para tal finalidade, já que o inciso I do artigo 12 não mais prevê a saída de



mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento do mesmo titular como hipótese a ser mensurada.

Diante deste cenário desalentador, decidiu o Confaz publicar, em 02 de janeiro deste ano, a Nota Orientativa 01, na qual orienta os particulares a emitirem os documentos fiscais de transferências de bens e mercadorias com base na legislação vigente no ano de 2023, já revogada. Ou seja, espera-se que os contribuintes apurem e destaquem imposto sobre operação não mais prevista na Lei Kandir como apta ao surgimento da obrigação tributária e sobre base de cálculo apurada sob parâmetros já revogados.

Pior do que isso, a falta de uma baliza legal para a valoração das transferências interestaduais poderá resultar em um recrudescimento da guerra fiscal entre as unidades federadas, resultado este diametralmente oposto àquele pretendido pelo Tribunal quando da análise da ADC 49, haja vista que os créditos a serem transferidos, agora, ficarão quantitativamente adstritos à discricionariedade dos particulares na mensuração do aspecto quantitativo destas operações.

Lamentável observar toda esta insegurança jurídica justamente em um momento de bons ventos trazidos pela Emenda Constitucional nº 132/23, que tratou por introduzir no Sistema Tributário Nacional os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação, conforme enuncia o artigo 145, §3º.

2. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

A não-cumulatividade relativa aos impostos sobre consumo pode ser definida pelo seu antônimo, qual seja: incidência do mesmo tributo sobre parcela econômica relativa à incidência pretérita e acrescida ao mesmo fato tributado⁵.

⁵ “Quando se diz – e, lamentavelmente, isso foi muito dito, a partir de 1967, no Brasil – que o princípio da não-cumulatividade visa elidir uma chamada “incidência em cascata”, pressupõe, quem assim afirma, que o imposto não incide sobre operações, mas que incide sobre mercadorias. Porque, é evidente, que só se pode cumular impostos, nessa matéria, na medida em que se tenha incidência sobre uma mesma mercadoria, numa determinada operação anterior, e numa operação subsequente. Apenas, na medida em que se tome o ICM, não como um imposto sobre operações, porém como um imposto sobre mercadorias, é que nós poderemos falar na chamada não-cumulatividade estabelecida como um mecanismo elidente de ‘incidência em cascata’.” (REIS, Ernesto José Pereira dos. Não-cumulatividade e não-cumulação do ICM. In: Revista de direito tributário. n. 21, p. 247)



Trata-se de instituto criado para mitigar os efeitos deletérios (COSTA, 1979, pp. 5 – 11) que a cumulatividade tributária impõe ao mercado, quais sejam: a injusta repercussão nos preços das mercadorias à medida que se avança no ciclo de consumo (BONILHA, 1979, pp. 29 – 33); incentivo à verticalização das empresas; a não permissão de uma justa participação regional da arrecadação (BONILHA, 1979, pp. 29 – 33); a impraticabilidade da completa desoneração das exportações (DÓRIA, 1972, pp. 174 – 175) ; e o estímulo à importação de bens acabados, posto o ICMS onerá-los apenas no desembaraço (COELHO, 2001, p. 184).

A consequência jurídica deste cenário é o aviltamento de diversos princípios constitucionais, dentre os quais pode-se ressaltar o da Vedação ao Confisco, pois passa-se a tributar o patrimônio do contribuinte, ao invés da riqueza manifestada pelo fato imponible; da Livre Concorrência, Isonomia e Capacidade Contributiva (COSTA, 1992, pp. 94 – 95), pois a carga tributária passa a variar não em função da capacidade contributiva do sujeito passivo, mas sim da posição que este ocupa na cadeia de consumo (SCHOUERI, 2013, p. 389); e da Neutralidade, pois a cumulatividade tributária interfere na otimização da alocação dos meios de produção, bem como provoca distorção no livre exercício da atividade empresarial e na formação de preços.

Apesar da ampla maioria da doutrina (TORRES, 2000, p. 54) alçar a não-cumulatividade à categoria de princípio constitucional, garantidor da neutralidade da imposição tributária e decorrente da interpretação sistemática de outros princípios previstos pela Constituição Federal, tais quais os da Capacidade Contributiva, Isonomia e Livre Concorrência, outros não entendem desta forma (BONILHA, 2009, pp. 31-32)⁶, e assim o fazem em decorrência da não-cumulatividade não permear todo o subconjunto das normas constitucionais relacionadas à tributação. Alcançaria somente alguns tributos sobre o consumo e, mesmo assim, com regras específicas para cada um, a depender de sua estrutura lógico-jurídica (ALEXY, 2008, pp. 51-52). Citam, inclusive, permissivos

⁶ Há uma terceira vertente, a qual advoga ser a não-cumulatividade tanto regra quanto princípio: CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade – aspectos fundamentais no direito brasileiro e do IVA no direito italiano. n. 10. v. 2. Revista Fórum de Direito Tributário: Belo Horizonte, 2004, p. 143; MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: créditos relativos à energia elétrica e serviço de comunicação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, p. 93.



constitucionais e infraconstitucionais à cumulatividade tributária, como, por exemplo, a isenção e a não incidência relativas ao ICMS (artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal) e ao IBS (artigo 156-A, §7º, da Constituição), e o regime optativo do Simples Nacional (artigo 146, §3º, inciso I, da Constituição Federal e artigo 23 da Lei Complementar 123/2006), no que concerne ao IBS, CBS, IPI e ICMS, neste último relativamente aos serviços de transporte e comunicação⁷.

No caso do ICMS, a Constituição Federal outorgou competência ao legislador ordinário para disciplinar a forma como será operacionalizada a não-cumulatividade por intermédio do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea c. Além disso, previu que a legislação complementar disponha sobre os casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias (artigo 155, §2º, inciso XII, alínea f).

Em cumprimento a este poder-dever constitucional, reservou-se na Lei Complementar nº 87/96 diversos artigos nos quais a compensação do imposto é disciplinada. Nesta toada, operacionalizando-se uma interpretação sistemática destes enunciados (artigos 19 ao 26 e 30), constata-se que a opção exercida pelo legislador infraconstitucional foi a utilização da metodologia subtrativa do *invoice credit method* para a efetivação da não-cumulatividade do ICMS, em que o valor passível de ser utilizado como crédito na compensação pelo contribuinte é aquele resultante da incidência sobre o valor da operação ou prestação precedente, desde que devidamente destacado no documento fiscal.

A grande vantagem deste método, em contraposição à sistemática “base sobre base”, é o desestímulo que opera sobre a sonegação fiscal, porque a condição necessária para o exercício do direito ao crédito (destaque no documento fiscal) conduz, ao conhecimento do sujeito ativo, a ocorrência da incidência tributária, bem como a sua grandeza manifestada.

No entanto, no caso brasileiro, a não-cumulatividade do ICMS atrai algumas particularidades, devido ao fato de o imposto, que possui feições

⁷ O §1º do artigo 23 da LC 123/06 autoriza a apropriação de crédito relativo ao ICMS incidente sobre as operações, tão somente, realizadas por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.



nacionais, ser regionalizado⁸. Por este motivo, optou o constituinte originário pela repartição (SAMPAIO, 2004, p. 203) da carga tributária entre origem (primordialmente) e destino, de forma a que todas as unidades federadas pudessem usufruir das receitas derivadas do imposto e fiscalizar (MARTINS, 2004, pp. 59 – 60) o cumprimento das obrigações fiscais a ele vinculadas⁹.

Não obstante as duras críticas relativas à amplitude com que a Lei Kandir disciplinou o regime de compensação do imposto¹⁰, também em respeito ao Princípio da Praticabilidade Tributária, optou o legislador complementar por abranger, dentro do espectro de incidência tributária do ICMS, não somente as circulações jurídicas de mercadorias, mas, inclusive, as circulações físicas, mesmo que entre estabelecimentos do mesmo titular. Com isso, por meio da sistemática de compensação do imposto, anula-se o ônus fiscal por intermédio do confronto entre débitos e créditos.

Sabe-se que o Princípio Jurídico da Praticabilidade possibilita o adequado cumprimento das normas tributárias, de maneira exequível e eficiente, por meio da simplificação e padronização do sistema tributário. Hans Arndt conceitua a praticabilidade como “el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes (ARNDT, 2003, p. 75).

No entanto, como princípio jurídico que é, deve ser ponderado à luz de outros princípios constitucionais, mormente o da Capacidade Contributiva, no caso dos impostos, e da Retributividade, no caso das taxas, os quais constituem-se como verdadeiros limites da aplicação de presunções e ficções jurídicas no Direito Tributário.

⁸ No mundo todo a competência para instituição e administração de tributos que incidam sobre o consumo fica concentrada no Poder Central, haja vista esta espécie tributária possuir características nacionais, com exceção da Índia que, semelhante ao Brasil, também regionalizou, de certa forma, o imposto sobre o consumo, mesmo após a reforma tributária concretizada em 2017 (BAL, Aleksandra M. Landmark Tax Reform: Introduction of Goods and Services Tax in India. v. 27, n. 6. Amsterdam: International VAT Monitor, 2016, p. 426).

⁹ Na hipótese inversa, caso a tributação ocorresse no destino, não teria o Estado prejudicado competência para fiscalizar contribuinte sediado em outra Unidade Federada. Tampouco teria o Estado de origem interesse nesta verificação fiscal, haja vista não participar da arrecadação tributária.

¹⁰ “Ora, o conteúdo do princípio da não cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei Maior, entretantes, incumbiu à lei complementar tão só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorrido em um período)” (ARZUA, Herton. Créditos de ICMS e IPI. In: Revista de Direito Tributário. n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 256).



Para Caio Takano (2017), o Princípio da Praticabilidade representa a forma de promover a igualdade geral entre contribuintes, por meio da execução mais simples e viável da legislação, ainda que minimize os efeitos dos Princípios da Igualdade e Capacidade Contributiva. Aumenta o grau de conformidade possível, criando condições para que todos contribuam. Portanto, promove a igualdade geral entre os contribuintes, desde que respeitados os seus direitos fundamentais. A simplificação e a praticabilidade são, desta forma, atributos necessários para qualquer sistema tributário que se pretenda efetivo e garantidor da generalidade da incidência da norma tributária.

Assim, em atendimento a este mandamento constitucional, optou o legislador complementar em criar a estrutura ficcional dos estabelecimentos autônomos, mesmo que vinculados ao mesmo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas base, sob a alegação de que a compensação do imposto anulava qualquer ônus fiscal decorrente destas operações ou prestações, ou seja, estaria observado o Princípio da Capacidade Contributiva e, ademais, a operacionalidade do sistema, já que o imposto a ser suportado pelo Estado de destino seria aquele destacado no documento fiscal, ou seja, o *quantum* incidido na etapa precedente.

Na hipótese inversa, caso as transferências interestaduais não estivessem previstas no campo de incidência do ICMS, ficaria obstaculizada a conferência, pelo Fisco de destino, da correta mensuração do imposto creditado. Além disso, o desestímulo à sonegação fiscal caracterizado pela sistemática subtrativa do *invoice credit method* não mais resultaria efetivo, uma vez que o direito ao crédito pelo estabelecimento situado no Estado destinatário não estaria acompanhado pela obrigação do débito imposta ao estabelecimento situado no Estado de origem. Desta forma, haveria incentivo a que o valor destas operações ou prestações interestaduais restassem superdimensionadas, de forma a majorar o crédito do ICMS a elas referentes.



3. O JULGAMENTO DA ADC 49 E SEUS EFEITOS NO ÂMBITO DO CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

Neste sentido, apesar da decisão proferida nos autos da ADC 49 estar subordinada ao modelo tradicional de subsunção do fato à norma, os desafios que a realidade brasileira ostenta requerem a busca de outras soluções para a efetivação dos seus efeitos práticos. Isto porque a própria Constituição Federal institui, no artigo 155, §2º, inciso II, efeitos cumulativos para as hipóteses de isenção ou não-incidência do ICMS, salvo determinação expressa de lei em sentido contrário. Neste aspecto, a sobressalência da circulação jurídica como apta, exclusivamente, para o surgimento da obrigação tributária do imposto redundaria em efeitos cumulativos quando da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sobretudo se localizados em unidades federadas diversas, a depender da forma como a competência prevista pelo artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “f”, da Constituição Federal seja exercida.

Além deste inconveniente, outra consequência passível de consideração é aquela concernente à efetividade dos benefícios fiscais concedidos para o fomento de determinadas áreas do território brasileiro ou para determinados setores estratégicos para a economia nacional. Na hipótese de as transferências interestaduais restarem fora do campo de incidência do ICMS, tornar-se-iam infrutíferas as desonerações já conferidas, muitas das quais sob o cumprimento de contraprestações já realizadas pelos beneficiários.

Sabe-se que o excesso de formalismo gerado pelo positivismo e a demasiada importância que dá ao ato de autoridade, decorrente da fiel interpretação do precedente da norma ao fato verificado, pode desencadear resultados não desejados e não condizentes com a realidade experimentada. Neste modelo, a decisão jurídica decorre de uma subordinação dos fatos à lógica dedutiva, no entanto, de forma geral e abstrata, haja vista a impossibilidade de o direito positivo conseguir prever todas as ocorrências fenomênicas que a realidade carrega.



O conhecimento obtido por métodos científicos possui maior condição de prever os efeitos de determinada ação, permitindo um melhor dimensionamento para a sua aplicação. Desta forma, a admissão do conhecimento advindo de outras áreas do conhecimento passaria a melhor informar à autoridade tributária sobre os efeitos desejados e decorrentes de determinada ação. No caso sob análise, afigura-se que as Ciências Econômica e Contábil contribuiriam em muito na análise do contexto do julgamento da ADC 49 e no esclarecimento das consequências observáveis. Para tanto, o pragmatismo jurídico insurge-se como um instrumento de grande utilidade.

Destarte, cabe ao aplicador da norma jurídica considerar as consequências de suas decisões e, ao mesmo tempo, buscar as soluções para os casos concretos no próprio Sistema Jurídico. Para tal desiderato, partindo-se do pressuposto de que os juízes são obrigados a respeitar as restrições normativas e as regras que lhes outorgam a competência jurídica para o exercício da atividade judicante, como fonte de direito que são, devem pautar seu exercício no repertório jurídico-normativo de que dispõem, caso contrário, estariam exercendo atividade *contra legem* e com atributos legislativos. Desta forma, na hipótese de haver lacunas, ambiguidades ou vaguidade no ordenamento jurídico, deve o aplicador da lei valer-se do próprio Sistema Jurídico como fundamento de sua decisão, por intermédio dos princípios jurídicos, contudo, sem descurar do contexto em que inserido:

Derrubados os alicerces que sustentam o dualismo entre ser e dever-ser e a epistemologia simplificadora, abre-se espaço para outro caminho de pensamento, que busque interiorizar problemas expulsos pelo sistema dogmático: a ciência complexa, em racionalidade pragmática (FOLLONI, 2013, p. 397).

As linguagens dos outros campos do saber são traduzidas na linguagem própria do sistema de referência jurídico, com os filtros e critérios que lhe são pertinentes, para que nele possam adentrar. Com isso, a interdisciplinaridade permite que as linguagens econômica e contábil transformem ou modifiquem os discursos jurídicos, com a finalidade de aumentar a sua capacidade teórica e



prática para a solução de problemas, sem, contudo, negar-lhe a sua autonomia científica (NEVES, 2005, p. 207).

Para Paulo Ayres Barreto:

Há inafastável influência do todo em relação à parte e da parte em relação ao todo. São vetores que exercem contínua pressão, podendo resultar alteração da parte, em face das pressões advindas do sistema, bem assim modificações sistêmicas decorrentes da força que a unidade mínima pode vir a exercer sobre a noção do todo. As constantes interações que ocorrem dentro do sistema e na correlação com outros sistemas têm a potencialidade de promover alterações na parte e no todo (BARRETO, 2014, p. 253).

Tais informações externas, algumas vezes, são capazes de gerar variações no sistema jurídico e desencadear mudanças nos programas decisórios políticos, de forma a permitir ao Direito alterar-se ante as pressões e demandas do ambiente. Luhmann dá o nome de “acoplamento estrutural” a este processo de referência e influência de um sistema no outro. Para o autor, há uma adaptação bastante abrangente e permanente entre os diversos sistemas referenciais que orbitam sobre um mesmo objeto, como ocorre com os sistemas contábil, jurídico e econômico. Trata-se, o acoplamento estrutural, do elo de conexão e mútua influenciação entre sistemas distintos (LUHMANN, 2004, pp. 199 – 207). Segundo Marcelo Neves:

A interdisciplinaridade constitui uma forma específica de acoplamento estrutural entre duas disciplinas, havendo várias interdisciplinaridades, conforme os campos do saber que se relacionam [...] como forma de acoplamento estrutural, a interdisciplinaridade facilita interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando (NEVES, 2005, p. 212).

Neste ponto, os princípios jurídicos exercem importante função de abertura cognitiva no Sistema Jurídico, porquanto são mecanismos de filtragem de informações do ambiente para o seu interior. Por possuírem uma textura mais aberta, comparativamente às regras, os princípios jurídicos permitem um melhor ajustamento do sistema jurídico às pressões externas, sem a necessidade de qualquer mudança formal no programa do sistema jurídico. São, portanto,



dinâmicas ferramentas de adaptação do sistema jurídico às necessidades do mundo fenomênico, a uma, porque dispensam modificações formais no sistema jurídico, e, a duas, porque os valores que deles irradiam influenciam os atos de interpretação das demais normas jurídicas.

No Direito Tributário, o acoplamento estrutural com os Sistemas Econômico e Contábil, bem como a abertura cognitiva do Sistema Jurídico ao seu ambiente, operacionalizada pelos princípios jurídicos, permite a juridicização dos pressupostos necessários para o alcance de uma tributação mais justa e equânime, haja vista as áreas das Ciências Sociais possuírem importância ímpar na identificação e mensuração da real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, bem como na aferição da amplitude da carga tributária que sobre esses incida.

Desta forma, o pragmatismo jurídico atribui mais importância às ideias (típicas do pragmatismo filosófico clássico) relacionadas às consequências e resultados práticos na orientação do pensamento humano. Os aplicadores do direito não são estimulados a tomarem decisões *ad hoc*, sem qualquer compromisso com o contexto e com as consequências dos seus atos, sejam elas imediatas ou sistêmicas. O pragmatismo jurídico encoraja que o debate jurídico ocorra próximo às discussões e aos problemas empíricos, devendo-se apenas utilizar as abstrações e conceitos que promovam argumentações com relevância prática para o contexto e que estejam empiricamente fundadas. Para Holmes, segundo Susan Haack (2008, p. 180):

Os juízes frequentemente apresentam suas conclusões como se as tivessem deduzido de princípios e precedentes jurídicos, argumenta Holmes; mas é ingênuo imaginar que isso significa que eles de fato chegam a suas decisões por meio de inferências puramente lógicas. Muito frequentemente, na verdade, eles estão adaptando silenciosamente o direito existente a novas circunstâncias, e seus argumentos são somente 'o vestido de gala que o recém-chegado coloca para parecer apresentável conforme os requisitos convencionais'.

Essa preocupação de contextualizar e de buscar a melhor consequência decorrente da interpretação da norma jurídica são diretrizes agora também positivadas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). No dia



26 de abril de 2018, foi publicada a Lei Federal nº 13.655, que promoveu profundas mudanças na LINDB (Decreto nº 4.657/1942). Uma importante inovação foi a introdução do artigo 20, o qual atribui ao órgão julgador, seja ele administrativo, controlador ou judicial, o dever de observar as consequências pragmáticas da sua decisão:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

Com isso, fica doravante patente a necessidade de o julgador, em um determinado contexto, considerar as consequências reais que a sua decisão poderá ocasionar e evidenciar o raciocínio coerente e íntegro utilizado na constatação das suas percepções, de forma a justificar, dentre as opções possíveis, aquelas que lhe parecerem as mais necessárias e adequadas ao caso (POSNER, 2003). O pragmatismo jurídico passa a conferir à atividade decisória um caráter preditivo sobre as consequências apresentadas no contexto, sobre as quais se espera tenha havido o efetivo contraditório.

Considerando-se que a valoração das consequências possui uma dimensão descritiva, para cada alternativa considerada pelo aplicador da norma devem estar especificadas, nas razões da decisão, as respectivas consequências. Desta forma, os juízos de fato que relacionaram a decisão às consequências poderão ser objetivamente refutados, caso se comprove que as consequências associadas à decisão são destoantes daquelas imaginadas pela autoridade tributária. A decisão a ser tomada pela autoridade tributária não “surgirá” da sua mente. Ela será eleita com base nos critérios de preferência de uma das diversas alternativas de decisão reveladas para o caso.

Muitos são os critérios que podem ser utilizados para a identificação do estado ideal de coisas a ser atingido. Para a seleção de um destes critérios, aspira-se um processo de tomada de decisão racional, no qual determinada alternativa é



eleita porque, comparativamente às outras hipóteses, é apta a gerar, na maior medida possível, um estado de coisas desejado e que seja condizente com os juízos de valor utilizados no julgamento.

No entanto, as decisões não devem estar pautadas, unicamente, nas consequências específicas para o caso concreto, mas, sim, nas consequências desejadas por toda a sociedade, seja pelos contribuintes, seja pela Administração Tributária, sob pena de ser utilizada uma racionalidade dogmática, ao invés de pragmática. Requer, por conseguinte, a adoção de critérios valorativos que promovam ideais caros a uma determinada instituição tributante, e não somente ao agente decisor, tais como segurança jurídica, confiança institucional etc.

A Federação pode ser caracterizada como uma das formas necessárias de expressão concreta do Princípio Republicano. A descentralização política melhora a representatividade e a forma como o povo exerce as suas prerrogativas de cidadania e autogoverno. Por isso, os dois institutos são indissociáveis.

Para aqueles que defendem a hierarquização dos princípios constitucionais, o Princípio Republicano seria o “maior” dos princípios, ao lado do Princípio Federativo, na medida em que fixam as diretrizes gerais do sistema jurídico e subordinam os princípios de menor abstração (ATALIBA,2007, pp.117). Por este motivo, garantidos estão por cláusulas pétreas. Qualquer medida que tenda a ofuscar os seus efeitos devem ser tidas como contrárias a todo o ordenamento jurídico, já que, relativamente a esses princípios, tudo o mais é secundário.

Na seara tributária, o Princípio Republicano conduz ao Princípio da Generalidade da Tributação, cuja carga tributária alcança a todos com isonomia e justiça. A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Nesta toada, o atendimento ao Princípio da Igualdade pressupõe respeito ao Princípio da Justiça Tributária, a qual exige uma tributação orientada pela capacidade contributiva das pessoas. Desta forma, para que um sistema tributário possa ser caracterizado como republicano, devem as exações respeitarem as características econômicas dos sujeitos passivos e os direitos fundamentais a eles garantidos, assim como o produto da arrecadação deva ser



adequadamente aplicado para o progresso¹¹ do país (CARRAZZA, 2019, pp. 57 – 78).

Neste ponto, a autonomia financeira dos entes federados deve ser sempre preservada, pois é essencial para a efetividade do Princípio Federativo. Ou seja, os Estados devem ser independentes para obter recursos financeiros suficientes para cobrir todas as despesas de seus encargos, seja por meio de fontes originárias (discriminação constitucional das competências tributárias), ou derivadas (BRANDÃO JUNIOR, 2014, pp. 27 – 75).

Da exclusividade da circulação jurídica como apta à incidência do ICMS sobrelevam duas importantes consequências ao Princípio Federativo. A primeira delas seria o ônus suportado pelos Estados em que situados os destinatários de transferências interestaduais. A operacionalidade da não-cumulatividade e o controle sobre o crédito passível de ser apropriado geraria enormes inconvenientes, posto não estar atrelado a nenhum débito no Estado de origem. O estímulo a planejamentos tributários abusivos para majoração do crédito no destino seria fomentado, com a intensificação dos seus efeitos caso a saída subsequente tenha como destino um país estrangeiro. Nestas hipóteses, além da operação ser desonerada, assegurar-se-ia a manutenção e o aproveitamento do montante creditado. O mesmo ocorreria nas saídas amparadas por isenção ou não-incidência com previsão de manutenção do crédito. A forma de coibir tais abusos seria a instituição de novas obrigações acessórias para o compartilhamento das bases de cálculo sobre as quais o imposto tenha incidido nas etapas anteriores. Tal medida, no entanto, colidiria frontalmente com a nova tendência mundial de diminuição dos custos administrativos e de conformidade.

Por outra senda, caso a manutenção do crédito no Estado de origem fosse admitida, esse passaria a suportar todo o crédito do ICMS que incidira nas cadeias anteriores, ao passo que todo o produto desta arrecadação restaria reservado ao

¹¹ “é necessária uma política deliberada de desenvolvimento, em que se garanta tanto o desenvolvimento econômico como o desenvolvimento social, dada a sua interdependência” (BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. n. 5. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2004, pp. 214 – 215.



Estado de destino, gerando desigualdade no sistema e prejuízo à autonomia financeira dos Estados.

Certo é que o custo de conformidade decorrente da instituição de obrigações acessórias não pode influenciar negativamente a livre concorrência do mercado, tampouco ensejar a restrição de liberdades constitucionalmente garantidas aos contribuintes, como a livre iniciativa e a liberdade de exercício de profissão. Não pode o Estado criar meios que privilegiem uns em detrimento de outros.

Assim, os Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência são verdadeiros limites à criação de obrigações acessórias desproporcionais ao interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, ou seja, os atos impositivos (soberanos) do Estado devem ser equânimes em face dos administrados. A exacerbação, tanto no volume quanto na complexidade, de prestações impostas ao sujeito passivo enseja evidente desrespeito ao Princípio da Neutralidade.

A sua instituição no interesse da fiscalização tributária tem como finalidade coibir a evasão fiscal, sendo, portanto, um efetivo e importante instrumento em favor da livre concorrência, enquanto condição da livre iniciativa, já que a evasão fiscal é uma prática efetivamente anticoncorrencial. Por outro lado, a simplificação do sistema tributário também favorece a livre concorrência, pois permite o cumprimento das obrigações tributárias por todos. Tércio Sampaio defende que a imposição de obrigações acessórias deve atender ao princípio da neutralidade estatal, em face desta concorrência:

Ora, por fim e em conclusão, é que se tem de admitir, nesse quadro, que a imposição de obrigações tributárias acessórias, para ser enquadrada como medida abstrata e, em termos de neutralidade concorrencial, como legítima, deve ter uma repercussão equânime entre os concorrentes, podendo constituir, para uns, um ônus maior, mas resultante de sua capacidade competitiva de fato. Ou, mesmo que ela traga um fator discriminante, esse fator deve encontrar na própria situação do mercado atingido sua razão de ser (por exemplo, obrigação genérica para todo um grupo, mas não para todos os grupos econômicos, ou, mesmo dentro de um grupo, obrigação para todos os agentes, mas isenção para alguns, incapacitados de assumir o ônus. (FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 715 – 735)



Deve-se, portanto, ponderar os benefícios com os malefícios que determinada decisão jurídica possa acarretar para a sociedade. Os custos de conformidade também devem ser levados em consideração no cálculo do ônus tributário, assim como a regressividade que imprimem ao sistema, posto serem custos fixos, ou seja, variam desproporcionalmente à capacidade colaborativa dos sujeitos passivos. Desta forma, quanto maior for a hipossuficiência do sujeito, maior será a proporção da sua renda destinada ao cumprimento das obrigações acessórias.

Outro ponto que merece destaque é aquele concernente à ineficácia dos benefícios fiscais concedidos para o desenvolvimento sócio-econômico de determinadas regiões brasileiras. A exclusão das transferências interestaduais do espectro de incidência do ICMS acaba por anular os benefícios tributários que atraem novos investimentos para dentro das divisas dos Estados economicamente menos favorecidos, uma vez que os custos de infraestrutura e logística relativos ao afastamento das empresas dos grandes Estados consumidores podem vir a suplantam os benefícios advindos das desonerações concedidas.

Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, estampados no artigo 3º da Constituição Federal, estão a construção de uma sociedade solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, por intermédio de atitudes positivas, constantes e diligentes do Estado brasileiro. Além disso, diante do reconhecimento da desigualdade de desenvolvimento social e econômico entre as diversas regiões do País, previu-se, no artigo 173, inciso VII, a redução das desigualdades regionais e sociais como princípio a ser observado pela ordem econômica¹².

Os incentivos fiscais, como ferramenta de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, são instrumentos de importância inequívoca para um país em desenvolvimento, pois induz (SCHOUERI, 2005, p. 351) o setor privado sem vinculá-lo coercitivamente, por isso, são muito utilizados como fatores de promoção do desenvolvimento econômico (AUGUSTO, 1980, p. 218).

¹² “o processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual” (GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988, Interpretação e crítica. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 216).



Neste sentido, apesar do ICMS ser um imposto originariamente neutro, na prática, tornou-se um dos mais poderosos e formidáveis instrumentos de política fiscal e intervenção na economia (COÊLHO,2005, pp. 482 – 483), desde que obedecidos os parâmetros constitucionais referentes à competência tributária, regulamentar, e às leis complementares.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pretendeu-se, com este artigo, analisar os efeitos advindos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, principalmente sob a ótica do consequencialismo, pertencente à Teoria Pragmática do Direito.

Da exclusão das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular do espectro de incidência do ICMS extraem-se efeitos marcantes na sistemática de compensação do imposto, mormente quando os estabelecimentos se encontram em unidades federadas diversas, com perceptível insegurança jurídica para os administrados, eis que, mesmo passados quase três anos do julgamento da ADC 49, seus efeitos práticos ainda são desconhecidos, não obstante as diversas alterações legislativas levadas a efeito tanto pelo Poder Legislativo como pelo Poder Executivo.

Sob uma análise pragmática da decisão em comento, pode-se depreender a existência de diversas consequências fáticas, muitas delas com elevado potencial de interferência ao sistema tributário dos Estados membros e aos Princípios do Federalismo, da Praticabilidade e da Neutralidade, haja vista os desafios que a realidade tributária brasileira ostenta.

No caso sob análise, afigura-se que as Ciências Econômica e Contábil poderiam ter contribuído sobremaneira para o esclarecimento das consequências observáveis e oriundas da experiência prático-tributária relacionada ao objeto da ADC 49, acaso utilizado o método abduutivo, próprio do pragmatismo jurídico, para a análise das possíveis consequências a ela relacionadas.



REFERÊNCIAS

ABIMBOLA, Kola. **Abductive reasoning in law: taxonomy and inference to the best explanation.** Cardoso Law Review. v. 22. 2001.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARAÚJO, Clarice von Pertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (orgs.). **Reflexões sobre o Pragmatismo Filosófico e Jurídico.** Curitiba: CRV, 2019.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] **Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações.** Rio de Janeiro, 2009.

ARNDT, Hans Wolfgang. Praktikabilität und Effizienz *apud* César Garcia Novoa. “Los métodos de simplificación en la experiencia latino-americana” in **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, 2003.

ARZUA, Herton. Créditos de ICMS e IPI. In: **Revista de Direito Tributário.** n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

ATALIBA, Geraldo. ICMS – Competência impositiva na Constituição de 1988. In: **Revista de Direito Administrativo.** v. 195. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição.** 2. Ed. atual. 4. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** 1. ed. São Paulo: RT, 1966.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos (Instrumentos Jurídicos do Desenvolvimento). In: **Enciclopédia Saraiva do Direito.** v. 43. São Paulo, 1980.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

AYALA, José Perez de. **Las ficciones em el derecho tributário.** Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BAL, Aleksandra M. **Landmark Tax Reform: Introduction of Goods and Services Tax in India.** v. 27, n. 6. Amsterdam: International VAT Monitor, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 10. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1991.



BARRETO, Paulo Ayres. **Ordenamento e Sistema Jurídicos**. Constructivismo Lógico-Semântico. v. I. São Paulo: Noeses, 2014.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo Souza. A regra constitucional da não-cumulatividade e os bens do ativo permanente. In: **ICMS: Reflexões sobre a lei complementar n. 102/2000**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição Econômica e Desenvolvimento. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. n. 5. Curitiba: **Academia Brasileira de Direito Constitucional**, 2004.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 48. São Paulo: Dialética, 1999.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. In: **Revista de Direito Administrativo**. v. 103. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. – **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRITO, Edvaldo. **O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento**. In: O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. ver. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Hipótese de incidência do ICM. In: **Revista de Direito Tributário**. v. 11 – 12. São Paulo: Malheiros, 1980.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. São Paulo: Loyola, 1998.

CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade – aspectos fundamentais no direito brasileiro e do IVA no direito italiano. n. 10. v. 2. **Revista Fórum de Direito Tributário**: Belo Horizonte, 2004.

CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário: Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.



COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio federativo e os incentivos e benefícios fiscais: a guerra fiscal entre os estados. O ICMS e o aproveitamento de créditos – Um padrão de planejamento tributário. In: **Direito do Estado: Novos Rumos**. Tomo 3. São Paulo: Max Limonad, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Legalidade material, modo de pensar 'tipificante' e praticidade no direito tributário**. Justiça tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FURLAN, Anderson; E VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988, Interpretação e crítica**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.



HAACK, Susan. **O universo pluralista do direito**: em direção a um pragmatismo jurídico neo-clássico. São Paulo: Direito, Estado e Sociedade, jul/dez 2008.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição**: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado in Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: créditos relativos à energia elétrica e serviço de comunicação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. n. 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza - O imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 13. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDONÇA, Christiane. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da Confiança e Direito Tributário. In: **Revista Direito Tributário Atual**. v. 40. São Paulo: Loyola, 2016.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NETO, Luís Flávio. Segurança Jurídica, Proteção da Confiança, Boa-fé e Proibição de Comportamentos Contraditórios no Direito Tributário: Nemo potest venire contra Factum Proprium. In: **Revista Direito Tributário Atual**. v. 36. São Paulo: Loyola, 2016.

NEVES, Marcelo. Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: O Paradoxo da Interdisciplinaridade. Em: **Crítica à Dogmática**: dos bancos acadêmicos às práticas dos tribunais. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005.

NOVOA, César García. El reto de la simplificación del sistema tributario. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito**



financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

POSNER, Richard A. *Law, pragmatism, and democracy*. Massachusetts: Harvard, 2003.

PROGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo:** teoria social e política. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005.

REIS, Ernesto José Pereira dos. Não-cumulatividade e não-cumulação do ICM. In: **Revista de direito tributário**. n. 21.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos Constitucionais da não Cumulatividade dos Tributos no Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. v. 27. São Paulo: Loyola, 2016.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do Consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de. A não-cumulatividade no direito brasileiro (aspectos controversos). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O princípio da não-cumulatividade. **Cadernos de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes:** Fundamentos e Limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

