

**A CIRCULAÇÃO ECONÔMICA COMO
CAUSA NECESSÁRIA E SUFICIENTE
PARA A INCIDÊNCIA DO ICMS**

Célio Lopes Kalume

**ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO
PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**A CIRCULAÇÃO ECONÔMICA COMO CAUSA NECESSÁRIA E
SUFICIENTE PARA A INCIDÊNCIA DO ICMS**

CÉLIO LOPES KALUME

Belo Horizonte
2007

CÉLIO LOPES KALUME

**A CIRCULAÇÃO ECONÔMICA COMO CAUSA NECESSÁRIA E
SUFICIENTE PARA A INCIDÊNCIA DO ICMS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado da
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho
como requisito parcial para obtenção do título de Mestre
em Administração Pública.

Área de Concentração: Gestão Econômica

Orientadora: Profª. Dra. Sulamita Crespo Carrilho Machado

Belo Horizonte
2007

2007 4/11/07



**ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: GESTÃO ECONÔMICA**

Aos 06 (seis) dias do mês de dezembro de 2007, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada **“A CIRCULAÇÃO ECONÔMICA COMO CAUSA NECESSÁRIA E SUFICIENTE PARA A INCIDÊNCIA DO ICMS”**, elaborada por **Célio Lopes Kalume**, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública: Área de Concentração Gestão Econômica, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho. Após a apresentação do trabalho, o mestrando foi argüido pelos membros da Comissão Examinadora, composta por: Professora Doutora Sulamita Crespo Carrilho Machado, Professor Doutor Fabrício Augusto de Oliveira e Professor Doutor Élcio Fonseca Reis. A Comissão Examinadora reuniu-se para deliberar e, considerando que a dissertação atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação do Programa, decidiu, por unanimidade pela **APROVAÇÃO**. Este documento expressa o que ocorreu na sessão da defesa e será assinado pelos membros da Comissão Examinadora.

Belo Horizonte, 06 de dezembro de 2007.

Professora Doutora Sulamita Crespo Carrilho Machado (Orientadora) – FJP

Professor Doutor Fabrício Augusto de Oliveira – FJP

Professor Doutor Élcio Fonseca Reis

*Dedico este trabalho ao Criador e a duas de suas
obras: a meu pai, exemplo de transformação,
integridade e persistência, e a meu filho Carlos
Eduardo, mensageiro da minha esperança.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à orientadora deste trabalho, Dra. Sulamita Crespo, tendo em vista a dedicação, gentileza e agilidade com que desenvolveu a tarefa por ela assumida.

Aos colegas do mestrado, em especial a Fernando Pérez, sempre disponível, a cuja ajuda por muitas vezes recorri.

À minha esposa e amiga Patrícia, pela compreensão e apoio.

Aos meus filhos Rafael e Arthur, pelos ensinamentos e experiências por mim adquiridos na jornada que nos propusemos juntos cumprir.

À minha mãe, exemplo de coragem, renúncia e amor.

É mais fácil explodir um átomo que um preconceito.

EINSTEIN

*Se alguém pensa saber alguma coisa, ainda não
sabe como convém saber.*

PAULO, o apóstolo.

*Não creiais numa coisa só porque vos hajam dito,
nem em escritos de sábios só porque estes os
escreveram; nem em fantasias que se digam
inspiradas em anjos; nem em deduções inferidas de
alguma fortuita suposição; nem na meia autoridade
de vossos mestres e instrutores; temos que crer o
escrito, doutrinado e dito quando corroborados por
nossa própria razão ou consciência.*

BUDA, o Iluminado.

RESUMO

O presente trabalho trata da hipótese de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). São investigados os diversos significados dos termos *operação*, *circulação* e *mercadoria*, apontando-se as divergências de tratamento na doutrina, jurisprudência e legislações infraconstitucionais. Utiliza-se da Hermenêutica Jurídica com o fim de demonstrar que é irrelevante a transferência de propriedade para que haja a tributação, isto é, a incidência do imposto tem por causa suficiente a movimentação da mercadoria entre os diversos agentes econômicos com o fim último de fazê-la chegar até o mercado consumidor. Tal proposta permite que o ICMS mantenha sua neutralidade econômica e atenda às diretrizes de repartição de receitas que informam o sistema constitucional.

Palavras-Chave: ICMS, incidência, operação, circulação, mercadoria, transferência.

ABSTRACT

This paper deals with the levy of the service and merchandise circulation tax (ICMS in Portuguese). The various meanings of terms like *operation*, *circulation* and *merchandise* are researched, highlighting divergences in uses in doctrine, jurisprudence and statutory legislations. Legal hermeneutics is resorted to so as to evince that property transfer is irrelevant to bring about this tax, i.e., the sufficient condition for its incidence is the merchandise motion among various economic agents until it gets to the consumer market. Such proposal allows this tax to keep its economic neutrality and to comply with income share prescriptions embodied in the constitutional system.

Key Words: ICMS (service and merchandise circulation tax), incidence, operation, circulation, merchandise, transfer.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A CONCEITUAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E SEUS EFEITOS	11
2.1 Operação: conceito introdutório	11
2.2 Circulação: uma visão geral	12
2.3 Mercadoria: considerações sobre o termo	12
3 OS LIMITES PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
4 A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO	17
4.1 Métodos de Interpretação	17
4.1.1 Método Hermenêutico Clássico	19
4.1.1.1 Método literal ou gramatical	19
4.1.1.2 Método histórico	20
4.1.1.3 Método teleológico	21
4.1.1.4 Método sistemático	22
4.1.2 Método tópico-problemático	24
4.1.3 Método hermenêutico-concretizador	24
4.1.4 Método científico-espiritual	25
4.1.5 Metodica jurídica-estruturante	25
4.2 Princípios de interpretação constitucional	26
4.3 O ordenamento jurídico enquanto sistema	27
4.4 Princípios e regras	29
5 O CONCEITO DE MERCADORIA NO DIREITO PRIVADO	32
5.1 O caso especial do ISS	36
6 OPERAÇÕES: CRÍTICAS AO CONCEITO DOMINANTE	43
7 A CIRCULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO	49
8 PRIMEIRAS CONCLUSÕES	52
9 FINALIDADE PRÁTICA DA DEFINIÇÃO	55
10 AS TRANSFERÊNCIAS	59
10.1 As transferências e o federalismo	60
10.2 As transferências e a não-cumulatividade	63
10.2.1 Entendendo a não-cumulatividade	64
10.2.2 As restrições constitucionais e legais	70
10.2.3 Não-cumulatividade: regra ou princípio?	76
10.2.4 Imunidade em operação intercalar – cumulatividade do tributo	78
11 CONCLUSÕES INTERMEDIÁRIAS: A TRIBUTAÇÃO A SERVIÇO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	85
12 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR	87
13 CONCLUSÕES FINAIS	91
REFERÊNCIAS	93

1 INTRODUÇÃO

Prescreve o inciso II do art. 155 da Constituição da República de 1988 que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). Antes do advento da atual Carta Magna, os Estados e o Distrito Federal detinham exclusivamente competência para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, antigo ICM. A partir de 1988, os impostos sobre serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, anteriormente de competência da União, passaram para as unidades federadas.

Muito se discutiu e ainda se discute quanto ao significado dos termos *operação*, *circulação* e *mercadoria* para fins de incidência do imposto. As divergências datam da criação do ICM, em meados da década de 1960. Reside na definição terminológica a possibilidade de restrição ou alargamento dos fatos tributáveis pelo imposto estadual.

A criação do ICM tinha por objetivo desvincular a tributação pelo imposto estadual de dois fatos jurídicos específicos, tendo em vista que o tributo que veio para substituir era o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Assim, com a inovação pretendia-se alterar o campo de incidência (anteriormente atrelado às vendas e consignações) para permitir que o ICM gravasse fatos econômicos diversos, identificados com o conceito de *operações relativas à circulação de mercadorias*. Ocorre que, por falta de conceituação explícita na legislação, a doutrina jurídica passou a definir que as hipóteses sujeitas ao ICM (hoje ICMS) se restringiriam aos negócios jurídicos que transferissem a propriedade das mercadorias. Com isso, nem mesmo as consignações (anteriormente sujeitas ao IVC) poderiam ser tributadas.

Muitos outros fatos não se subsumem ao conceito da doutrina predominante, já que não há a transferência de propriedade: as operações de *leasing* e as remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por exemplo. Assim, se adotado o conceito majoritário, não haveria a possibilidade de qualquer arrecadação para a unidade de origem nas remessas envolvendo unidades da mesma empresa, como o minério extraído em Minas Gerais e remetido para o Espírito Santo para beneficiamento; da mesma forma, o leite remetido para industrialização em fábrica de laticínios de São Paulo.

Em sintonia com a doutrina dominante, editou o Superior Tribunal de Justiça a Súmula 166: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

Poucos autores aceitam um conceito econômico relacionado com a hipótese de incidência do ICMS, isto é, que seria irrelevante a transferência de propriedade. Adotando tal vertente, o trabalho ora proposto procurará demonstrar, por intermédio da Hermenêutica Jurídica, que a tributação pelo ICMS tem por causa suficiente a movimentação da mercadoria entre os diversos agentes econômicos (extratores, produtores, mineradores, industriais, comerciantes etc.) com o fim último de fazê-la chegar até o mercado consumidor, independentemente da mudança da titularidade do bem.

Sob a ótica da interpretação histórica, será examinada a forma como o imposto estadual tem sido tratado no ordenamento jurídico, em especial quanto aos diversos enunciados introduzidos nas cartas constitucionais como determinantes de competência. A partir de tais contornos, serão abordados os limites da legislação tributária para definir e delimitar os fatos geradores dos tributos em razão das expressões utilizadas, pela Constituição da República, para conferir competências tributárias.

Os diversos conceitos doutrinários e jurisprudenciais de operação, circulação e mercadoria serão expostos e confrontados com o contido nas legislações infraconstitucionais, apontando-se as discrepâncias existentes. A sistemática de apuração do ICMS será objeto de estudo com o fim de verificar a compatibilidade entre as diferentes vertentes conceituais com a neutralidade do tributo, a partir da diretriz da não-cumulatividade. Igualmente com sede constitucional, o princípio federativo servirá de instrumento de aferição da legitimidade dos resultados arrecadatários auferidos com base nas correntes de interpretação do âmbito de incidência do imposto.

2 A CONCEITUAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E SEUS EFEITOS

A Constituição Federal (CF) atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS).¹ É cediço que cabe à lei ordinária de cada uma das unidades o exercício de tal mister, isto é, são os próprios entes federativos que criam os impostos, devendo, no entanto, guardar observância dos limites da competência que lhes é deferida pela Magna Carta, em especial quanto aos contornos da atribuição.²

Para que se saiba exatamente qual o âmbito da competência conferida, há de se indagar sobre os conceitos de *operações, circulação e mercadorias*. Assim, se os Estados, por exemplo, optarem pela previsão, na legislação, de tributação de um bem qualquer que não se enquadre no conceito de *mercadoria*, o imposto criado será inconstitucional, já que as unidades estarão exorbitando da competência prevista no texto da Carta Maior.

2.1 Operação: conceito introdutório

A maior parte da doutrina jurídica define *operação* como sendo sinônimo de *negócio jurídico*. Baleeiro assevera que “a natureza específica da ‘operação realizada’, isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal”, quase sempre se prendendo a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação, podendo, no entanto, ser outro contrato ou ato jurídico.³ Machado agrega pouco ao conceito de Baleeiro: “operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles”.⁴

¹ Para o efeito da investigação que se pretende com o presente trabalho, é irrelevante que o ICMS também abranja as prestações de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, motivo pelo qual a elas não haverá, em regra, qualquer referência.

² Não se deve deixar de registrar que as leis complementares têm atribuição constitucional de regerar genericamente os impostos, em especial com o fim de evitar conflitos entre as unidades (art. 146 da CF). Assim, as leis estaduais, instituidoras dos impostos, devem se conformar ao previsto nas leis complementares.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed., atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 385.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 25.

2.2 Circulação: uma visão geral

Prepondera no meio jurídico o entendimento de que circulação consiste na transferência da propriedade das mercadorias. Parte dos autores designa tal modalidade como sendo *circulação jurídica*.

Derzi afirma que no direito brasileiro, tanto no Direito Civil como no Direito Comercial, o contrato de compra e venda não transfere a propriedade, sendo necessário que se dê ainda a tradição⁵: “somente assim a mercadoria circula juridicamente, realizando-se o fato gerador do ICMS”. Na mesma linha, Carrazza doutrina que o dever de pagar ICMS só surge com a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade.⁶

Minoritariamente, defendem alguns a possibilidade, também, da tributação do que veio a ser denominado *circulação econômica*, isto é, a movimentação do bem entre os diversos agentes da cadeia produtiva e de comercialização (industriais, produtores, distribuidores, atacadistas, varejistas etc.). Para Machado, pode haver circulação sem que tenha havido mudança de propriedade, bastando que a coisa saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo.⁷

É importante que se consigne que unanimemente rejeita a doutrina a possibilidade de tributação da mera *circulação física*, ou seja, a simples movimentação do bem sem que se dê a transferência de propriedade ou o impulso entre agentes econômicos diversos.

2.3 Mercadoria: considerações sobre o termo

Mercadorias, sob o ponto de vista do adquirente, são os bens adquiridos com o fim de comercialização ou industrialização; para o vendedor, os bens de seu estoque, seja em atividade comercial ou industrial.

Para Machado, mercadorias são as coisas móveis que valem por si e não pelo que representam, não se incluindo os bens tais como os créditos, as ações e o dinheiro. Os imóveis, para o fim de incidência do ICMS, seriam excluídos do conceito de mercadorias por

⁵ DERZI, In: BALEEIRO, 2000, p. 378.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

⁷ MACHADO, 1999, p. 27.

receberem disciplinamento legal diverso.⁸ Em suma, o que caracterizaria uma coisa como mercadoria seria a destinação ao comércio para venda ou para produção.

Carrazza entende que a atual Carta Magna permite que o ICMS incida não só sobre *mercadorias* (bens móveis que se destinam à mercancia, ou seja, à prática de atos de comércio), como sobre *bens móveis* em geral, tendo em vista que o art. 155, § 2.º, incisos VII e IX, alínea “a”, da CF, aludem, respectivamente, *às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado e a mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.*⁹

Para Derzi, o conceito de mercadoria deve ser sempre entendido a partir de quem promove a operação de circulação (não do ponto de vista do adquirente), sob pena de não ser possível a tributação das operações de circulação no varejo, já que, para o consumidor, não há mercadorias, mas apenas bens.¹⁰

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 256.

⁹ CARRAZZA, 2001, p. 275.

¹⁰ DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 380-381.

3 OS LIMITES PARA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Importante anotar que a doutrina, desde a criação do extinto ICM, procurou delimitar o campo de incidência do imposto estadual, defendendo conceitos estritamente jurídicos para os termos concebidos pela Constituição para a definição de competência. Como visto, operação passou a ser sinônimo de negócio jurídico. A circulação, passível de tributação, segundo a maioria dos doutrinadores, apenas a que por eles veio a ser denominada como jurídica. Mercadoria, somente aquela juridicamente definida pelo Direito Comercial.

No entanto, como adiante se verá, a lei instituidora do tributo está impedida apenas de conceituar *mercadoria*; os demais termos utilizados não têm significado que preexista no universo jurídico e que leve a uma dedução única da abrangência estipulada pela Suprema Carta.

Importante destacar que, em termos tributários, os fenômenos passíveis de tributação não são, necessariamente, espécies jurídicas preexistentes. Tanto é verdade que o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe:

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

[...]

Ou seja, admite o CTN que o fato gerador abranja tanto uma situação de fato quanto uma situação jurídica. Becker assevera que no mundo pré-jurídico só existem, a rigor, duas naturezas de tributo: de renda ou de capital. O legislador escolhe, como elementos integrantes da hipótese de incidência, *signos econômicos* (fatos econômicos) ou *signos jurídicos* (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital. Reconhece Becker que o tributo grava, de forma genérica, o patrimônio ou a renda, escolhendo o legislador, para atingir tal objetivo, ato, fato ou estado de fato jurídicos ou econômicos.¹¹

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 363-365.

Assim, ao possibilitar a instituição do ICMS poderia o constituinte ter adotado, em tese, como hipótese de incidência, tanto signos econômicos como jurídicos. A opção feita pela Constituição só se aclara se adotados conceitos consagrados, até por força do disposto no art. 110 do CTN:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ora, em primeiro lugar, há de se ressaltar que a norma do Código Tributário Nacional é, evidentemente, infraconstitucional. Assim, apenas indica os limites da interpretação da regra existente na Carta Magna, ou seja, sequer é uma interpretação autêntica do significado terminológico da atribuição de competência. Tanto é verdade que, suprimida a disposição infraconstitucional, abre-se campo inédito para a investigação do alcance das expressões. O certo é que, tratando de norma geral de interpretação, segundo o art. 110 do CTN, deve a lei tributária reportar-se à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Portanto, em tema de ICMS, não haverá que extrapolar os significados de *operação, circulação e mercadoria* se tais conceitos ou institutos existirem no Direito Privado.

Mutatis mutandis, não há limites, exceto os constitucionais, para que as pessoas jurídicas exerçam as respectivas competências tributárias quando a Carta Magna não tenha utilizado institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Diríamos, de forma mais abrangente, que a definição, o alcance e conteúdo de institutos, conceitos e formas adotadas pela Constituição, são aqueles adotados de forma consagrada nos diversos ramos do conhecimento científico, tendo em vista a necessária segurança jurídica que o sistema constitucional há de inspirar. Não havendo a utilização pela Carta Suprema de conceitos notoriamente consagrados, a competência se perfaz nos limites unicamente constitucionais, considerando-se, como método principal, a interpretação sistemática das regras de tributação.

Assim, não cabe à doutrina ou à jurisprudência restringir competência tributária, conceituando, livremente, termos utilizados em dispositivos constitucionais, ainda que, para tanto, criando significados batizados como “jurídicos”. A competência pode (e deve) ser exercida guardando-se apenas os limites da Constituição. Anota Becker que ao *jurista* cabe apenas examinar a *validade* (constitucionalidade ou juridicidade) da norma: sendo válida no

plano constitucional, ela incidirá, automaticamente, tão logo se realize sua hipótese de incidência.¹²

Não impera motivo constitucional ou infraconstitucional para que haja uma delimitação do significado de expressões como *circulação* ou *operação*, já que não foram utilizados termos consagrados em qualquer ramo do conhecimento científico, muito menos do Direito Privado. Importante destacar que o constituinte tem ampla liberdade para eleger fatos econômicos ou jurídicos como hipóteses de criação de tributos. Tais fatos, pois, que consistem a hipótese de incidência, podem ser jurídicos e não-jurídicos, bem como a combinação de signos diversos.¹³

¹² BECKER, 1998, p. 412-413.

¹³ Leciona BECKER, 1998, p. 396-398:

“Rara é a hipótese de incidência cujo conteúdo consiste num único fato. Quase sempre aquele conteúdo é formado de dois ou mais fatos, diferentes ou idênticos, jurídicos ou não jurídicos, reunidos uns aos outros, nas mais diversas combinações de gênero, número e espécie.

[...]

A regra jurídica de tributação que tiver escolhido (dentre os múltiplos fatos que integram a composição de sua hipótese de incidência) o *fato econômico consistente na existência da renda* para servir de base de cálculo, terá criado tributo com o gênero jurídico do *imposto de renda*.

Desde logo, cumpre lembrar que aquele fato econômico da renda não é mônade. Embora a renda configure o núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência do imposto de renda, ela (a renda) entra para a composição desta hipótese cercada de *elementos adjetivos* da mais diversa natureza (econômica ou jurídica).

Além disso, o acontecimento daquele núcleo e destes elementos adjetivos está condicionado no tempo e no espaço, isto é, o fato econômico da existência de renda que configura o núcleo e os fatos que realizam os elementos adjetivos deverão acontecer no tempo e no lugar que a regra jurídica predeterminou para cada um daqueles fatos.

A falta de um único fato (núcleo ou elemento adjetivo), ou o seu acontecimento em diferente tempo ou lugar, deixa *irrealizada* a hipótese de incidência e paralisa a incidência da regra jurídica criadora do imposto de renda.

Por isso, dizer - como é costume na doutrina tradicional - que o ‘fato gerador’ do imposto de renda consistiria na ‘disponibilidade econômica de uma renda’, é estabelecer uma definição insuficiente e impraticável, pois ela não corresponde à verdadeira estrutura lógica da regra jurídica do imposto de renda. Na composição da hipótese de incidência do imposto de renda, às vezes, entra a disponibilidade jurídica da renda; outras vezes, a disponibilidade econômica.

Exemplo de disponibilidade *jurídica* de renda: o vendedor de mercadoria ou imóvel, à prestação, tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas; porém não tem a disponibilidade econômica da renda, esta somente ocorrerá com o *pagamento* das prestações. Outro exemplo de disponibilidade *jurídica* de renda: o dividendo creditado (ou simplesmente aprovado por deliberação de assembléia) e ainda não pago.

Por outro lado, a disponibilidade *econômica* da renda acontece toda vez que uma pessoa titular de um *direito de crédito* qualquer (consistente, no todo ou em parte, numa renda) recebe a *prestação* que satisfaz esse direito de crédito.” [destaques da obra original]

4 A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO

4.1 Métodos de Interpretação

Como, então, investigar o significado dos termos utilizados pela Constituição para atribuir competência tributária e que não vêm do Direito Privado? A Ciência Jurídica disponibiliza algum método para tal mister? O presente capítulo tem por objetivo justificar os métodos interpretativos que serão utilizados para a investigação do significado dos termos *mercadoria, operação e circulação* e do próprio instituto da não-cumulatividade (que adiante será abordado), em especial quando não houver, no próprio direito posto, qualquer orientação segura do caminho que deva ser percorrido.

Anota Carvalho que o direito pressupõe a interpretação, assim entendida a atividade que tem por fim construir o conteúdo, o sentido e o alcance das normas jurídicas¹⁴: “interpretar é criar, produzir, elaborar sentido”. Grau alerta que aquilo que se interpreta são os textos normativos, transformando-os em normas.¹⁵ O significado (a própria norma) é o resultado da tarefa interpretativa.

Quando se trata de interpretação da Constituição, anota Dantas que devem ser considerados os princípios e valores constitucionais, mesmo quando nos deparamos com regras que aparentemente se aplicam perfeitamente a situações concretas. Não poucas vezes, de um mesmo enunciado podem ser extraídos sentidos diversos.¹⁶ Citando Konrad Hesse, registra que a Constituição expressa valores integrantes das mais diversas ideologias, representando a sociedade hipercomplexa que a instituiu.¹⁷ Assim, acaba por tentar contemplar as diversas concepções do mundo vigentes na sociedade, muitas das vezes contraditórias. Tal quadro se agrava pelas tensões dos diversos agentes sociais, razão pela qual não poucas vezes a Constituição regula, apenas em linhas fundamentais, sem a pretensão de codificação, os temas relevantes para a sociedade. Para Stern, com o fim de garantir um mínimo de segurança e estabilidade, é a própria Constituição que deve determinar aquilo que

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 93-99.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, *passim*.

¹⁶ DANTAS, David Diniz; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação constitucional no pós-positivismo: teoria e casos práticos**. São Paulo: Madras, 2004, p. 222.

¹⁷ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. 20. ed. alemã. Porto Alegre: Sergio Antomo Fabris, 1998, *apud* DANTAS, 2004, p. 184-186.

deve permanecer fixo ou como um sistema aberto, isto é, que permita a alteração legítima das normas em razão das exigências sociais.¹⁸

Dantas registra ainda que não se deve esquecer que toda interpretação jurídica tem caráter político *latu sensu*, já que o intérprete é chamado a valorar motivos, ainda que sob enfoque da própria Constituição, pois suas normas se caracterizam pela elevada carga de politicização, em especial quando nos reportamos aos princípios que positivam valores políticos.¹⁹ Grau, mencionando Hassemer, assevera que a compreensão é um processo de aproximação entre o sujeito e o objeto.²⁰ Não se trata de mera contemplação, mas uma transformação recíproca que é afetada pela história vital do indivíduo e pelo contexto das tradições sociais. E mais: o intérprete é condicionado, colocando-se de forma preconceituosa perante a norma a interpretar, já que tem sua cultura jurídica, filosófica, religiosa e política, estando ainda inserido em contextos que influenciam sua personalidade sendo inútil qualquer tentativa de separar racionalidade e personalidade da compreensão.²¹ Exatamente por isso, Grau adverte que a neutralidade do intérprete só existe nos livros.²²

Kelsen registra que o ato jurídico de execução corresponde a um dos possíveis significados da norma jurídica, sendo esta apenas uma moldura dentro da qual se apresentam várias possibilidades, todas igualmente certas, ainda que apenas uma venha a ser positivada.²³

Entre os métodos de interpretação, destacamos os métodos clássicos: o literal ou gramatical, o histórico, o teleológico e o sistemático. Registre-se que Savigny repudiava a adoção livre de um dos métodos tradicionais, já que, em seu entendimento, uma interpretação bem-sucedida implicaria a atuação conjugada de todos eles.²⁴ Para Maximiliano, no meio está a virtude, isto é, os diversos processos se completam para o alcance da verdade e da justiça.²⁵

¹⁸ STERN, Klaus. **Derecho del Estado de la República Federal Alemana**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987, p. 222 e 223, *apud* DANTAS, 2004, p. 186-187.

¹⁹ DANTAS, 2004, p. 212.

²⁰ HASSEMER, Winfried. *Hermenêutica y derecho*. Anales de la Cátedra Francisco Suarez 25. [s.l.]: Universidade de Granada, 1985, p. 73, *apud* GRAU, 2006, p. 115.

²¹ BRUM, Nilo Barros de. **Fundamentos retóricos da sentença penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 85, *apud* GRAU, 2006, p. 116.

²² GRAU, 2006, p. 211.

²³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Versão condensada pelo próprio autor. 2. ed. rev. da trad. de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 116-117.

²⁴ SAVIGNY, Von F. K., **System des heutigen Römischen Rechts**, I, [s.l.n.], 1840, p. 215, *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007., p. 457.

²⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 104.

Dantas agrega, aos clássicos, os seguintes métodos: (a) tópico-problemático, (b) hermenêutico concretizador; (c) científico espiritual; e (d) a metodológica jurídica normativa-estruturante.²⁶

4.1.1 Método Hermenêutico Clássico

4.1.1.1 Método literal ou gramatical

Pelo método literal ou gramatical, o intérprete limita-se à construção gramatical em que se exprime o comando interpretativo.

Ferraz Jr. explica que a doutrina, quando se depara com uma questão léxica, costuma falar em interpretação gramatical. As questões léxicas se referem à conexão das palavras nas sentenças. Pressupõe-se que a ordem das palavras e a forma como estão conectadas determinam o significado da norma. Tal método obriga o intérprete a ficar atento aos equívocos naturalmente produzidos pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexões léxicas.²⁷

Bonavides registra que o emprego do método leva, em primeiro lugar, à prevalência do sentido técnico dos vocábulos e, a seguir, à acepção corrente. Não obstante, não se deve desprezar a acepção comum, já que a norma jurídica não é destinada apenas a especialistas, mas à coletividade, nem sempre capaz de compreender termos técnicos.²⁸ Esta observação terá importância para a análise do significado dos termos operação e circulação empregados na Constituição.

Conforme anota Dantas, o método literal é apenas um ponto de partida, uma demarcação de fronteiras, já que a compreensão de cada uma das palavras ou frases não permite, na maior parte das vezes, a conclusão da exata acepção na qual foram utilizadas. Não poucas vezes, é necessário que concepções sejam desenvolvidas a partir de conceitos mencionados nos textos normativos, atividade que exige o manuseio de fontes diversas do

²⁶ DANTAS, 2004, *passim*.

²⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução do Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed.. São Paulo: Atlas, 2007, p. 289.

²⁸ BONAVIDES, 2007, p. 440.

próprio direito e valorações do intérprete. Textos aparentemente claros não implicam a desnecessidade de opções e escolhas, já que a interpretação, como já mencionado, não se resume a uma atividade meramente cognoscitiva. Acrescente-se, ainda, que o legislador, ao analisar a realidade a partir da qual elabora a hipótese da norma, deixa escapar importantes aspectos, fazendo com que o caso deixe de ser simples ato de subsunção.²⁹

4.1.1.2 Método histórico

Pelo método histórico, investigam-se os trabalhos legislativos que levaram à produção do enunciado, procurando-se desvendar as razões pelas quais as regras foram inseridas no ordenamento.

Ferraz Jr. aduz que a interpretação histórica recomenda a utilização dos precedentes normativos para entender os motivos que levaram à edição do novo diploma.³⁰ Por outro lado, o levantamento das condições a ela contemporâneas também são úteis para revelar as funções do comportamento e das instituições e as respectivas implicações com as palavras e sentenças que se investiga, em especial se representam símbolos vagos.

Às vezes, a investigação dos trabalhos legislativos leva à identificação de texto final elaborado com “indeterminação intencional”, observa Dantas, como ocorrido durante a última constituinte brasileira, face à necessidade de composição políticas de diferentes ideologias.³¹ Em entrevista ao jornal O Globo, o então presidente do STF, Nelson Jobim, relatou³²:

A aprovação das leis depende da ambigüidade do texto. Quando fui deputado, o doutor Ulysses (Guimarães, presidente da Assembléia Constituinte) pedia para eu escrever os artigos da Constituição. Eu mostrava para ele o texto tecnicamente perfeito, sem brechas. Mas aí o texto só tinha 20% dos votos. Então eu redigi outros textos, aumentando o nível de ambigüidade, até chegar no ponto do acordo. Faz parte do jogo democrático.

Portanto, o intérprete não deve deixar de considerar que o ordenamento jurídico é elaborado em contextos políticos. Pode ser fruto de determinadas correntes ideológicas; em

²⁹ DANTAS, 2004, p. 235.

³⁰ FERRAZ JR., 2007, 299.

³¹ DANTAS, 2004, p. 224.

³² JOBIM, Nelson. Entrevista Helena Chagas; Carolina Brígido e Lydia Medeiros. É preciso utilizar instrumentos mais eficazes. **O GLOBO**, Rio de Janeiro, 7 jul. 2004, p. 13.

outras oportunidades, resulta de composição de tendências contraditórias. Não poucas vezes, o Poder Legislativo remete ao Poder Judiciário a tarefa de produzir, nos atos decisórios, a norma propositalmente ausente nos textos legislativos, já que estes, quando elaborados, não encontraram campo político adequado para a produção de um texto suficientemente claro e objetivo.

Ainda que raramente, podemos nos deparar com a chamada interpretação autêntica. Neste caso, o ato interpretativo é produzido pela própria fonte jurídica que emanou a disposição legal objeto da interpretação. É o que se pode observar no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que define o momento da extinção do crédito tributário “para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

4.1.1.3 Método teleológico

O pressuposto do método teleológico é o de que é possível extrair um propósito das normas.³³

Divide-se o método teleológico entre os subjetivistas, que procuram alcançar a intenção dos autores do texto, e os objetivistas, que buscam o fim que estaria contido no próprio enunciado.

Para o fim do presente trabalho, tanto o método histórico quanto o teleológico serão utilizados para o fim de demonstrar que a transposição do IVC para o ICM tinha por objetivo desvincular o tributo estadual de fatos jurídicos consagrados em outros ramos do direito, fazendo com que o imposto tivesse por hipótese de incidência fenômenos econômicos.

Bonavides lembra que as normas constitucionais, por sua própria natureza, têm conteúdo político e social, sendo sujeitas a um influxo político considerável que se reflete sobre as normas e sobre o método interpretativo aplicável. Por isso, sob pena de violentá-las, não se deve dar uma interpretação mecânica, mas considerar os fins, cujo teor axiológico se assenta nos princípios com que a ideologia tutela o próprio ordenamento. A interpretação constitucional demanda o equilíbrio dos planos jurídico e político.³⁴

³³ FERRAZ JR., 2007, p. 303. p. 303.

³⁴ BONAVIDES, 2007, p. 461-463.

4.1.1.4 Método sistemático

No método sistemático, o intérprete coteja a norma em debate com outros comandos normativos existentes no Direito Positivo. Segundo Maximiliano, comparam-se dispositivos do mesmo repositório ou de leis diversas, referentes ao mesmo objeto, considerando que cada preceito é membro de um grande todo. O direito possui uma unidade, havendo interdependência metódica e finalística entre os dispositivos.³⁵

Ferraz Jr. ensina que as questões lógicas referem-se à conexão de uma expressão dentro de um contexto; as questões sistemáticas, à conexão das sentenças num todo orgânico.³⁶ Quando falamos em interpretação sistemática, a mais importante recomendação é que qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema a fim de manter a coerência do todo.

É importante que se registre que nem sempre as normas jurídicas têm linguagem técnica precisa. Os mesmos defeitos da linguagem natural podem até mesmo ser detectados em enunciados da Carta Magna. Por exemplo, o § 5º do art. 184 e o § 7º do art. 195 concedem isenção, apesar da doutrina, unanimemente, se referir a tal instituto como imunidade. Da mesma forma, o inciso IX do § 2º do art. 155 se refere a ativo fixo, terminologia há tempos ultrapassada. Reafirmamos que os termos operação e circulação, como adiante será demonstrado, são palavras utilizadas sem conotação técnica, mas com significados ordinários.

Coelho aduz que as normas são derivadas do sistema jurídico como um todo, resultando da conjugação de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis, editados em épocas diferentes por corpos legislativos.³⁷ Na mesma linha, Carvalho ensina que a norma jurídica é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo. Os dispositivos de um diploma podem não definir todas as noções necessárias para a integração do juízo, havendo a premência de consultar outros textos de direito em vigor.³⁸ Neste particular e por força do art. 110 do CTN, a compreensão do significado da palavra mercadoria, no contexto da hipótese de incidência do ICMS, reporta o intérprete à legislação pertinente ao direito comercial ou empresarial.

³⁵ MAXIMILIANO, 2006, p. 104 e 105.

³⁶ FERRAZ JR., 2007, p. 289.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 26.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: nos termos da Constituição Federal de 1988. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 8.

Para Torres a interpretação, embora se vincule ao texto, nele não se deixa aprisionar, já que o texto não se confunde com a própria norma.³⁹ A necessidade de uma interpretação sistemática é demonstrada por Carrazza exatamente no pressuposto de que a norma jurídica há de ser buscada num conjunto de atos normativos: o intérprete, entrando em contato com um texto legislado, busca definir-lhe o sentido, o significado, a força e o alcance, integrando-o no sistema jurídico; para tanto, não poucas vezes é necessário que vá ao encontro de enunciados em outros diplomas para, só então, conseguir extrair uma norma jurídica.⁴⁰ Grau anota que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado algum.⁴¹ Para Bonavides, na interpretação sistemática concebe-se a norma como parte de um sistema (a ordem jurídica), que compõe uma unidade a emprestar-lhe o verdadeiro sentido, impossível de se obter se a considerássemos insulada.⁴²

Para Machado, a interpretação sistemática e a teleológica devem prevalecer, em especial quando confrontada com a literal que, utilizada isoladamente, pode levar a verdadeiros absurdos.⁴³ Segundo Carvalho, o método de interpretação literal, como critério isolado de exegese, levaria ao entendimento de que até mesmo os meramente alfabetizados estariam credenciados a extrair, do ordenamento, todas as normas, ainda quando presentes textos confusos e lacunas. O jurista, anota Carvalho, deve se debruçar sobre textos obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, razão pela qual o método literal não se presta, isoladamente e sempre, para permitir que a essência dos institutos seja apreendida. No método sistemático, o intérprete se volta para o sistema jurídico com seus múltiplos comandos normativos: “o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga os postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras”.⁴⁴

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de integração e interpretação do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 217.

⁴⁰ CARRAZZA, 2001, p. 152 e 153.

⁴¹ GRAU, 2006, p. 44

⁴² BONAVIDES, 2007, p. 445.

⁴³ MACHADO, 1997, p. 82.

⁴⁴ CARVALHO, 1991, *passim*.

4.1.2 Método tópico-problemático

Segundo Dantas, a tópica se afasta do método dedutivo, utilizando-se do método dialético.⁴⁵ Os próprios interlocutores impõem os limites, concentrando-se no problema concreto e não no contexto sistemático. Partindo-se do pressuposto de que os textos normativos não permitem a dedução, a interpretação considera a lei face ao seu caráter aberto, razão pela qual busca criar a norma a partir do caso concreto.

O método tópico não supõe uma revisão ou superação dos métodos clássicos de interpretação. Trata-se de um modo peculiar de fundamentar o discurso jurídico, adotando-se certo consenso como ponto de partida que, no entanto, não prescinde da necessária fundamentação, conjugando-se com outros métodos, em especial com o pensamento sistemático.

Para melhor compreensão, é útil que se considere, conforme anota Grau, que não há hierarquia entre os métodos clássicos. Dessa forma, não poucas vezes, eles acabam por funcionar como justificativas a legitimar os resultados que o intérprete pretende alcançar.⁴⁶

4.1.3 Método hermenêutico-concretizador

No método hermenêutico-concretizador, o problema concreto é enfatizado de tal forma que a norma será concretizada a partir de uma situação específica (não há norma sem um problema real). O intérprete desempenha um papel criador, já que compreende o conteúdo de uma norma a partir de um contexto histórico combinado com suas próprias opções político-ideológicas. O dever de fundamentação, no entanto, evita o arbítrio, já que a concretização vincula-se não só com o problema concreto, mas, também, com as normas (princípios e regras).⁴⁷

Conforme Bonavides, o método pressupõe uma compreensão prévia do conteúdo da norma, vinculada ao problema cuja solução se busca.⁴⁸ Tal atividade deve ser continuamente

⁴⁵ DANTAS, 2004, p. 240 e ss.

⁴⁶ GRAU, 2006, p. 108 e 109.

⁴⁷ DANTAS, 2004, p. 245.

⁴⁸ BONAVIDES, 2007, p. 481 e 482.

revista e corrigida a cada caso concreto. De toda forma, a concretização e a compreensão se dão de forma unitária e em razão de um caso concreto.

4.1.4 Método científico-espiritual

O Método Científico-Espiritual consiste, basicamente, na exigência da interpretação constitucional considerar a necessidade de integração dos valores subjacentes ao texto. Trata-se de um afastamento do formalismo e uma aproximação com os valores sociais que se imporiam ao próprio texto. Enfim, atribui à interpretação constitucional um significado valorativo.⁴⁹

Bonavides destaca que o método indica a necessidade de que a interpretação da Constituição se dê com a percepção global de que ela tutela valores primários e superiores do ordenamento estatal.⁵⁰ A Constituição deve ser apreciada globalmente, em seus aspectos teleológicos e materiais, cabendo ao intérprete prender-se à realidade da vida, conectando-se com os aspectos políticos (e não só com os jurídicos) e extraindo os mais distintos sentidos conforme os tempos, a época e as circunstâncias. Os fatores extraconstitucionais (metajurídicos) não são menosprezados, mas participam da operação de amoldar a Constituição às realidades sociais.

Não se deve perder de vista, como registra Grau, que o intérprete atua segundo a lógica da preferência, ou seja, escolhe entre várias possibilidades corretas, entre várias interpretações possíveis, cabendo-lhe a justificação e não a demonstração da norma.⁵¹

4.1.5 Metodica jurídica-estruturante

Pela metodica jurídica-estruturante, a norma é o resultado obtido a partir dos textos normativos. A norma não está no texto, mas dele é extraída. A partir de um caso concreto, a

⁴⁹ DANTAS, p. 248.

⁵⁰ BONAVIDES, 2007, p. 487 a 480

⁵¹ GRAU, 2006, p. 39 e 118.

interpretação levará à produção da própria norma, evidenciando a concretização como uma atividade criadora.⁵²

O intérprete constrói a norma durante o processo de concretização, que é produção e não mero descobrimento, pois a norma não está integralmente no texto, congregando elementos da realidade: “o ordenamento jurídico é formado e conformado pela realidade”.⁵³

Bonavides registra que a metódica estruturante faz com que os seguintes aspectos sejam considerados na concretização da norma: os elementos metodológicos clássicos de interpretação, os elementos do âmbito da norma, os elementos dogmáticos, os elementos teóricos de uma teoria da Constituição, os elementos técnicos de solução e os elementos político-jurídicos ou político-constitucionais.⁵⁴

4.2 Princípios de interpretação constitucional⁵⁵

Tratando o presente trabalho de matéria atinente à interpretação da Constituição, é necessário que também conheçamos os princípios que norteiam tal tarefa.

Leciona Dantas, apoiado em Canotilho, que pelo princípio da unidade, mais do que um conglomerado de normas, a Constituição tem uma harmonia interna.⁵⁶ A unidade, no entanto, não pressupõe ausência de contradições entre preceitos, mas, ao contrário, determina que esforços sejam desenvolvidos como o fim de equilibrar as divergências e tensões.

O princípio do efeito integrador implica a necessidade de que a solução dos conflitos privilegie a integração política e social e o reforço da unidade política, utilizando-se, para tanto, da interpretação sistemática.

Pelos princípios da força normativa e da máxima efetividade, devem ser privilegiadas as soluções que fortaleçam a eficácia e permanência da Constituição, a partir de seus pressupostos normativos.

O princípio da concordância prática ou harmonização se traduz na exigência de combinar princípios conflitantes de tal forma que nenhum deles venha a ser totalmente

⁵² DANTAS, 2004, p. 250 e ss.

⁵³ GRAU, 2006, p. 79.

⁵⁴ BONAVIDES, 2007, p. 507.

⁵⁵ DANTAS, 2004, p. 261 e ss.

⁵⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, [s.d.], p. 1096, *apud* DANTAS, 2004, p. 261.

sacrificado. Se não há hierarquia entre princípios, eventual prevalência de um deles em específico caso concreto deve guardar proporcionalidade, de forma a não implicar o total esvaziamento do outro.⁵⁷

Os ensinamentos extraídos da presente passagem serão particularmente úteis quando investigarmos as conclusões possíveis quanto à abrangência da hipótese de incidência do ICMS e os efeitos causados no princípio federativo e no denominado princípio da não-cumulatividade. Isto é, se as diferentes formas de interpretação permitem a harmonização das diretrizes constitucionais ou se, ao contrário, acabam por torná-las ineficazes.

4.3 O ordenamento jurídico enquanto sistema

Ainda no âmbito da interpretação, é importante que se tenha em mente que o ordenamento jurídico é um sistema e como tal deve ser considerado no momento em que o intérprete, lançando mão das técnicas de hermenêutica, procura extrair a norma aplicável a um caso concreto a partir do complexo de regras e princípios disponíveis. As lições que se seguem são extraídas precipuamente de Bobbio.⁵⁸

Para que se possa falar em sistema é necessário que as normas que compõem um certo ordenamento, ao se relacionarem, mantenham uma certa coerência entre si.⁵⁹ Exatamente por isso, quando falamos em interpretação sistemática estamos partindo do princípio que podemos recorrer ao “espírito do sistema” para extrair normas, mesmo contra uma interpretação meramente literal das regras.

A idéia de sistema exclui a possibilidade de incompatibilidade de regras. Assim, quando o intérprete se defronta com uma incompatibilidade, o sistema não perde sua consistência; ao contrário, se mantém pela exclusão de uma delas ou até mesmo das duas, total ou parcialmente.

⁵⁷ Para Grau (2006, p. 188-194), a proporcionalidade tem sido banalizada e tomada como se fosse um princípio superior. Para ele, nem a proporcionalidade e nem a razoabilidade constituem princípios, mas postulados normativos de interpretação e aplicação do direito. A proporcionalidade nada mais seria do que um novo nome dado à equidade.

⁵⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, *passim*.

⁵⁹ Menciona Grau (2006, p. 207) que cada direito não é um mero agregado de normas, mas um conjunto dotado de unidade e coerência, sendo que os princípios têm função importante para a manutenção de tais características.

A *antinomia* consiste exatamente na incompatibilidade e que pode ser verificada em três hipóteses:

- a) quando uma norma *ordena* que algo seja feito e outra *proíbe* que se faça;
- b) quando uma norma *ordena* que algo seja feito e outra *permite* que não se faça;
- c) quando uma norma *proíbe* que algo seja feito e outra *permite* que se faça.

Para que ocorra a antinomia ainda é necessário que as duas normas pertençam ao mesmo ordenamento e que tenha o mesmo âmbito de validade.

Há, no entanto, o que se poderia chamar de *antinomia imprópria*, como no caso de o mesmo ordenamento se inspirar em valores que aparentemente se contrapõem. Tal se dá, com frequência, em relação aos princípios (liberdade e segurança, v.g.).⁶⁰

Uma outra categoria de antinomia são as *antinomias teleológicas* que se caracterizam pela oposição entre a norma que prevê o meio e aquela que prescreve o fim, de tal forma que quando se aplica aquela não se obtém o prescrito nesta.

A maior parte das antinomias se resolve pelo manuseio dos critérios cronológico (prevalece a regra posterior), hierárquico (prevalece a regra hierarquicamente superior) ou o da especialidade. Para os fins do presente trabalho, este último critério adquire grande importância como adiante se verá.

Pela especialidade, a regra especial afasta a mais geral, ainda que para subtrair apenas fatos específicos da subsunção da regra de maior extensão. Neste caso, temos o que se denomina *antinomia total-parcial*. É possível que se depare com uma norma especial hierarquicamente inferior incompatível com uma superior-geral. Em regra, prevalecerá o critério hierárquico; no entanto, “a exigência de adaptar os princípios gerais de uma Constituição às sempre novas situações leva freqüentemente a fazer triunfar a lei especial, mesmo que ordinária, sobre a constitucional”.⁶¹

Pode ocorrer antinomia entre regras que guardem o mesmo status tanto sob o ponto de vista cronológico quanto hierárquico e de especialidade. Neste caso, cabe ao intérprete, em vista do caso específico, avaliar quais os valores que devem merecer proteção maior, sem perder de vista a necessidade, sempre que possível, de preservar as duas, guardando-se a proporcionalidade normativa em face do fato concreto. Elimina-se a aparente

⁶⁰ Torres (2000) registra que, quando se tratam de princípios, a contradição é apenas aparente, resolvendo-se pela ponderação em razão dos interesses em litígio.

⁶¹ BOBBIO, 1999, p. 109.

incompatibilidade (e não uma ou as duas regras). As duas regras continuam a subsistir no ordenamento, havendo o afastamento (total ou parcial) em razão do substrato fático. Em outra oportunidade, a solução poderá se dar de forma invertida. Assim, podemos falar em perda momentânea da eficácia, mas não da própria validade. Isto se dá, conforme observa Grau, pelo fato de que a norma é produzida não apenas a partir do ordenamento jurídico, mas, também, a partir dos elementos do caso: interpretam-se o caso, o texto e a realidade no momento histórico em que se opera a interpretação.⁶²

4.4 Princípios e regras

Norma é gênero da qual são espécies os princípios e as regras.

Bonavides, com apoio em Ricardo Guastini, lembra a existência de seis distintos conceitos de princípios⁶³: a) normas com alto grau de generalidade; b) normas com alto grau de indeterminação, requerendo, por isso, integração por via interpretativa; c) normas de caráter programático; d) dispositivos que exprimem normas com posição hierárquica elevada nas fontes do Direito; e) normas que desempenham função importante ou fundamental no sistema jurídico ou político unitariamente considerado; f) normas dirigidas aos órgãos de aplicação com a função de apontar as aplicáveis nos diversos casos.

Relata Dantas a existência de proposições básicas para a separação dos princípios e das regras.⁶⁴ Citando Alexy, registra que o critério mais utilizado é o da “generalidade”, isto é, os princípios são normas dotadas de alto grau de generalidade.⁶⁵ Por outro lado, os princípios são normas que podem ser cumpridas em graus diversos, como o que se dá quando nos deparamos com uma colisão de princípios. Para Alexy, mencionado também por Grau, os princípios são normas que ordenam uma ação na maior medida possível.⁶⁶ Tratam-se, pois, de mandamentos de otimização, permitindo o cumprimento em diferentes graus, segundo as

⁶² GRAU, 2006, p. 32.

⁶³ GUASTINI, Riccardo, *Dalle fonti alle norme*. Turim: [s.n.], 1990, p. 112-120, *apud* BONAVIDES, 2007, p. 27-258.

⁶⁴ DANTAS, 2004, p. 61 e ss.

⁶⁵ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. 2 reimpression. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p.183, *apud* DANTAS, 2004, p. 62.

⁶⁶ ALEXY, Robert. *Theorie der grundrecht*. Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1986, p. 75-77, *apud* GRAU, 2006, p.182.

possibilidades jurídicas e materiais efetivas. Eros Grau cita ainda Zagrebelsky⁶⁷, segundo o qual as regras já trazem em seu âmbito a determinação das circunstâncias nas quais algo será devido ou não; os princípios, ao contrário, não predeterminam os casos, mas apenas as orientações gerais para indefinidas situações. As regras indicam qual é a ação ordenada; os valores, qual a conduta adequada.

Seria típica dos princípios a *antinomia imprópria*, vista acima, que admite a ponderação. A colisão entre regras, diferentemente, se daria pela perda da validade de uma delas (as regras são cumpridas ou descumpridas). Os conflitos entre regras se dariam no âmbito da validade; nos princípios, a solução se daria no plano dos valores. “As regras vigem, os princípios valem”.⁶⁸

Para Atienza e Manero, a diferença entre princípio e regras se daria no plano da indeterminação (não ocasionada pela vagüidade) no plano estrutural, ou seja, mesmo após se eliminar qualquer imprecisão de linguagem, ainda assim os princípios teriam pressupostos fáticos ausentes ou fragmentados, impossibilitando que se saiba com precisão se devem ser aplicados ao caso.⁶⁹ A diferença entre princípios e regra não seria qualitativo (vagüidade), mas de grau: os princípios são criações do direito obtidos pela via da interpretação, não existindo em momento anterior à argumentação. Não é o enunciado ligüístico que separa os princípios das regras, mas a forma como a interpretação faz prevalecer uma norma quando em colisão com outra é que a caracteriza como um princípio.

É bom que se registre a existência de uma corrente que entende totalmente infrutífera a tentativa de separação, já que semelhanças e diferenças seriam encontradas na classe das normas.

Vêm os princípios sendo sistematicamente utilizados como obstáculos intransponíveis à aplicação de regras que a eles seriam hierarquicamente inferiores. Grau, citando Vittorio Itália, aponta uma tendência para transformar a legislação em uma “legislação de princípios”, uma “fábrica de princípios”.⁷⁰ Relata ainda que a última década do século passado foi marcada pelo “paradigma dos princípios”:

Mas isso se passou de tal modo que, por um lado, foram eles banalizados e, por outro lado, grande parte do que tem sido referido como doutrina em torno deles dá

⁶⁷ ZAGREBELSCY, Gustavo. *Manuale di Diritto Costituzionale I* – il sistema delle fonti del diritto. Reimpressão, Torino: UTET, 1990, p.107, *apud* GRAU, 2006, p. 181-182.

⁶⁸ BONAVIDES, 2007, p 288.

⁶⁹ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Sobe principios y reglas*. Doxa, n. 10, Espanha, 1991, *apud* DANTAS, 2004, p. 75 e ss.

⁷⁰ ITALIA, Vittorio, *La fabbrica delle leggi*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1994, p. 156 e ss, *apud* GRAU, 2006, p. 209.

testemunho acabado de que as pessoas que possuem inteligência bem formada correm sempre o risco de supor que a criatividade de que são dotadas é suficiente para suprir a falta de leitura de que padecem.⁷¹

Para Greco, deve-se afastar a idéia de uma “ditadura dos princípios”. Os princípios são elementos indispensáveis, fundamentais, essenciais à conformação do direito, mas o abandono das normas específicas que regulam as condutas concretas em nome de uma supremacia dos princípios, “é o melhor meio para deixar passar uma ideologia disfarçada (em geral, totalitária)”.⁷²

⁷¹ GRAU, 2006, p. 46.

⁷² GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 126.

5 O CONCEITO DE MERCADORIA NO DIREITO PRIVADO

A maior parte dos autores manifesta a necessidade de se reportar ao conceito de mercadoria adotado pelo Código Comercial, tendo em vista o disposto no já referido art. 110 do CTN, anteriormente transcrito. Neste sentido, Machado, ao afirmar que o termo mercadoria deve ser entendido no sentido que lhe atribui o Direito Comercial, não podendo ser alterado pelo legislador ordinário, porque se trata de conceito utilizado pela Constituição para atribuir competência tributária.⁷³

Ensina Greco que o exame do art. artigo 191 do Código Comercial mostra que o legislador pretendeu abranger, no conceito de mercadoria, tanto as *res corporales* (coisas móveis tangíveis) como as *res incorporales* (criações do ordenamento jurídico como títulos e ações de companhias).⁷⁴

Comerciante, segundo Santos, é a pessoa que exerce a mercancia pela prática habitual de atos de comércio, servindo de mediador entre a procura e a oferta com o fim de especular. Segundo o mesmo autor, existem as seguintes acepções em que pode ser tomado o vocábulo comércio: a) na geral; b) na econômica; c) na jurídica. Sob o ponto de vista jurídico, o comércio, em seu sentido estrito, abrange tudo quanto diz respeito às atividades da profissão mercantil: são os atos que têm por objeto operar e facilitar as trocas dos produtos da natureza ou da indústria, com a finalidade de tirar qualquer lucro. Comércio, portanto, é a série de atos que se interpõem, entre produtores e consumidores, com o propósito de lucro, efetuando ou facilitando a circulação da riqueza. Do exercício do ato de comércio surge a qualidade de comerciante e a aplicação da lei comercial, ainda que uma só das partes seja comerciante.⁷⁵

Vemos, na mesma obra, que é conveniente distinguir os atos de comércio em duas categorias a) os que tiram o seu caráter da lei; b) e aqueles cuja comercialidade depende da qualidade comercial de quem os pratica. Os primeiros são reputados comerciais *juris et de jure*, não admitindo prova em contrário. Segundo os autores, seriam atos de comércio, entre outros, por determinação da lei: as operações de câmbio, banco e corretagem e as empresas de depósitos, de expedição, consignação e transporte de mercadorias. Por se tratar de uma disposição exemplificativa, podem ser incluídos atos outros, ainda que não expressamente

⁷³ MACHADO, 1999, p. 136 e 191.

⁷⁴ GRECO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000b, p. 87-88.

⁷⁵ SANTOS, J. M. de Carvalho *et al.* **Repertório enciclopédico do direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi, [19--], p. 385-397.

designados pelo Código Comercial brasileiro, inclusive a compra e venda de imóveis.⁷⁶ Alguns códigos estrangeiros mencionam, *v.g.*, os seguintes atos como sendo considerados comerciais: a) a compra e a revenda de bens imóveis, quando essas operações são feitas com o fim de especulação comercial; b) a compra e venda de partes ou ações de sociedades comerciais; c) as operações de bancos públicos; d) as letras de câmbio, ou outros efeitos à ordem ou ao portador; e) a compra para a revenda, de títulos da dívida pública; f) as empresas de construções de trabalhos públicos ou privados; g) os warrants.

Vimos, pois, conceitos de comércio e de comerciante amplos no Código Comercial, a ponto de abranger uma gama enorme de atividades. Santos oferece-nos o conceito de mercadoria diretamente relacionado com os termos acima explorados⁷⁷:

Chamamos *mercadoria* a tudo o que é susceptível de se comprar e vender.

Ercole Vidari ensina que a coisa comercial por excelência pode-se dizer mercadoria.

J. X. Carvalho de Mendonça diz que todos objetos de comércio vendido ou locado são mercadorias.

Quando as coisas entram em atividade mercantil, entram na circulação econômica, tomam o nome específico de mercadoria – *commerciam quasi comutatio mercium*.

Para Supino, não há diferença entre coisas e mercadorias, distinguindo-se apenas pela destinação.

Como se vê, mesmo sendo respeitados os limites estabelecidos pelo art. 110 do CTN, a definição de mercadoria aceita no Direito Privado é bastante elástica, abrangendo bens outros do que os que normalmente vêm sendo aceitos pela doutrina e jurisprudência como

⁷⁶ “Por muito tempo perdurou como dominante a doutrina, segundo a qual a compra e venda de imóveis não podia ser considerada nunca como ato de comércio.

Invocava-se como fundamento dela o texto do art. 191 do Cód. Com., reproduzido, com outras palavras, pelo art. 19, § 1º do Decr. n. 737, de 1850, que se referiam apenas a ‘efeitos móveis e semoventes’.

Por exclusão, portanto, é que esses dispositivos legais não admitiam os imóveis como objeto de ato de comércio. Doutrinariamente encarada a questão, todavia, nada existia que vedasse aquela possibilidade. Só o texto da lei era o obstáculo.

Como bem adverte Jean Escarra, a opinião tradicional é, com efeito, discutível se se considerar o número de operações imobiliárias, que tendem a tomar, em nossos dias, um aspecto especulativo e comercial jamais observado. Basta citar as operações de loteamento (*Principes de Droit Comm.*, n. 122).

E poder-se-á dizer mesmo – no estado atual da concepção jurídica dominante não se concebe mais, se no curso dessas especulações houver prejuízo de credores, não haja para estes a garantia de um processo que assegura o crédito e a lealdade do comércio.

Nem mesmo se poderá notar qualquer obstáculo jurídico a que a compra e venda habitual de imóveis possa caracterizar verdadeiro ato de comércio. Tanto mais quanto todos os requisitos exigidos para a configuração desse ato ocorrem na espécie.

O que se costuma alegar é que há texto expresso de lei vedando possa ser considerada mercancia a compra e venda de imóveis.

Essa, todavia, é outra questão, que, aliás, também não justifica a conclusão.

Basta ver que o Cód. Comercial é de 1850, mais que centenário.

[...]” (SANTOS, [19--], p. 385-397)

⁷⁷ SANTOS, [19--], p. 180.

aptos a gerarem a incidência do ICMS. Adotada a conceituação abrangente do Código Comercial, abre-se um novo leque para incidência do imposto estadual.

Por incrível que pareça, mesmo o termo *mercadoria*, o único ao qual deveria a legislação estadual se reportar para o fim de delimitação de competência, já foi entendido pelo Superior Tribunal de Justiça como mero conceito e não como um instituto,⁷⁸ permitindo que a legislação tributária fixasse, para o fim de cobrança da COFINS, a compra e venda de imóveis como transferência de propriedade de mercadorias.⁷⁹

Como se não bastasse, diz a Carta Magna (§ 5º do art. 153) que o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários. Ora, se a Carta Magna precisou restringir a competência dos demais entes, é certo que, ao menos em tese, seria possível a incidência de outros impostos sobre o ouro, ou seja, tal bem estaria passível de tributação por imposto diverso. Seria o ICMS? Seria o ouro, pelo Direito Comercial, mercadoria? Melo, ao reproduzir texto de Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, demonstra a existência de entendimento no sentido de ser – a exclusão do conceito – ficção da própria Constituição (o que reforça o caráter de exceção).⁸⁰

Assim, não havendo (como no caso do ouro) expressa determinação (ou ficção) constitucional, são mercadorias, para o efeito de cobrança do ICMS, todos os bens assim considerados pelo Direito Privado, salvo, como já registrado anteriormente, interpretação sistemática.

Greco explora o tema ao analisar o enquadramento do *software* ao conceito de mercadoria. Para o autor, na busca do sentido e alcance do termo “mercadoria”, deve-se identificar determinados bens que a própria Constituição excluiu do conceito ao outorgar competência tributária pertinente a outro imposto: “aqueles bens cuja ‘circulação’ (no sentido de operações de transferência de propriedade ou posse) estiverem sujeitos a outros impostos, que não o ICMS, deverão ser considerados como externos ao âmbito semântico do termo”.⁸¹

Relembremos que, segundo o art. 110 do CTN, o sentido e o alcance do conceito de *mercadoria* é aquele previsto no art. 191 do Código Comercial. No entanto, para o autor, não se sujeitam ao ICMS as mercadorias que a própria Constituição tiver destinado a ser objeto de

⁷⁸ Cf. Recurso especial 96453/PR.

⁷⁹ Cf. ERESP 152369/PE e AGRESP 277772/RS.

⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 342.

⁸¹ GRECO, 2000b, p. 85-87.

competência tributária específica e diversa do tributo estadual. Assim, não são mercadorias, para o efeito do ICMS, segundo Greco⁸²:

- a) a moeda metálica, o papel-moeda, os títulos de fundos públicos, as ações de companhias e papéis de crédito comerciais, por integrarem a materialidade do denominado Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);
- b) os bens utilizados na prestação de serviços tributáveis pelos Municípios e constantes da lista veiculada pela lei complementar, salvo expressa exclusão nela contida, por se sujeitarem ao ISS;
- c) os imóveis, cujas transmissões sujeitam-se ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O sistema tributário brasileiro, no entanto, não é infenso a incidências concomitantes de diferentes tributos sobre operações com o mesmo bem. O Ministro Ilmar Galvão, no julgamento do recurso Extraordinário nº 212.209-2 (que tratava da integração do ICMS na base de cálculo do próprio imposto) destacou que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo ou veda a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo. A única exceção seria a do inciso XI do § 2º do art. 155 da Carta da República.⁸³

Apesar da manifestação não versar exatamente sobre o tema, não se pode negar que reconhece a possibilidade até mesmo da incidência de um tributo sobre outro. Há hipóteses, no sistema tributário nacional, não só de incidências concomitantes, mas, também, de, ao mesmo tempo, integração de tributos na base de cálculo de outros. É sabido, por exemplo, que em uma operação de importação há incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Importação (II), ambos da União, e do ICMS. Aliás, tanto é verdade que o próprio texto constitucional delimitou a incidência a um único tributo como exceção, já que o fez expressamente, em sua redação original, no § 5º do art. 153 (ao se referir ao ouro definido como ativo financeiro ou instrumento cambial)⁸⁴, no § 3º do art. 155 (ao tratar de

⁸² GRECO, 2000b, p. 85-87.

⁸³ “XI – [o ICMS] não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;”

⁸⁴ “§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do “caput” deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: [...]”

energia, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo e combustíveis)⁸⁵ e no inciso III do art. 156 (ao se referir aos serviços tributados pelo Estado e excluí-los da incidência do ISS).⁸⁶

A partir de uma interpretação sistemática, afora os casos expressamente ressalvados pela Carta Magna, não há qualquer vedação constitucional à tributação simultânea do mesmo fato por tributos diversos. A questão, muito mais complexa, é saber se o fato configura realmente hipótese de incidência de mais de um tributo.

A persistir a tese de Greco, não seriam tributados pelo ICMS todos os produtos industrializados sujeitos ao IPI. Bastaria, a nosso ver, tal afirmativa para demonstrar o engano da premissa.

Por outro lado, não há, pensamos, motivo para que, por exemplo, o IOF prefira ao ICMS, ou o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCD) ao IR, o II ao ICMS e ao IPI. A quem caberá dizer qual a regra de competência que afastará as demais? Em uma doação de mercadoria, o que prepondera: a doação do bem (ITCD) ou a operação com a mercadoria (ICMS)? O resultado obtido com as vendas em operações não se sujeitaria, também, ao Imposto de Renda?

5.1 O caso especial do ISS

Compete aos Municípios a tributação sobre todos os serviços, exceto os de transporte (nas modalidades interestadual e intermunicipal) e de comunicação, cuja competência é dos Estados. No entanto, o próprio texto constitucional (art. 156, III) prevê a edição de lei complementar para definir os serviços compreendidos no poder tributante dos municípios.

Podemos dividir a tributação das prestações de serviços, conforme consagrado na doutrina, da seguinte forma:

- a) serviços de transporte, nas espécies interestadual e intermunicipal, e de comunicação (exceto as prestações de serviço de comunicação nas modalidades

⁸⁵ “§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

⁸⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, que são imunes): sujeitam-se ao ICMS;

- b) serviços previstos em lista veiculada por lei complementar: competência municipal. A referida lei pode prever a incidência concomitante do ICMS quanto ao fornecimento de mercadorias nas prestações de serviços, hipótese em que haverá também a tributação estadual, desde que expressamente indicado no texto complementar à Constituição;
- c) serviços não listados em lei complementar: a base de cálculo do ICMS incidirá também sobre a parcela da prestação, desde que haja o fato gerador concernente à operação relativa à circulação de mercadoria;
- d) demais serviços não listados em lei complementar, sem vinculação com fornecimento de mercadorias: não são tributados pelo ICMS ou pelo ISS.

Não se enquadrando o serviço em nenhuma dos itens da lista, mas havendo fornecimento de mercadorias, aplica-se, na totalidade, o comando da Constituição Federal, assim explicitado na Exposição de Motivos do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968⁸⁷:

A parte relativa ao Imposto sobre Serviços altera de modo substancial a sistemática ora em vigor. O conceito de operações mistas tem produzido resultados desastrosos e tem demonstrado ser de aplicação difícilima. Por outro lado, uma definição de “Serviços”, qualquer que seja ela, dá margem a discussões sobre o enquadramento desta ou daquela atividade. Por isso, o projeto em lugar de definição, estabelece uma lista dos serviços sujeitos ao imposto municipal. Há serviços cuja prestação envolve necessariamente o fornecimento de mercadorias, mesmo estes, se constantes da lista, ficam sujeitos ao imposto municipal. Por outro lado, serviços não especificados na mesma lista podem implicar ou não no fornecimento concomitante de mercadorias. Se implicarem, o tributo devido será o Imposto de Circulação de Mercadorias; se não implicarem, nenhum imposto será devido. Essa última hipótese é marginal, pois a lista tem suficiente extensão para abranger os serviços habitualmente prestados.

A incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias não trará problemas de ordem econômica porque ou incide na prestação de serviço ao usuário final ou, se essa prestação é feita no curso do ciclo de industrialização, incide de modo tal que o respectivo montante é descontado na operação seguinte. Os Municípios, por seu turno, nada perdem porque têm sua participação assegurada na arrecadação do Imposto de Circulação de Mercadorias.

Interessante a observação constante da exposição de motivos: *Há serviços cuja prestação envolve necessariamente o fornecimento de mercadorias, mesmo estes, se constantes da lista, ficam sujeitos ao imposto municipal.* Tratando-se de uma lei infraconstitucional, e considerando-se a existência concomitante de prestações de serviços e de operações relativas à circulação de mercadorias, poderia haver subtração da competência estadual?

⁸⁷ SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. **O ICM no Estado de São Paulo e demais tributos estaduais.** São Paulo: Assistência de Promoção Tributária, 1984, p. 2776-2779.

Há uma longa discussão doutrinária sobre a natureza da lista de serviços. Entende a maior parte dos doutrinadores que a lei complementar que veiculasse os serviços se limitaria a um exercício exemplificativo, já que, caso contrário, estariam os municípios tendo sua competência tributária limitada por norma infraconstitucional.⁸⁸ Resumidamente, estando ou não na lista, os municípios poderiam tributar qualquer serviço. Tal interpretação, pensamos, já não tem mais qualquer sentido, face ao disposto na redação do inciso IX, alínea “b”, do § 2º do art. 155 da CF⁸⁹, em cujo texto se depreende a possibilidade de existência de serviços não compreendidos na competência dos municípios. Ou seja, a lista é taxativa, por interpretação sistemática da Constituição.

A questão que nos interessa, no momento, é outra, mas também vinculada à lei complementar. Já tratamos sobre o conceito de mercadoria. Vimos que por força do art. 110 do CTN que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República para definir ou limitar competências tributárias. Vimos ainda que o conceito de mercadoria do Direito Comercial é amplo, ou seja, abrange coisas corpóreas e incorpóreas. Também podemos afirmar que o termo *comerciante* abrange um incrível leque, o mesmo ocorrendo com o conceito de operações mercantis.

Assim, a Lei Complementar editada para o fim de veicular a lista de serviços sujeitas ao ISS (ou qualquer outra lei complementar) não pode, sob pena de pecha de inconstitucionalidade, excluir qualquer operação relativa à circulação de mercadorias da incidência do ICMS, assim entendidos, no mínimo, quaisquer atos mercantis que transfiram propriedades de mercadorias, estas com a definição abrangente do art. 191 do Código Comercial. Não importa, pois, para tal efeito, se estamos diante de uma obrigação de dar ou de fazer. Ou se algo é feito sob encomenda ou não. Apenas há de se perguntar se houve a operação relativa à circulação de uma mercadoria, esta entendida na forma como se encontra no Direito Privado, ou seja, coisa móvel objeto de mercancia.⁹⁰

⁸⁸ Cf. RE-91737/MG e RE-105477/PE. Em ambos, o STF considerou a lista como taxativa.

⁸⁹ “IX – [o ICMS] incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;”

⁹⁰ Requião (REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 41) esclarece:

“Adota, assim, o Código, o sistema acentuadamente subjetivo, pois, como comenta Jean Escarra, não existe, no direito positivo, sistema objetivo ou subjetivo puros. Assenta o Código, aparentemente, o seu sistema na definição de *comerciante*, contida no art. 4º: ‘Ninguém é reputado comerciante para efeito de gozar da proteção que este Código liberaliza em favor do comércio, sem que se tenha matriculado em algum dos Tribunais do Comércio do Império e faça da mercancia profissão habitual’.

Foi necessário, todavia, ao Regulamento n.º 737, complementando o Código, esclarecer, para efeito de se determinar a

Logo, da mesma forma que reputam alguns doutrinadores ser inconstitucional a lista de serviços se considerada exaustiva, por importar restrição da competência dos municípios, também seria inconstitucional a lista de serviços se, ao incluir alguma prestação como sujeita ao ISS, excluísse da incidência do ICMS operação relativa à circulação de mercadoria.⁹¹ Derzi, quanto aos limites da competência da União, explica:

A lei complementar não cria limitações que não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.⁹²

Relembremos, ainda, que o sistema constitucional brasileiro não veda a incidência de mais de um tributo sobre mesmo fato econômico, bastando, para tanto, citar a importação que pode se sujeitar, ao mesmo tempo, ao II, ao IPI (ambos de competência da União) e ao ICMS, sem considerar as contribuições. Não estamos falando da cobrança do mesmo imposto por sujeitos ativos diferentes, mas de diferentes impostos por estarem concomitantemente presentes na mesma situação fática os aspectos que permitam a cobrança de diversos tributos.

Assim, a lei complementar, a pretexto de regulamentar o ISS, não pode restringir competência dos Estados. Por isso, são passíveis de críticas as decisões que manifestam entendimentos já consagrados na jurisprudência e doutrina de que incide apenas o imposto municipal sobre o fornecimento de *concreto* e de *impressos personalizados*.⁹³

Repitamos que o texto constitucional delimitou a incidência a um único tributo como exceção, já que o fez expressamente no § 5º do art. 153 (ao se referir ao ouro definido como ativo financeiro ou instrumento cambial), no § 3º do art. 155 (ao se referir à energia, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo e combustíveis) e no inciso III do art. 156 (ao se

competência dos Tribunais do Comércio relativamente aos comerciantes, o que se deverá reputar por *mercancia*. Impossível, portanto, fugir à enumeração dos atos de comércio. Daí o art. 19 do Regulamento nº 737, de 1850:

‘Considera-se mercancia:

§ 1º a compra e venda ou troca de efeitos móveis ou semoventes, para os vender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso;

§ 2º as operações de câmbio, banco e corretagem;

§ 3º as empresas de fábricas, de comissões, de depósito, de expedição, consignação e transporte de mercadorias, de espetáculos públicos;

§ 4º os seguros, fretamentos, riscos, e quaisquer contratos relativos ao comércio marítimo;

§ 5º a armação e expedição de navios’.

Consideramos, pelos fundamentos já estudados, que a enumeração simplesmente *exemplificativa*, comportando sua extensão, por analogia, outros atos que com eles tenham certos caracteres comuns, como admite Rocco.”

⁹¹ Registre, por oportuno, a lição de Machado (1999, p. 25), que mais adiante será aprofundada, no sentido de que a operação há de ser (apenas) *relativa* à circulação de mercadorias, não necessariamente uma operação de circulação.

⁹² DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 42.

⁹³ Cf. RE-82501/SP e RE-94939/RJ.

referir aos serviços tributados pelo Estado e excluí-los da incidência do ISS). Portanto, face à interpretação sistemática, afora esses casos, não há qualquer vedação constitucional à tributação simultânea do mesmo fato por impostos diversos. E lei complementar não pode restringir a competência das pessoas jurídicas de direito público, sob pena de abalo do princípio federativo.

Registre-se ainda que o próprio texto da Carta Magna:

- a) prevê que o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 155, § 2º, IX, “b”);
- b) no art. 156, III, expressamente afasta da incidência do ISS os serviços compreendidos na competência do ICMS (prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação);
- c) não exclui, em nenhum momento, a tributação, pelo imposto estadual, das mercadorias fornecidas em operações realizadas concomitantemente com os serviços listados na lei complementar como sujeitos ao ISS.

Assim, sem razão Derzi ao lecionar que o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes, *boites* e *cabarets* não configura operação de circulação de mercadorias, mas prestação de serviços.⁹⁴

Primeiramente, é a própria Constituição que diz que o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Basta ao intérprete, pois, conferir a lei complementar. Se lá não estiver incluído o serviço como expressamente sujeito ao imposto municipal e houver o fornecimento de mercadoria, incidirá o ICMS sobre o valor total da operação, conforme comando constitucional. Não se trata aqui de especulação quanto à natureza da obrigação (de fazer ou de dar), ou se de preponderância (operação ou prestação), mas meramente o transcurso de um fluxograma previamente delineado pela Carta Magna.

Por outro lado, não seriam tais fornecimentos de alimentação e bebidas operações mercantis praticadas por comerciantes e que por força do art. 110 do CTN sujeitar-se-iam ao ICMS? Correto e objetivo, o entendimento da Corte Suprema ao considerar legítima a exigência do ICMS no fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte.⁹⁵

⁹⁴ DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 384.

⁹⁵ Cf. RE 144795/SP.

A previsão de determinado serviço como sujeito ao ISS implica, necessariamente, a observância da competência dos Estados, pelo menos em relação às prestações tributadas por estes últimos.⁹⁶ Os Municípios não podem tributar, com o imposto sobre serviços, *prestações* tributadas pelos Estados. Ou seja, a lei complementar não pode relacionar, como serviço sujeito ao ISS, prestação compreendida na hipótese de incidência do ICMS, sob pena de usurpação de competência (art. 156, III). Não obstante, *sob o ponto de vista constitucional*, os Estados não estão impedidos de tributar operações que ocorram simultaneamente com serviços listados na lei complementar como sujeitos ao ISS. É suficiente, para tanto, que ocorram, ao mesmo tempo, operações (sujeitas ao ICMS) e prestações de serviços de competência municipal. A competência relativa ao ISS não afasta, necessariamente (pelo texto da Magna Carta), a sujeição do mesmo fato econômico à incidência do ICMS. Relembremos, mais uma vez, a possibilidade de tributação de uma mesma operação de importação pelo IPI, ICMS e II. Da mesma forma, as vendas de produtos industrializados, tributadas pelo ICMS e IPI. Anotemos, ainda, na vigência do extinto Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis (de competência municipal), a incidência concomitante deste último tributo com o ICMS.

Assim, a atual lei complementar que lista os serviços pode ser contestada sempre que exclua uma operação relativa à circulação de mercadoria como sujeita ao ICMS. Ainda que se admita, entre tais operações, a existência, concomitante, de fatos geradores do ISS, a lei complementar há de respeitar a incidência do ICMS, sempre que ocorram os fatos descritos pela Constituição como aptos a gerar a obrigação tributária.

Por incrível que possa parecer, a lei complementar que rege o ICMS é categórica ao afirmar que o imposto não incide sobre “operações relativas a mercadorias” utilizadas em prestações de serviços listados na lei complementar que disciplina o ISS.⁹⁷ Ora, se reconhece o diploma legal a existência de “operações relativas a mercadorias”, como não tributá-las se houver circulação? Não é este o fato gerador do imposto estadual?

⁹⁶ Art. 156 da Constituição da República:

“Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

⁹⁷ Este o texto da Lei Complementar 87, de 1996:

“Art. 3º - O imposto não incide sobre:

[...]

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;”

O que se pode questionar, aliás, é a possibilidade de existência de verdadeiras prestações de serviços que envolvam fornecimento de bens por comerciantes. Conforme destaca Moraes, o Brasil adotou o ICM para onerar a circulação de materiais e o ISS para onerar a venda de bens não considerados mercadorias. O ISS onera a circulação de bens imateriais que são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo.⁹⁸

⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 55 e 79.

6 OPERAÇÕES: CRÍTICAS AO CONCEITO DOMINANTE

A conceituação de *mercadorias* tratada no item anterior viu-se facilitada pelo direcionamento advindo do art. 110 do CTN e pela existência do conceito no Direito Privado. Não obstante, a mesma sorte não será possível quando nos defrontarmos com *operações e circulação*.

O ICMS, como já se viu, é um imposto que grava as operações de circulação de mercadorias. Dantas, ao tratar da interpretação gramatical, apregoa que ao se investigar o significado das palavras e termos em textos legais, “em princípio deve se preferir o sentido de uso cotidiano – mormente em sede de interpretação da Constituição -, pois a Lei Fundamental dirige-se à generalidade das pessoas”.⁹⁹ Certamente que tal inteligência não se aplica quando for possível perceber que foram utilizados realmente termos técnicos.

Segundo Neves, “operação é o conjunto de meios convencionados e empregados para atingir um resultado comercial, ou financeiro, com ou sem objetivo de lucro”.¹⁰⁰ Mesma definição extrai-se de Nunes.¹⁰¹

Poderíamos dizer, pois, conjugando o conceito acima com o referido alhures pela maioria dos doutrinadores, que, em tema de ICMS, *operação* é o negócio jurídico que visa atingir um resultado comercial.

Mediante o aproveitamento também dos conceitos de comércio, comerciante e mercadoria, diríamos que o ICMS grava os negócios jurídicos praticados na atividade mercantil e que objetivam a circulação de mercadorias, isto é, o bem sujeito ao comércio, susceptível de se comprar e vender.

Importante esclarecer que *susceptível de se comprar e vender* corresponde a ser passível de comercialização, não necessariamente que esteja sendo objeto imediato de tal operação. Carvalho considera apropriada a identificação da compra e venda, da troca, da doação, do comodato, da locação e da transferência de estoque de um estabelecimento para outro como a acepção de modalidades de atos ou negócios jurídicos credenciados a propiciar a circulação de mercadorias.¹⁰²

⁹⁹ DANTAS, 2004, p. 235.

¹⁰⁰ NEVES, Iêdo Batista. **Vocabulário prático de tecnologia jurídica e de brocardos latinos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Fase, 1993.

¹⁰¹ NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. 7.ed. [s.l.]: Freitas Bastos, 1967.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICMS**. 1981. 428f. Tese (Livre-Docente) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1981, inédita, f. 185 e 186.

Afirma Derzi que a ênfase na competência constitucional há de ser dada no termo *operação*, sendo a *circulação* de mercadorias mera adjetivação.¹⁰³ Pensamos existir um obstáculo em tal raciocínio se imaginarmos um ICMS que grava apenas as operações que sejam negócios jurídicos.

O gênero jurídico do tributo, segundo a doutrina, é determinado pela base de cálculo. Assim, um imposto que grava o negócio jurídico somente poderia ter como base de cálculo o valor deste negócio jurídico (pelo menos, conforme doutrina majoritária).¹⁰⁴

Insiste a doutrina que o ICMS grava o negócio jurídico. Defendem os autores, ainda, que a doação de mercadorias se sujeita ao ICMS. Ora, se o imposto incide sobre a operação e esta, enquanto negócio jurídico, não tem valor, como instituir o tributo?¹⁰⁵

¹⁰³ “A palavra operação, utilizada no Texto Constitucional, garante, assim, que a circulação de mercadoria é adjetivação, conseqüência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, que não configure real mudança de titularidade do domínio” (DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 375-376) [destaque do original].

¹⁰⁴ Assim leciona Becker (1998, p. 435-436):

“O tributo porventura criado *não* pertencerá ao gênero jurídico do imposto de transmissão de direito, *se, em lugar do direito transmitido*, a regra jurídica tiver escolhido para base de cálculo:

a) o negócio jurídico (ex.: contrato de compra e venda, contrato de doação, etc.);

[...]

Por outro lado, consistirá num verdadeiro imposto de transmissão, o tributo, embora denominado de:

a) ‘imposto de venda’ ou ‘imposto de contrato de compra e venda’, que *não* tiver escolhido para base de cálculo o valor (preço) do contrato, mas o valor do direito transmitido, isto é, permitir o *arbitramento* do valor do direito transmitido;

b) ‘imposto de doação’, que *não* for quantia *fixa* predeterminada e independente do valor do bem doado. Isto porque a doação é negócio jurídico *gratuito* e portanto constitui base de cálculo *sem* valor, logicamente impossibilitando o cálculo do tributo por *aliquota*;

[...]” [destaques do original]

¹⁰⁵ Becker (1998, p. 445-446) prossegue:

“Não se deve confundir o valor do *ato jurídico* escolhido para base de cálculo com o valor do *efeito jurídico* dele resultante. Em alguns casos, a distinção entre estes dois valores é bem nítida; por exemplo:

a) o valor do *contrato de doação* (sem qualquer valor em virtude da gratuidade essencial a este contrato) e o valor do efeito jurídico deste contrato (ex.: o valor do direito real transmitido).

[...]

Aliás, esta distinção de base de cálculo ajuda a mostrar que a coincidência aritmética é, muitas vezes, apenas aparente. Se a base de cálculo for o *ato jurídico* (ex.: contrato de compra e venda), a alíquota do tributo deverá ser calculada sobre o respectivo *preço*, sendo inadmissível a avaliação do ato jurídico, pois o seu valor é precisamente o preço. Entretanto, se a base de cálculo for o *efeito jurídico* daquele ato (ex.: transmissão do direito real de propriedade, na data da transcrição do contrato), a alíquota do tributo é calculada sobre o valor do direito real transmitido cujo valor se alcança pela *avaliação*; quando, neste caso, toma-se o preço do contrato, este preço é escolhido como simples critério de avaliação do *direito real transmitido*, mas não como o único critério de sua valorização (seria o único critério, caso a base de cálculo fosse o contrato).

A necessidade da supra mencionada *distinção* entre a base de cálculo consistente no *ato jurídico* e a base de cálculo consistente no *efeito jurídico* daquele ato, é de *fundamental importância mesmo que haja a coincidência aritmética de seus respectivos valores*. [...]

Porém, se um tributo denominado de ‘instrumento’, tiver como base de cálculo o ato jurídico (ex.: contrato de compra e venda) focalizado naquele instrumento, então, na verdade tratar-se-á de tributo *contrato*. Por sua vez,

Partindo-se do pressuposto aceito de que as doações de mercadorias sujeitam-se ao ICMS, em tal hipótese o imposto grava o efeito do negócio e não ele próprio. Se a base de cálculo não é o contrato, mas o efeito do ato jurídico, temos um imposto sobre a própria circulação e não sobre o ato jurídico. Para solução de tal questão, necessário, pois, que uma das seguintes soluções seja adotada:

- a) que o conceito de operação seja mais amplo do que o de restritos negócios jurídicos, ou seja, que se relacione com situações de fato e não com situações necessariamente jurídicas. Assim, como visto supra, operação seria o conjunto de meios empregados para se atingir um resultado comercial;
- b) mantido o entendimento rígido de que operações são necessariamente negócios jurídicos, seriam excluídos do campo de incidência do ICMS todos os contratos sem valor, inclusive de doação.¹⁰⁶

A segunda alternativa tem o prejuízo, que melhor será explicado adiante, de tornar o extinto ICM menos abrangente que o imposto que veio para substituir, o IVC, pois acabaria a nova hipótese de incidência se reduzindo (mantidos os diversos entendimentos doutrinários) às vendas de mercadorias, já que sequer as consignações seriam tributadas.¹⁰⁷ Um despropósito quando se observa que as alterações produzidas no sistema tributário nacional objetivavam o alargamento das hipóteses de incidência, restritas, enquanto permaneceu o IVC, às consignações e às vendas. A utilização conjunta dos métodos interpretativos histórico e teleológico repudia a idéia do âmbito de incidência do ICM ser inferior à do IVC.

Assim, a alternativa conceitual que melhor se adequa à realidade é pela adoção do conceito de operação de forma mais elástica, não se restringindo aos negócios jurídicos, sob pena de redução do campo de abrangência.

O Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 158.834-9, após retificar seu voto, fez consignar sua convicção de que “a rígida exigência de um negócio jurídico para a incidência do ICMS acabaria por reduzi-lo a fases ultrapassadas de impostos semelhantes

se um tributo aparentando ser sobre o ‘contrato’ (ex.: de compra e venda), tiver como base de cálculo o efeito (transmissão da propriedade) resultante do contrato, na realidade pertencerá ao gênero jurídico dos tributos de *transmissão de direitos* e não ao gênero dos tributos de *realização de atos jurídicos* [...]” [destaques da obra]

¹⁰⁶ Segundo Yamashita (*apud* CARRAZZA 2001, p. 342), sequer há mercadorias nas doações:

“[...] A doação destina bens para fora do comércio. Apenas diante disso, já podemos dizer que, se mercadorias são ‘bens móveis [...] que [...] tenham sido adquiridos para serem revendidos’, e se doação nunca se confunde com a revenda de bens móveis, logo é forçoso concluir que mercadorias em estoque deixam de ser mercadorias a partir do momento em que são destinadas para doação. Nesses termos o ICMS não pode incidir sobre doações.”

¹⁰⁷ “Na apontada remessa ocorre mera entrega física da mercadoria ao consignatário, inexistindo operação jurídica (muito menos de natureza mercantil), nem tradição e mudança de titularidade. A efetiva venda (do consignatário ao consignante) só se positivar, de modo automático, no instante em que o consignatário realizar a venda a terceiros.” (MELO, 2002, p. 38).

quando, a contrário, evidentemente, se quis compreender a circulação econômica como base imponible desse tributo, desde a Emenda Constitucional nº 18 de 1965”.

Finalmente, a Constituição anterior, relativamente a outros impostos, especialmente aos chamados *impostos únicos*, já utilizava o vocábulo *operações* com sentido econômico e não como sinônimo de *negócio jurídico*. Por exemplo, o texto imediatamente anterior ao da novel Carta Magna:

Art.21 - Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas;

IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior.

Ou seja, a mesma Constituição que dizia competir aos Estados e ao Distrito Federal o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, também afirmava que eram operações a *extração*, a *produção*, a *circulação*, a *distribuição* e o *consumo*. Evidentemente que, pelo menos para a Constituição da República, *operação* não era sinônimo de *negócio jurídico*. Por que haveria de se entender que a mesma terminologia tinha significado diverso (e restritivo) quando se tratava do imposto estadual? Qual a razão para a restrição, se a interpretação sistemática nos leva a outra direção?

O Ministro do Supremo Tribunal Federal Ilmar Galvão, no julgamento do RE 158.834-9, deixou patente que as operações não são negócios jurídicos.¹⁰⁸

¹⁰⁸ “Observe-se, ainda, que o DL nº 406/68, no art. 6º, define o contribuinte do ICM como sendo o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, não deixando dúvida de que a saída, e não a sua causa, é que constitui o fato juridicamente relevante para o surgimento da obrigação fiscal.

É verdade que a Constituição, ao definir a materialidade do tributo, referiu ‘operações sobre a circulação de mercadorias’ e não simplesmente movimentação de mercadorias ou as saídas de mercadorias dos estabelecimentos produtores, industriais e comerciais. Ao fazê-lo, todavia, em absoluto, não quis referir, muito menos com exclusividade, atos jurídicos bilaterais, em decorrência dos quais as mercadorias circulam de mão em mão, mas, ao revés, as diversas operações caracterizadoras dessa circulação, como seja, a entrada da mercadoria no estabelecimento, a saída, o fornecimento para consumo no próprio estabelecimento produtor, etc., todas elas, como já se mostrou, juridicamente relevantes dentro do sistema tributário.

[...]

Veja-se, ainda, que o termo operações foi utilizado pela Carta de 1969 (art. 21, VIII e IX) para referir a produção de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, e a extração de minerais, sem que, na observação de Edvaldo Brito, lembrada pela douta Procuradoria-Geral da República, em parecer na ADI 80 (in Pareceres do Procurador-Geral – 1989-1991), jamais se houvesse cogitado de atribuir-lhe o significado de atos ou negócios jurídicos.

Do mesmo parecer, podem ser recolhidas as seguintes citações que entremeiam vigorosa sustentação da tese exposta neste voto (op. cit., págs. 174/184):

De Rubens Gomes de Souza (O ICM e a alienação fiduciária em garantia, Rev. dos Tribs., 423/49):

Interessante registrar a opinião de Derzi, ao criticar a postura do STF que exigiu prévia lei complementar para que se desse a cobrança do extinto Adicional do Imposto de Renda (AIR)¹⁰⁹:

Sabemos que apenas a pessoa dotada da competência básica, no caso a União, pode definir a hipótese de incidência, o conceito de lucro, ganhos e rendimentos de capital, assim como o domicílio da pessoa física ou jurídica. O ente estatal, que

‘Isto posto, entende-se que o art. 52 do CTN (hoje art. 1º do decreto-lei nº 406, de 31.12.1968) tenha definido, como fato gerador do ICM, a saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Fato gerador do ICM é, a rigor, a prática, por comerciante, industrial ou produtor, de operação de qualquer natureza, relativa à circulação das mercadorias, através de quaisquer operações pelas quais essa circulação se realize.’

De Alcides Jorge Costa (ICM na Constituição e na Lei Complementar, SP, 1978, pág. 93):

‘... a operação é um ato jurídico material em que a vontade se manifesta no sentido de promover a circulação de mercadorias. Esta manifestação de vontade pode ter relevância para o direito privado e será então um negócio jurídico; pode não ter relevância e será um fato jurídico *stricto sensu*. Em qualquer caso, será um fato jurídico para o direito tributário, pois este leva em conta não a vontade de promover circulação da mercadoria mas o resultado de fato resultante do ato;’

Ainda de Rubens Gomes de Souza (IVC, ICM e Conferência de Bens Móveis ao Capital de Sociedades, RDP, págs 143 e 145):

‘... o fato gerador do I.C.M. é a saída física da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra, e bem assim o fato desse título envolver ou não, uma transferência de propriedade.

(...)

O antigo IVC era um imposto do primeiro grupo; seu fato gerador, sendo um contrato, identificava um ‘tráfico jurídico’ consubstanciado pelos direitos e obrigações recíprocos do comprador e do vendedor à entrega da coisa vendida e ao pagamento do preço. Já o ICM, incidindo sobre a ‘circulação econômica’ e tendo como fato gerador a saída física das mercadorias, é um imposto do segundo grupo. A compra e venda é apenas uma dentre as modalidades de operações por que se pode efetivar o tráfico físico das mercadorias.’

De Sampaio Dória (Parecer)

‘Mais consentânea à natureza do tributo nos parece a orientação que enxerga, no pressuposto constitucional de incidência do ICM, a circulação econômica, vale dizer, as operações, ou etapas, ou fases, ou sucessão de atos que encaminham a mercadoria, desde o seu produtor até o consumidor final, independentemente de se apurar, em cada etapa, a transferência de sua propriedade ou posse.’

Novamente de Alcides Jorge Costa (op. cit., pág. 87), ao anotar que, na acepção constitucional, entende-se por circulação, *verbis*:

‘a série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final’, ‘haja ou não transferência de posse ou de propriedade.’

De Bernardo Ribeiro de Moraes (O Imposto de Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional in O Fato Gerador do ICM, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, 1978, pág. 81):

‘... o vocábulo circulação não pode ser examinado senão dentro da expressão de que faz parte (‘circulação de mercadorias’) possuindo, assim, um sentido eminentemente econômico. O certo é que as operações relativas a essa circulação de mercadorias, praticadas por comerciantes, industriais ou produtores podem ser dos mais variados tipos, originando circulação (sentido unitário) físicas, jurídicas ou econômicas, mas tendo por fim último a circulação de mercadorias, expressão de sentido exclusivamente econômico (etapa econômica da produção ao consumidor de bens).’

E, por fim, de Paulo Celso Bergstrom Monilha (IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa, 1979, pág. 125):

‘... o fenômeno da circulação de mercadoria, globalmente considerado, pode haver de permeio com operações de caráter jurídico bem definido (compra e venda, etc.), atos materiais (não bilaterais), cujo conteúdo também denota a ocorrência de hipótese em que a mercadoria está sendo impelida pelo contribuinte em direção ao consumo.’

Diante de tão autorizadas vozes, é fora de dúvida que não se pode afirmar que a circulação de mercadorias a que se refere o art. 155, I, b, da Constituição Federal, não pode ser outra senão a que implica a alienação da mercadoria.”

¹⁰⁹ DERZI, in: BALEEIRO, 2000, p. 45.

detém competência apenas adicional não pode modificar os critérios, já previamente definidos na lei que disciplina o imposto de renda, no âmbito federal, isso por força da própria norma constitucional que lhe atribuiu o poder tributário. [...]

Ou seja, reconhece a autora que o poder tributário confere à pessoa política que detém a competência constitucional o direito de definir os conceitos relativos à hipótese de incidência.

Por que não pode a legislação tributária definir a acepção de *operações*, para o fim da tributação pelo ICMS, como se dá com *renda* em relação ao tributo da União? Qual o motivo jurídico que impede a lei complementar de definir *operações e circulação* e não é obstáculo para fazê-lo em relação ao que vem a ser *industrialização* quando se trata da hipótese de incidência do IPI?

7 A CIRCULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO

Há, ainda, que ser esclarecida a questão relativa ao significado da palavra *circulação* na expressão constitucional relativa ao ICMS.

Devemos, inicialmente, dizer que o conceito de circulação, significando transferência de propriedade, é, até onde sabemos, construção doutrinária (que acabou por ser aceita, é verdade, até jurisprudencialmente, o que não nos impede de continuar divagando), não correspondendo, pois, a um conceito jurídico consagrado em outro ramo do direito, muito menos a um instituto de Direito Privado a que devamos nos reportar a teor do art. 110 do CTN. Como já visto, diferentemente do termo *circulação*, estaríamos, sim, por tal dispositivo, compelidos a aceitar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de *mercadoria* adotado pelo Direito Comercial, sem que pudéssemos restringi-lo.

Moraes, ao relatar o objetivo da reforma de 1965, especificamente em relação ao ICM, destaca a intenção de que o novo imposto, abandonando a vinculação aos atos jurídicos da compra e venda ou da consignação, tivesse, como hipótese de incidência, um conceito econômico, passando a abranger qualquer hipótese de movimentação de mercadorias. Destaca que o título jurídico por intermédio do qual as mercadorias circulariam não mais teria importância para a tributação, citando, como exemplos: compra e venda, troca, empréstimo, dação em pagamento, comodato, doação, etc.¹¹⁰

Parada para reflexão. O IVC era um imposto que gravava dois negócios jurídicos específicos: a *compra e venda* e a *consignação*. Se adotarmos um conceito de circulação restrito à transferência de bens, o ICM (e hoje o ICMS) teria, sob o ponto de vista prático, campo de incidência menor do que o antigo IVC, já que as consignações (por não importarem, por si só, mudança da titularidade) estariam fora da abrangência do tributo. Por outro lado, a doação e a dação de mercadorias (citadas pela grande maioria da doutrina como sujeitas ao ICMS) simplesmente não fazem parte do cotidiano de nenhum comerciante, sendo hipóteses praticamente inexistentes de incidência do imposto.

Mantido o conceito consagrado de circulação, teria havido, pois, uma restrição da competência estadual quando comparado o ICM ao IVC. Os métodos de interpretação histórico e o teleológico indicam que outro é o caminho a seguir: com se viu, na reforma tributária, houve a desvinculação do ICM a negócios jurídicos específicos, atribuindo-se ao

¹¹⁰ MORAES, 1984, p. 53.

imposto competência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, com a única restrição quanto à qualificação de mercantis.

Temos, pois, no direito brasileiro, um conceito abrangente de atos mercantis, de comerciante e de mercadoria. Temos uma gama de negócios jurídicos que caracterizam as operações. A única restrição imposta para que o ICM se desse sobre uma base abrangente de fatos foi o conceito de circulação – introduzido pela doutrina – conceito este que sequer constitui unanimidade. Importante destacar que a doutrina, não satisfeita em delimitar o campo constitucional de abrangência do ICM, ainda se preocupou em batizar o termo como circulação *jurídica*, com o fito de afastar conceitos econômicos.

Acontece, no entanto, que o conceito de circulação, entendido exclusivamente como *transferência*, é tão jurídico quanto qualquer outro que tenha suporte no direito, já que o termo é contemporâneo ao ICM. Poderíamos dizer que é circulação jurídica a movimentação da mercadoria por meio de uma série de atos mercantis que se interpõem entre os comerciantes e entre estes e os consumidores. Está pronto o novo conceito de *circulação jurídica*. Mais um conceito de *circulação jurídica*: movimentação da mercadoria por intermédio de atos praticados por comerciantes que têm por objeto operar e facilitar as atividades do comércio. Para não confundir, ou não usurpar, poderíamos batizar o novo conceito como de *circulação mercantil* ou *circulação tributária*.

Paulo de Barros Carvalho consigna¹¹¹:

“*Circulação*”, como ensina CESARE VIVANTE, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, atinando ao conceito daquela entidade (mercadoria), que definira na página precedente, como tudo que constitui objeto da atividade comercial, quer se trate de bens móveis ou imóveis. Adverte, entretanto, que num sentido mais restrito se emprega o vocábulo para indicar os produtos da indústria agrícola e manufaturadora, em contraposição aos títulos de crédito, que não exprimem valor intrínseco.

Ou seja, não existe apenas um significado que possa ser aceito, já que, contrariamente às hipóteses previstas no art. 110 do CTN, a expressão utilizada pela Constituição não é consagrada como conceito jurídico de Direito Privado que preexistia à sua introdução na Carta Magna. Ao contrário, é um conceito de economia. Afirma com propriedade Machado que os conceitos jurídicos ou são pelas normas colhidos de outras áreas do conhecimento, e

¹¹¹ CARVALHO, 1981, p. 188.

8 PRIMEIRAS CONCLUSÕES

Praticamente toda a construção doutrinária e jurisprudencial atinente ao campo de incidência do ICMS (e do extinto ICM) parte de algumas premissas básicas:

- a) operação significa negócio jurídico;
- b) circulação implica transferência de propriedade;
- c) constitucionalmente, a incidência do imposto sobre serviços afasta a tributação pelo imposto estadual.

A maior parte do raciocínio desenvolvido em tema de ICMS parte das *óbvias*¹¹⁴ premissas acima elencadas. Se os fundamentos deixarem de ser *óbvios*, evidentemente as conclusões *óbvias* deixarão de existir. Se *operação* e *circulação* não mais tiverem, obrigatoriamente, o significado jurídico imputado, a competência constitucional modifica-se. Da mesma forma, se adotado, literalmente, o comando do art. 110 do CTN, passa o imposto estadual a ter feições completamente diversas. O limite constitucional há de ser extraído não por meio de conclusões *óbvias* fundamentadas em premissas igualmente *óbvias*. Interpretações histórica, teleológica e sistemática podem, eventualmente, destruir os *pseudos* alicerces do ordenamento e, conseqüentemente, abalar tais construções *óbvias*.

Revela-se interessante relatar que no Recurso Extraordinário 346.084-6 discutia-se, entre outros temas, sobre a competência para a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ampliar a concepção de faturamento constante da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em decorrência da competência constitucional para a instituição de contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. No fundo, debatia-se sobre a competência para dizer o que era *faturamento* para a Constituição.

O Min. Gilmar Mendes observou que mesmo sob a égide da lei complementar “a acepção de faturamento adotada pelo legislador não correspondia àquela usualmente adotada nas relações comerciais” tendo havido o “abandono do conceito tradicional de faturamento, especialmente naquela acepção comercialista que se refere, grosso modo, a operações de venda de mercadorias já concluídas e registradas em fatura”.

¹¹⁴ Afirmava Becker (1998, p. 11-14) que o Direito Tributário está em desgraça em razão dos fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado óbvios para merecerem a análise crítica. Premissas óbvias, mas incorretas, levam a conclusões igualmente óbvias, igualmente equivocadas.

Registrou ainda a existência de precedentes do STF (RE 150.764 e 150.755) nos quais teria ficado caracterizado o entendimento de que o legislador, ao disciplinar o disposto na Constituição, não estaria adstrito àquele conceito de faturamento adotado nas relações comerciais (relacionado com as vendas a prazo acompanhadas de fatura). Para o Min. Gilmar Mendes, o STF, nos precedentes, teria entendido legítima a atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta: “é evidente que não há uma definição constitucional de faturamento que explicita todo o alcance deste vocábulo”. A Corte teria ainda rejeitado “qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional”. E acrescentou: “tampouco se pode afirmar que o único conceito legítimo de faturamento seria aquele adotado por Geraldo Ataliba, por mais brilhante que seja no âmbito doutrinário”.

Prosseguindo em seu voto, o Min. Mendes alertou sobre a feição institucional do critério denominado faturamento, tal e qual ocorre com outras realidades que não encontram uma definição de seus limites no texto da Constituição (propriedade, liberdade, família, consumidor, etc.), sendo que, no âmbito tributário, o mesmo se dá com os conceitos de renda, confisco, grande fortuna, etc. A definição do conteúdo da fonte de custeio da seguridade (folha de salários, de rendimentos, de receita, de faturamento ou de lucro), como realidade institucional, estaria aberta a múltiplas concretizações, não tendo sentido único e imutável. O Poder Legislativo não poderia, no entanto, desbordar os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas: “as restrições ou ampliações legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais”. Haveria de ser compatibilizado o dever (individual) de contribuir com o interesse (social) da comunidade.

Em fase de debate, o Min. Carlos Velloso foi explícito: “Concordo que conceito de faturamento não está na Constituição – ela nunca o constitucionalizou.” Para o ministro, o problema residiria no confronto entre o conceito da lei complementar e aquele mais amplo introduzido pela lei ordinária.

O Min. Cezar Peluso manifestou sua concordância quanto ao fato de que a Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra faturamento, como tampouco o faz em relação a tributo, propriedade, família, liberdade, vida, crime, cidadão, sufrágio, etc. Acrescentou a inconveniência de predefinição ou conceituação formal, “pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica”. Lembrando Saussure, destacou que o termo (signo lingüístico) é estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso. As palavras (signos), mesmo na linguagem técnica, seriam potencialmente

vagas. Caberia ao intérprete se utilizar dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem, preferencialmente ao sentido já incorporado ao ordenamento jurídico. Assim, a noção de faturamento do Código Comercial de 1850 deveria ser revista em razão da evolução das operações empresárias. Haveria, no entanto, excesso operado pela Lei nº 9.178, de 1998, ao equiparar faturamento (espécie) a qualquer receita (gênero), tendo em vista o universo semântico normativo, quando observada, por exemplo, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

O Min. Marco Aurélio manteve o entendimento de sinonímia dos vocábulos faturamento e receita bruta, valendo-se das palavras e expressões constantes dos textos constitucionais e legais, considerada a visão técnico-vernacular e a jurisprudência do STF.

Do voto do Min. Celso de Mello extrai-se a recomendação de que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN).

O Min. Eros Grau afirmou que faturamento teria sido tomado como termo de uma das várias noções que existem – as noções de faturamento – na e com uma de suas significações usuais atualmente. A regulação jurídica seria sempre provisória e a realidade derrubaria bibliotecas e preceitos que já não sejam com ela coerentes.

Como se vê, os próprios ministros da mais Alta Corte, quando interpretam de maneira mais formal, apenas se prendem ao Direito Comercial por força do art. 110 do CTN, já que o conceito de faturamento advém do Direito Privado. No mais, há uma tendência, mesmo em tal hipótese, de se permitir, via interpretação, um alargamento do conceito tradicional, com vistas a adequá-lo à realidade e aos valores que devam ser protegidos. Apóiam-se esses no método Científico-Espiritual de interpretação e na Metodica Jurídica-Estruturante.

Feitas tais considerações, poderíamos afirmar que o campo de incidência do ICMS é tão amplo quanto o conceito de atos mercantis, abrangendo negócios jurídicos diversos (inclusive que não importam transferência de propriedade, mas apenas da posse), desde que movimentem mercadorias (na acepção genérica do Código Comercial e por força do art. 110 do CTN) por meio de uma série de atos mercantis que se interpõem entre os comerciantes (no sentido lato do Código Comercial) e entre estes e os consumidores, cujo objeto seja operar e facilitar as atividades do comércio.

9 FINALIDADE PRÁTICA DA DEFINIÇÃO

Existem vários problemas relacionados com a incidência do ICMS que giram exatamente em torno do conceito de *operações relativas à circulação de mercadorias*. A alteração do entendimento, ainda que de forma sutil, modifica substancialmente a competência de tributação e, até mesmo, a possibilidade de incidência de algum tributo.

Por exemplo, Machado afirma que o bem salvo de sinistro está fora da circulação econômica, sendo que a sua venda não integra atividade mercantil alcançada pelo ICMS.¹¹⁵ Vejamos outras tantas atividades cuja tributação é polêmica:

- a) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- b) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- c) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- d) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras;
- e) venda de bens por empresas locadoras após a utilização nos fins imediatos.

Todos os casos elencados, com exceção do último, encontram-se relacionados na redação original da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, como hipótese de não-incidência do ICMS. A dúvida seria no tocante ao enquadramento das hipóteses:

- a) como *não-incidência pura e simples*, ou seja, por tais fatos estarem fora da descrição constitucional de competência. Resumidamente, por não serem simplesmente *operações relativas à circulação de mercadorias*; ou
- b) como isenção: são operações tributáveis (há competência constitucional), mas que foram excluídas do campo de incidência por decisão do legislador infraconstitucional. Neste caso, abrir-se-ia outro campo de discussão, qual seja, se há invasão de competência pela lei complementar, pois estaríamos diante de hipótese de isenção heterônoma, vedada pela Carta Magna (art. 151, III).¹¹⁶

¹¹⁵ MACHADO, 1999, p. 196.

¹¹⁶ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Na verdade, a questão não é simples tanto que, no exemplo trazido por Machado (venda de bens pelas seguradoras), houve divergência de posicionamento entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

Podemos afirmar, com segurança, que há *operação* relativa à *circulação*, nos seguintes casos:

- a) venda de mercadorias sinistradas para as seguradoras;
- b) venda dos mesmos bens pelas seguradoras;
- c) venda do bem arrendado ao arrendatário;
- d) venda de bens pelas locadoras, assim como de quaisquer outros bens que se encontrem imobilizados no Ativo Permanente;
- e) transferência de domínio na alienação fiduciária.

Qual o motivo de tal afirmativa? Mesmo considerando-se a definição clássica, ou seja, de que *operação relativa à circulação* significa *negócio jurídico que importa transferência de propriedade*, em todos os exemplos relacionados encontram-se presentes tais predicados. Registre-se que, neste momento, não estamos incluindo a discussão da incidência do ICMS, o que demandaria integrar ao conceito a definição de *mercadoria*.

Interessante anotar a opinião de Machado, ao tratar do arrendamento mercantil, de que a incidência do ICMS, prevista na lei complementar, na venda do bem ao arrendatário “parece haver invadido a competência tributária dos municípios”.¹¹⁷ Tal afirmativa contraria texto do mesmo autor ao esclarecer que a operação há de ser apenas *relativa* à circulação de mercadorias, não se exigindo a transferência da propriedade ou da posse da mercadoria, mas apenas a capacidade de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo.¹¹⁸ No arrendamento mercantil, não temos uma operação capaz de aproximar a mercadoria do consumo?

Ou seja, mantido o entendimento, no arrendamento mercantil teríamos, sim, uma operação relativa à circulação, já que o objetivo do negócio jurídico é realizar o trajeto da produção até o consumo, *mesmo em sua fase inicial*.

Voltemos, agora, ao ponto anterior. Apesar da vedação de lei complementar, poderia incidir o ICMS sobre a) venda de bens sinistrados para as seguradoras; b) venda dos mesmos bens pelas as seguradoras; c) venda do bem arrendado ao arrendatário; d) venda de bens pelas

¹¹⁷ MACHADO, 1999, p. 23.

¹¹⁸ MACHADO, 1999, p. 25.

locadoras, assim como de quaisquer outros bens que se encontram imobilizados no Ativo Permanente; e) transferência de domínio na alienação fiduciária?

Haveria, pois, que ficar demonstrado que tais operações não são mercantis, e, via de consequência, excluída estaria a incidência do ICMS. Caso sejam operações mercantis, inexoravelmente estaríamos diante de hipótese de incidência do imposto estadual, e a lei que as tratasse de forma diversa estaria apenas prevendo hipótese de isenção.

O conceito de mercadoria, segundo o Código Comercial, já foi longamente exposto, cabendo ao aplicador da lei emitir sua própria opinião até que a Suprema Corte extinga definitivamente qualquer dúvida de aplicação da norma, ainda que não consiga afastar o direito de irresignação. O certo, no entanto, é que a doutrina e a jurisprudência, em peso, têm restringido o conceito de mercadoria, tal e qual posto no Direito Comercial, para o fim da incidência do ICMS.

A rigor, e mantido um entendimento ortodoxo e intransigente a respeito do tema (o que repelimos a respeito deste e de qualquer assunto), e para aqueles que entendem a aplicabilidade exclusiva do art. 191 do Código Comercial para efeito de definição do que seja mercadoria, não haveria obstáculo algum para que fossem tributados (desde que houvesse operação relativa à circulação) pelo ICMS todos os bens referidos no respectivo dispositivo, inclusive moeda metálica, o papel-moeda, os títulos de fundos públicos, as ações de companhias e papéis de crédito comerciais.

A exclusão de tais bens do conceito de mercadoria somente se faria se partíssemos de uma premissa nova, em abandono do art. 191 do Código Comercial e da rígida determinação do art. 110 do CTN. Por exemplo, com a tese defendida por Machado de que mercadorias são *coisas móveis que valem por si e não pelo que representam*.¹¹⁹ O conceito é razoável, condiz com o que de costume se submete ao ICMS e se sujeitava ao antigo ICM, tendo apenas o defeito (relativo, segundo pensamos) de partir de uma construção subjetiva, sem amparo em texto legal expresso, o que, hipoteticamente, gera insegurança jurídica. Não há, no entanto, para os operadores do Direito, forma de fugir a tal expediente. Não somos contrários à idéia de que a jurisprudência e a doutrina possam ser fontes do Direito. Há, apenas, que se preservar a competência legislativa, de forma que, a pretexto de construções jurisprudenciais e doutrinárias, não seja usurpada função privativa do Poder Legislativo, impondo-se regra em descompasso com o desejo expressamente manifestado pelos representantes do Parlamento.

¹¹⁹ MACHADO, 1997, p. 264-265.

Há, por parte de alguns, uma verdadeira ditadura interpretativa, com a imposição de ideologias totalmente contrárias ao texto claro de lei.

10 AS TRANSFERÊNCIAS

Em sede de ICMS, a palavra *transferência* designa a movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (matriz e filiais). Considerando as definições largamente aceitas e já expostas, inclina-se majoritariamente a doutrina pela impossibilidade de tributação de tais fatos, tendo em vista que não caracterizam negócio jurídico e nem modificação da titularidade da propriedade, já que a circulação (meramente física) aconteceria sem a interveniência de pessoa jurídica diversa.¹²⁰

Contrariamente, sempre pretenderam os Estados que tais operações fossem tributadas com base na *autonomia dos estabelecimentos*, prevista na legislação do ICMS, inclusive na redação original da Lei Complementar 87, de 1996, em seu art. 11:

§ 3º - Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular [destaque nosso];

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Na linha doutrinária predominante, editou o Superior Tribunal de Justiça a Súmula 166: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

A matéria serve de forma excepcional ao objetivo do presente trabalho, tendo em vista que propicia campo fértil para a investigação do campo de incidência do ICMS à luz da Constituição e dos métodos interpretativos que o direito acolhe. Em tal sentido, a não-cumulatividade servirá de fundamento principal para a demonstração de que o sistema, tal e qual concebido pelo constituinte, exige que a tributação se dê, tanto nas operações internas

¹²⁰ Machado (1997, p. 256) discorda:

“Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina à comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS.”

quanto nas interestaduais. Da mesma forma, o princípio federativo se presta a demonstrar que a assertiva vai ao encontro do bom funcionamento do sistema.

10.1 As transferências e o federalismo

A primeira consequência da não-tributação nas operações interestaduais é o prejuízo aos Estados produtores, pois as transferências, mantido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, não propiciarão qualquer receita às unidades de origem, afrontando o arcabouço de distribuição de receita que preside o sistema constitucional, já que não direcionado à tributação exclusivamente no consumo, como se dá em outros países. Note-se a possibilidade, em tese, inclusive, de planejamento fiscal lesivo ao Estado de origem que, além de perder a receita da operação de transferência, poderá sofrer a consequência nefasta do creditamento do ICMS gerado pela venda da mesma mercadoria, em operação posterior, à própria unidade, de onde originariamente saiu. Ao ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 158.834-9, não passou despercebida a grave situação criada pela tese da não-incidência.¹²¹

¹²¹ “Sob esse aspecto, é de considerar-se que, conquanto o ICMS seja tributo de competência dos Estados, o produto de sua arrecadação não cabe por inteiro a estes, já que aos Municípios se destina a expressiva parcela de 25%, a qual não lhes é distribuída em partes iguais, já que, pelo menos 3/4 dela o são em quotas proporcionais ao valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios.

Dispõe, com efeito, a Constituição Federal, no art. 158, parágrafo único, *verbis*:

‘As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inc. IV (25% por cento do produto da arrecadação do ICMS), serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios.’

Decorrência lógica do texto transcrito é que a circulação de mercadorias, no território de cada Município, ganhou nova valoração jurídica, já que passou a constituir fato relevante para a determinação da respectiva quota de participação no produto da arrecadação do ICMS, revestindo-se essa circunstância de razão suficiente para que não se tenha por destituída de importância, para o direito tributário, a saída da mercadoria de um determinado estabelecimento produtor, industrial ou comercial, ainda que não implique transferência de propriedade.

Outro fator que, por igual, concorre para essa conclusão, é a circunstância de que a saída da mercadoria, nas condições apontadas, para estabelecimento da mesma empresa situado em outro Estado, teria por consequência a perda, pelo Estado de origem, do tributo devido pelas etapas do ciclo econômico ocorrido em seu território.

Hamilton Dias de Souza, em trabalho que gentilmente nos fez chegar às mãos quando já elaborado este voto (‘O fato gerador do ICM e a participação dos municípios no produto da arrecadação do tributo’), comunga nesse pensar, já que observa (fls. 6), a propósito, que a tese de que o ICM incide apenas sobre atos traslativos de domínio da mercadoria

‘[...] apresenta gravíssimo inconveniente: o de não permitir a arrecadação do ICM nos Municípios, e mesmo nos Estados, onde ocorrem os fatos materiais que identificam a circulação física das mercadorias. A prevalecer tal corrente – acrescenta – um Município onde estiverem localizados apenas estabelecimentos industriais que promovam saídas para outros estabelecimentos da mesma empresa, situados em outros Municípios ou Estados,

Por outro lado, não há na legislação de regência do ICMS ou nos conceitos doutrinários pertinentes ao assunto qualquer motivo para a diferenciação que tem sido feita entre transferências em operações internas e interestaduais. Carrazza, a pretexto de justificá-la, confirma apenas que a regra-matriz constitucional não possibilitaria tal interpretação, cujo manejo é contraditório com todo o arcabouço doutrinário majoritário¹²²:

Diante do exposto, entendemos inconstitucional o art. 6º, § 2º, do Decreto-lei 406/68, que consagrou o princípio da “autonomia do estabelecimento”, equiparando a filial a um terceiro. É que, ao assim estatuir, desnaturou a *regra-matriz* constitucional do ICMS, ferindo o direito que a Carta Magna dá aos contribuintes de só pagarem este imposto quando realmente se configura uma operação mercantil. Remessas de mercadorias dentro da mesma empresa não são operações mercantis.

[...]

Há, porém, uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada “estabelecimento autônomo”, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria.

Não é possível admitir que os conceitos da hipótese de incidência nas operações internas sejam diferentes das interestaduais. Se o federalismo exige que a operação interestadual seja tributada, é evidente que, pela interpretação sistemática, o erro encontra-se no conceito dominante de ser obrigatória a transferência de propriedade para configurar a

terá suas receitas grandemente diminuídas, embora necessite arcar com toda a infra-estrutura necessária à manutenção do parque industrial. Isto porque, não havendo transferência de propriedade ou posse não haveria fato gerador e, em conseqüência, não seria arrecadado o tributo em seu território.’

As situações descritas constituem exemplos que estão a demonstrar, de modo inequívoco, que, pela tese da recorrente – de que a circulação de mercadorias, pressuposto material da incidência do ICMS, é de ser entendida como compreendendo tão-somente as operações de transferência de domínio ou de disponibilidade dos ditos bens –, não apenas a eficácia de importante regra de repartição das receitas tributárias, de interesse dos Municípios, mas também o direito do Estado ao tributo incidente sobre as etapas do ciclo econômico cumprido pela mercadoria em seu território, restariam seriamente comprometidos, a menos que se instituisse sistema de controle e de compensação, entre Estados e Municípios, dos mais intrincados, tanto mais intrincado quanto desinfluyente para as empresas interessadas, já que a não-incidência do ICMS, sobre as operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, em face do princípio da não-cumulação, não teria o efeito de aliviar-lhe o ônus tributário.

[...]

Realmente, não haveria sentido em que fossem qualificadas distintamente, para efeitos fiscais, duas operações de saída de bens, da fábrica para os centros consumidores, pelo simples fato de uma delas haver sido promovida pelo próprio fabricante, sem transferência de propriedade, e a outra por empresa revendedora, se caracterizadoras, ambas, do mesmo fenômeno da distribuição, que integra o ciclo econômico das mercadorias.

Daí, a lição de Baleeiro (Dir. Trib. Brasileiro, 8ª edição, p. 204):

‘De modo diverso do I.V.C, que tinha como fato gerador especificamente um negócio jurídico de venda ou consignação, o I.C.M. assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é, qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou **operação econômica**, que ocasione a saída.’” [destaque original]

¹²² CARRAZZA, 2001, p. 51-52.

incidência pelo ICMS. Aqui, como em outras passagens, somente o intérprete que admita que seja mitigado o rigor dos conceitos é que poderia justificar uma interpretação diferenciada. Assim, Carrazza, a pretexto de encontrar uma posição justa, acaba por derogar firmes posições adotadas no sentido de respeito ao “princípio da tipicidade”.¹²³

Grau, citando von Jhering, aduz que a fé inabalável no império dos conceitos jurídicos e em princípios abstratos é o vínculo que une os que habitam o céu dos conceitos jurídicos, considerados como verdades absolutas: se o resultado é correto sob o ponto de vista lógico, “o que pode acontecer depois já não é problema seu”.¹²⁴

Machado atenua o rigor conceitual adotado pela doutrina dominante, aceitando a existência do fato gerador com apenas a circulação econômica.¹²⁵

Verifica-se que, mais uma vez, os conceitos ortodoxos de *operação*, *circulação* e *mercadoria* não se prestam à defesa da tributação pelo ICMS nas transferências de mercadorias, seja em operação interna ou interestadual. O conceito alternativo proposto acima (de que a operação relativa à circulação é a movimentação da mercadoria por intermédio de atos praticados por comerciantes que têm por objeto operar e facilitar as atividades do comércio) permite que tal incidência se dê, já que não exige, necessariamente, a realização de negócio jurídico ou mesmo a transferência de propriedade. Atenderia, ainda, ao propósito da

¹²³ “[...] para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (‘Tatbestand’), o que implica em tipicidade (‘Typizität’). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo) [...] devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei.

Estamos vendo que, atrelado ao princípio da legalidade tributária, encontra-se o não menos relevante princípio da tipicidade tributária.

O ‘princípio da tipicidade’ impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o ‘fato impositivo tributário’ (fato gerador ‘in concreto’), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do ‘suposto de fato legal’ (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.” (CARRAZZA, 2001, p. 224)

¹²⁴ JHERING, Von. **Bromas y veras em la ciência jurídica**. Trad. Tomás A. Banzhaf. Madrid: Civitas, 1987, p. 217, 218, 220, 222 e 242, *apud* GRAU, 2006, p. 102.

¹²⁵ “A mudança da propriedade é bastante para configurar a circulação, mas não é indispensável. Pode haver circulação sem que tenha havido mudança de propriedade, no sentido em que tal expressão é compreendida no denominado Direito de propriedade. Para que se configure a circulação basta que a coisa saia da posse da *unidade econômica* em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo. [...]”

[...]

Para exteriorizar o fato gerador do ICMS a saída não precisa corresponder a uma transmissão de propriedade, nos termos do Direito Civil ou Comercial. Basta que retire a mercadoria do domínio do estabelecimento. No contexto do regime jurídico do ICMS cada estabelecimento da mesma pessoa jurídica é considerado de forma autônoma. Se a mercadoria deixa de integrar a parcela do patrimônio da pessoa jurídica atribuída ao estabelecimento, tem-se uma saída relevante para os fins do ICM. Para afastar dúvidas a esse respeito, o legislador complementar foi explícito: ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.’” (MACHADO, 1999, p. 27 e 42, destaque do original).

reforma tributária que criou o ICM: de que a nova estruturação do imposto desvinculasse o tributo de negócios jurídicos específicos.

Derzi cita precedente do Supremo Tribunal Federal na Representação de Inconstitucionalidade 1.355-PB como apoio à tese de inconstitucionalidade das movimentações físicas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.¹²⁶ A referida decisão foi proferida em 12 de março de 1987, ainda na vigência da Constituição anterior, tratando do extinto ICM. Os fatos nela tratados são diferentes dos ora expostos. Conforme se extrai da decisão, naquela oportunidade foi analisada norma que pretendia considerar autônomos engenhos, sítios e demais divisões de uma mesma usina. Não havia sequer saída de mercadoria, mas, simplesmente, deslocamento entre áreas da mesma propriedade. O detalhe curioso consiste no fato de que, em que pese ter sido julgado procedente a representação, o parecer da procuradoria-geral foi aprovado pelo então Procurador-Geral Sepúlveda Pertence, posteriormente ministro da Suprema Corte, opinando pela improcedência do pedido (ou seja, pela incidência do ICM).

No entanto, em novembro de 2006, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 271528/PA, a Primeira Turma do STF decidiu não incidir o ICMS sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade. O precedente citado na decisão foi exatamente o Recurso Extraordinário nº 158.834.

10.2 As transferências e a não-cumulatividade

Tal e qual ocorre com o princípio federativo, os conceitos majoritários em relação à hipótese de incidência do ICMS não permitem a operacionalização da não-cumulatividade, cuja origem é constitucional. A tributação nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular evita que o ICMS fique cumulativo e não representa, sob o ponto de vista da carga tributária, qualquer ônus para os contribuintes.

¹²⁶ DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 378.

10.2.1 Entendendo a não-cumulatividade

O extinto IVC era um imposto cumulativo. Costa aponta duas vantagens desse tipo de tributo: a simplicidade na sua compreensão e aplicação e a possibilidade de fixação de alíquotas mais baixas. Em contrapartida, um imposto cumulativo incentiva a integralização vertical das empresas, isto é, quanto menor o número de agentes econômicos envolvidos, menor é a tributação. Com isso, a tributação acaba por influenciar a alocação dos recursos.¹²⁷

Em decorrência do exposto, um imposto cumulativo não permite que a carga tributária seja uniforme, já que dependerá do número de operações praticadas no ciclo de produção e circulação. Uma mercadoria importada diretamente por um consumidor poderá, por exemplo, ter um ônus menor de impostos quando comparada com uma outra produzida e comercializada no país.¹²⁸

Costa relata a existência de três tipos de impostos sobre o valor acrescido, segundo o tratamento dispensado aos investimentos¹²⁹:

- a) Tipo renda: no caso de dedução de valor correspondente à depreciação dos bens;
- b) Tipo Consumo: no caso de dedução do valor dos bens do ativo fixo adquiridos no período considerado;
- c) Tipo Produto Bruto: quando não se permite a dedutibilidade dos investimentos em ativo permanente.

A doutrina brasileira, tradicionalmente, afirma que o abatimento pode ser manejado por intermédio de duas metodologias: do *crédito financeiro* e do *crédito físico*. Segundo Machado, pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado.¹³⁰

¹²⁷ COSTA, 1978, p. 7.

¹²⁸ COSTA, 1978, p. 8.

¹²⁹ COSTA, 1978, p. 24.

¹³⁰ MACHADO, 1997, p. 243.

Afirma, ainda, Machado (1999, p. 146-147):

“Pelo regime do crédito financeiro é assegurado o crédito do imposto pago em todas as operações de circulação de bens, e em todas as prestações de serviços, que constituam custo do estabelecimento. Não importa se o bem, ou o serviço, compõem o bem a ser vendido. Importa é que o bem vendido teve como custo aquele bem, ou aquele serviço, já tributado anteriormente.

É um regime de não-cumulatividade absoluta. Não-cumulatividade que leva em conta o elemento financeiro, por isto mesmo regime denominado de *crédito financeiro*.

Indiscutivelmente, a legislação ordinária dos Estados adotou, em princípio, o chamado crédito físico. Importante, desde já, destacar que igual princípio rege, e sempre regeu - a legislação do IPI, tendo a União seguido, no tocante ao tema, o mesmo tratamento dispensado pelos Estados. É verdade que União e Estados, no decorrer dos anos, passaram a aceitar o creditamento de outras mercadorias, descaracterizando, formalmente, o chamado *crédito físico*. Neste particular, especial atenção foi dada aos chamados *produtos intermediários*, conceituados como sendo aqueles que, embora não se incorporando aos produtos industrializados, seriam consumidos no processo de industrialização.

Afora as questões atinentes ao enquadramento de determinadas mercadorias no conceito de produto intermediário, não mereceram importantes debates junto ao Poder Judiciário - principalmente no Supremo Tribunal Federal - a respeito da legislação estadual ao absorver o conceito de crédito físico. Nesse ponto, emergiria um princípio de certeza quanto ao alcance do referido instituto constitucional, posto que não atacada a legislação estadual em conflitos judiciais. Nem mesmo por parte da doutrina houve contestação contundente à posição adotada pelos Estados, aceitando-se a definição do critério constitucional como sendo o do crédito físico.

As diversas polêmicas surgidas na aplicação do ICM foram, no decorrer dos anos, resolvidas com a introdução, no texto da Lei Maior, de alterações que atendiam ao interesse dos Estados. Merecem destaque: a vedação do crédito relacionado com operações anteriores isentas, a introdução da não uniformidade total das alíquotas e a incidência do imposto nas importações de mercadorias para o ativo permanente ou consumo, todas incorporadas na Constituição de 1967 desde o advento da Emenda Constitucional nº 23, de 1983. Importante destacar que tais temas recebiam pareceres desfavoráveis à posição dos Estados, manifestados em decisões repetidas do Poder Judiciário, inclusive em súmula do Supremo Tribunal Federal.

Pelo regime de crédito físico, diversamente, só o imposto relativo a entrada de bens que são vendidos pelo estabelecimento, ou que, no caso de indústria, integram fisicamente o produto industrializado a ser vendido, enseja crédito para compensação com o imposto devido na saída dos bens.

É um regime de não cumulatividade relativa. Não cumulatividade que desconsidera o elemento financeiro, e toma em consideração apenas o elemento físico do bem, por isto mesmo denominado regime de crédito físico.”

No mesmo sentido, Coelho (1999, p. 492):

“Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem que tenha entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;
- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.”

Percebe-se, pois, na evolução do texto constitucional, a clara disposição de adoção no seu bojo das teses defendidas pelas unidades da Federação, o que se consolidaria com o advento da Constituição de 1988, quando o texto da Carta Magna, de forma bastante elucidativa, pormenorizou os pontos que até então vinham sendo objeto de litígio. Neste contexto, e diante de manifesta adoção de textos que atendiam aos interesses dos Estados, não se pode deixar de considerar o peso extraordinário dos entes federados na confecção da norma. Merece destaque a introdução de regra que possibilitou a tributação de produtos industrializados semi-elaborados nas operações de exportação, com a clara intenção de se permitir uma tributação extra em matéria que se encontrava historicamente fora de tributação. Evidencia-se tal atitude, ainda, na alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, tentativa de, mais uma vez, introduzir-se no texto, com clareza, a possibilidade da exigência do imposto via substituição tributária, desmobilizando-se as tentativas de negação do referido instituto, que passava a sofrer resistência, inclusive do Judiciário.

Coelho confirma a força política dos Estados nas definições constitucionais quando analisa a questão dos semi-elaborados¹³¹:

Aqui o constituinte inovou. Quanto aos produtos industrializados, torna imunes as operações que os destinarem ao exterior. Poderia ter ficado por aí tomando de empréstimo o conceito já muito trabalhado de produto industrializado vigente nos arraiais do IPI. Exatamente o que não ocorreu, porquanto inseriu no trato da matéria os semi-elaborados, isto é, os “pouco industrializados”. E, por força do lobby das Secretarias de Fazenda dos Estados disse que a imunidade era para as operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. O desejo dos Estados, alcançado, era diminuir o raio de abrangência da imunidade para obterem mais receitas mesmo a expensas da União, centrada no esforço de exportação (export drive). [destaque nosso]

A interpretação histórica da legislação, bem como a teleológica, apontam para uma legislação pertinente ao ICMS francamente favorável ao posicionamento dos Estados, sendo plausível imaginar-se que, se melhor não disciplinou a não-cumulatividade, foi por entender desnecessário face ao grande conforto que dispunham as unidades da Federação no trato do tema, particularmente na definição do *critério físico* – este com o alargamento já citado relativamente aos produtos intermediários.¹³²

É verdade, no entanto, que outros métodos de hermenêutica devem ser utilizados, sendo patente que deve-se ater à norma posta, desvinculada da vontade do legislador,

¹³¹ COELHO, 1999, p. 403.

¹³² A questão nos faz lembrar o ensinamento de Bobbio (1999, p. 67) de que o direito, tal como ele é, é a expressão dos mais fortes, não dos mais justos; tanto melhor, então, se os mais fortes forem também os mais justos.

principalmente se de sua literalidade e da interpretação sistemática com os demais dispositivos legais outro sentido aflorar.

No tocante à definição do critério – se físico ou financeiro – a Constituição Federal de 1988 nenhuma luz trouxe ao tema (art. 155, § 2º, I): “[o ICMS] *será não – cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Não se pode deixar de destacar que da própria interpretação literal do dispositivo constitucional, para alguns, já emergiria a clara intenção de adotar-se como fundamento o critério acolhido pelos Estados desde a origem, conforme asseverava uma primeira análise de Coelho, retificada depois.¹³³

Machado é enfático quanto à possibilidade da não-cumulatividade se realizar mediante a técnica ou regime jurídico do crédito financeiro ou do crédito físico ou com a conjugação das duas.¹³⁴ Defende que o legislador complementar, estando expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar por qualquer um dos métodos.¹³⁵

Derzi é categórica, mas em sentido oposto, afirmando não haver dúvida de as exceções admitidas pela Constituição Federal restringem-se às hipóteses de isenção ou não-incidência. Para ela, as leis complementares firmadas após a Constituição de 1988 somente poderiam ter escolhido o modelo amplo, o único que seria compatível com o ditado constitucional.¹³⁶

Sob o ponto de vista da *interpretação sistemática*, importante a análise da norma contida na Constituição que determina a aplicação da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, cabendo

¹³³ “O mecanismo da não-cumulatividade que é o *nexus* que agrega o *plexus* composto dos seis anteriores impostos hoje conglomerados no ICMS, poderia ser financeiro ou misto, pois a técnica da não-cumulatividade os admite quer nas formulações teóricas quer nas experiências históricas, que têm sido feitas com os impostos sobre valores agregados. Mas os dizeres constitucionais, ao nosso sentir, *data venia* das opiniões em contrário, estão a indicar que o tipo de tomada de crédito ou melhor que o conta-corrente fiscal a ser utilizado é o mesmo do antigo ICM, i.e., *créditos físicos*, pelo valor das mercadorias e serviços adquiridos em função da produção e/ou comercialização de mercadorias e serviços tributáveis. A matriz insumo/produto não pode extrapolar para o lado dos custos financeiros, como é desejo de alguns. Com efeito, dispõe o art. 155, § 2º, I, II, *a e b* e III: [...]”

Não há espaço, portanto, para a lei complementar dispor de modo diferente.

Ora, o § 2º, inciso I deixa claro que se ‘compensa’ em cada ‘operação’ o ‘montante cobrado’ nas ‘operações anteriores’. Com dizer desta forma, balizou o constituinte que a não-cumulatividade é feita no eixo das operações de circulação, não se estendendo ao crédito de imposto decorrente da aquisição de máquinas e bens do ativo fixo necessários ao funcionamento da empresa (promotora das operações de circulação de mercadorias e serviços) nem tampouco abrange a remuneração do capital e do trabalho de terceiros, empregados na produção dos bens e serviços (salário e juros de financiamentos)”. (COELHO, 1999, p. 225-226).

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e as operações interestaduais imunes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 94-95.

¹³⁵ MACHADO, 1999, p. 137 e 146.

¹³⁶ DERZI, in: BALEEIRO, 2000, p. 423.

à unidade da Federação de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, § 2º, VII e VIII).¹³⁷

É patente que tal determinação objetivou permitir ao Estado do estabelecimento destinatário auferir parte da arrecadação do imposto, sob pena de nada receber em tal operação. Sendo as mercadorias recebidas para comercialização e industrialização, os Estados destinatários arrecadariam ICMS na operação posterior. Ou seja, a Constituição aceitou, nestes casos, que estariam as mesmas mercadorias (ou outras delas resultantes) sendo tributadas pelas unidades da Federação de destino, que aufeririam, automaticamente, nas saídas subseqüentes, a diferença entre as alíquotas referentemente às mercadorias entradas. Quando determinou o recolhimento do imposto relativo às mercadorias destinadas a contribuinte consumidor final (bens do ativo permanente e de uso e consumo do estabelecimento), ao contrário, reconheceu que tais bens *não* seriam tributados pelo Estado destinatário, o que leva a crer, mais uma vez, na adoção do chamado *crédito físico*, única hipótese em que tais valores não seriam considerados incorporados na operação posterior.

Vejam os mais uma vez: se era para ser creditado o imposto, qual a vantagem para o Estado destinatário receber a referida diferença entre as alíquotas, para, logo a seguir, devolvê-la em forma de crédito? O que significaria tal *distribuição* de receita, que nada acrescenta à unidade da Federação de destino? Por que foi adotada técnica diferente quando comparada tal situação com as entradas destinadas à comercialização e à industrialização? A resposta, evidentemente, reside no fato de que não se cogitou que os bens de uso e consumo e ativo permanente comporiam a operação seguinte (crédito financeiro).

O raciocínio aplica-se, na totalidade, quanto aos bens importados para o ativo permanente e para o uso e consumo, matéria que mereceu, em 1983, alteração na Carta Magna para possibilitar a tributação, e que perderia quase que completamente o sentido se adotado o chamado *crédito financeiro*. Ou seja, pela interpretação sistemática, o método constitucional adotado é o do *crédito físico*.

É certo, no entanto, que o critério de abatimento, na forma manifestada atualmente pela maioria dos doutrinadores, de modo a permitir o pleno aproveitamento de quaisquer valores que incidiram em operações anteriores, desaparecendo, por completo, qualquer

¹³⁷ “VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

resquício de tributação anterior na cadeia econômica, jamais se efetivará na totalidade enquanto permanecerem os demais serviços na competência tributária dos Municípios. É que em muitas dessas prestações há o consumo de mercadorias que se submetem à incidência do ICMS, sendo os serviços contratados por contribuintes do imposto estadual. Desta forma, a incidência do ISS tem o mesmo efeito de uma isenção intercalar, tornando cumulativo o ICMS.

Na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 56, de 15 de dezembro de 1987, submetia-se ao imposto municipal o *beneficiamento* de objetos *não destinados à industrialização ou comercialização*. Com o advento da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, modificou-se a redação, passando o ISS a gravar o beneficiamento de quaisquer objetos, independentemente de sua destinação.

Ou seja, se o encomendante do beneficiamento for um contribuinte do ICMS e a mercadoria, em etapa posterior, destinar-se à comercialização ou industrialização, com a nova redação teria sido criada uma hipótese de operação, no meio da cadeia econômica, sem a tributação pelo ICMS. Ao se excluir a tributação da circulação pelo imposto estadual, passando-a para o campo de incidência do ISS, acabou o legislador por apenar os consumidores e a beneficiar os Estados, já que a carga total do ICMS foi majorada em razão da cumulatividade ocasionada pela interrupção da cadeia de tributação.

Ao contrário do que se possa imaginar, nem sempre uma hipótese de não-incidência beneficia os contribuintes e prejudica o sujeito ativo. Ao contrário, quando se dá no meio da cadeia produtiva, o efeito é exatamente o contrário.

Assim, para que se operacionalize na integralidade a não-cumulatividade sob a ótica econômica, imperiosa a reforma do sistema constitucional para permitir a tributação de todos os serviços pelo ICMS, a exemplo do que já ocorre em muitos países europeus. E, diríamos, até mesmo a tributação sobre imóveis pelo imposto estadual. Como se vê, o próprio sistema constitucional tributário não propicia o exercício de uma não-cumulatividade plena, sem o efeito cascata que se pretendeu eliminar.

Os Estados disciplinaram, por intermédio do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, o aproveitamento dos créditos, inclusive dos serviços de comunicação e transporte, vinculando o aproveitamento à utilização das mercadorias diretamente nos processos de industrialização e comercialização dos produtos, vedando expressamente a utilização quando vinculado ao uso e consumo e ao ativo permanente.

Não obstante, especialmente no que se refere à energia elétrica, as legislações estaduais não se portaram de maneira uniforme, merecendo destaque decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal que negou o direito ao aproveitamento do crédito por empresa

comercial estabelecida no Estado do Rio de Janeiro.¹³⁸ Outras tantas decisões da Suprema Corte têm rejeitado o amplo aproveitamento de créditos.¹³⁹

Nesse ponto, importante reflexão deve ser feita. Toda a metodologia de elaboração da Lei Complementar nº 87, de 1996 – em especial a não concessão dos créditos relacionados com os produtos de uso e consumo – apontam, inevitavelmente, que, pelo menos perante o legislador complementar, a norma constitucional se identificaria com o crédito físico ou misto, sob pena de afronta direta ao texto da Lei Maior pela referida lei complementar. Assim, representaria tal introdução no ordenamento jurídico uma liberalidade motivada pelo contexto econômico e permitida pela recompensa financeira às unidades da Federação.

Reforça tal tese a manutenção, pelo mesmo Congresso Nacional, na legislação do IPI, da vedação, como regra geral, do aproveitamento dos créditos relacionados com o ativo permanente e uso e consumo. Ora, sendo a norma constitucional da não-cumulatividade comum aos dois tributos – ICMS e IPI – é inadmissível imaginar-se que o Congresso vislumbrou ser constitucional manter a legislação do IPI intocada, se realmente considerasse ter a Carta Magna adotado o crédito financeiro.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também não discrepou quanto à impossibilidade do aproveitamento amplo de créditos de ICMS.¹⁴⁰

Conclui-se do exposto que:

- a) os métodos de interpretação – histórico, sistemático ou teleológico – apontam para o fato de que o critério previsto na Constituição seria originalmente o de aproveitamento físico;
- b) o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a constitucionalidade das restrições ao crédito de ICMS;
- c) a norma constitucional comporta regramento por lei complementar.

10.2.2 As restrições constitucionais e legais

Como visto, sustentam alguns juristas que os únicos limites ao aproveitamento do crédito são aqueles elencados na própria Constituição (§ 2º do art. 155):

¹³⁸ Cf. RE nº 200168-6/RJ.

¹³⁹ Cf. RE-195894/RS e RE-255340/PR.

¹⁴⁰ Cf. EDRESP 101797/SP, Resp nº 178.496, Resp 202850/SP e Resp 197121/MG.

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

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Assim, seriam inconstitucionais os estornos previstos no art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996,¹⁴¹ por extrapolarem as duas únicas hipóteses previstas no texto constitucional.

Coelho é enfático: “O art. 21 da LC sob comento cria regras de estorno de créditos legítimos que excedem a Constituição (art. 155, § 2º, II, “b”)”.¹⁴²

Derzi não diverge¹⁴³:

A Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar a compensação, concedeu o direito de crédito e autorizou o estorno naquelas hipóteses admitidas na Constituição (de isenção ou não-incidência), mas extrapolou o Texto, ampliando-o. O art. 21, IV, autoriza o estorno do crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento “que vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se”. O dispositivo afronta o Texto Magno, porque acarreta dupla perda para o contribuinte: a perda da mercadoria adquirida e, ainda, a perda do crédito relativo ao imposto por ele suportado. Na prática, podem ocorrer duas conseqüências, nenhuma delas consentida pela Constituição. Na primeira, ofende-se o princípio da não-cumulatividade, porque, para absorção das perdas, o valor da mercadoria já tributado (que se extraviou ou deteriorou) será transferido ao preço das demais, que se sujeitam à tributação. Na segunda hipótese, por questões de competitividade, não havendo possibilidade de elevação do preço de revenda, haverá evidente transferência do ônus do imposto para a empresa, contrariamente aos desígnios da Constituição. O art. 21, III, é norma viciada de inconstitucionalidade, porque o ICMS não é de ser suportado pelo contribuinte.

A Professora Derzi vai além, demonstrando os motivos das exceções constitucionais¹⁴⁴:

A exceção apontada – em relação ao ICMS – veio para afastar fartíssimas jurisprudência do STF, correta e adequada, porém contrária aos interesses arrecadatórios dos Estados-Membros, que vedava o estorno e concedia crédito em relação às operações isentas ou imunes. Antes da exceção, a posição jurisprudencial encontrava guarida na letra da Constituição Federal. Como a norma constitucional

¹⁴¹ “Art. 21 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

[...]”

¹⁴² COELHO, 1999, p. 510.

¹⁴³ DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 424-425.

¹⁴⁴ DERZI, *in*: BALEEIRO, 2000, p. 421.

não condicionava o direito de compensar à incidência do imposto na etapa subsequente, todas as operações anteriores, tributadas, eram dedutíveis, não importando que algumas ou várias operações de saída fossem isentas.

Importantíssima, merecendo repetição, a afirmativa feita: “Como a norma constitucional não condicionava o direito de compensar à incidência do imposto na etapa subsequente [...]”. Partindo do mesmo raciocínio, as exceções expressamente previstas na Carta Magna não esgotarão o tema se a atual Constituição condicionar a compensação à existência de nova etapa tributada. E o que diz o texto constitucional?

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

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

Sem muito esforço hermenêutico, e com base no dispositivo que consubstanciaria, segundo doutrina pujante, o próprio *Princípio da Não-Cumulatividade*, pode-se afirmar que a *Constituição somente determina o dever de compensar se houver incidência do imposto na etapa subsequente*, já que a compensação pressupõe *imposto devido em cada operação*.

Assim, a norma contida no inciso II do mesmo parágrafo é absolutamente inócua, já que a ausência da previsão em nada prejudicaria a aplicação do preceito, sendo, como ressaltado supra, mera explicitação didática face aos problemas judiciais vivenciados sob a égide da Carta anterior.

As soluções, para quaisquer questionamentos, decorrem exclusivamente da diretriz constitucional da não-cumulatividade: não se pode tributar valor de operação que já tenha sofrido a incidência do tributo. Aos que gostam de trabalhar com a idéia de existência de um princípio, e estando ele, integralmente, contido no inciso I do § 2º do art. 155, deve-se resumir a questão à análise deste dispositivo.

Por outro lado, aos que se apegam apenas ao texto literal das exceções, esquecendo-se da norma, é bom lembrar ainda que, como já dito pelos operadores do direito, a norma não se resume a único texto legal, mas é resultante da combinação dos diversos comandos que informam o sistema jurídico. Assim, a determinação contida na alínea “a” do inciso II, citada acima, seria absolutamente desnecessária já que não há cumulatividade de tributação se não ocorreu, na operação anterior, a incidência do ICMS, estando livre o legislador para ordenar a integral cobrança do tributo. Lembremos que o inciso I diz, textualmente, que somente existe abatimento *com o montante cobrado nas anteriores*. Não havendo operações ou prestações

anteriores tributadas, não há valores a serem compensados, salvo agressão direta ao texto do inciso I. Não há, acima de tudo, cumulatividade.¹⁴⁵

A inteligência da alínea “b” do inciso II é a mesma: não há que se conceder crédito se a operação posterior não for tributada, exatamente pelo simples fato de que não haverá cumulatividade de ICMS, único motivo para a concessão do abatimento. E é exatamente isto que está expresso no próprio inciso I: compensa-se o que for devido em cada operação ou prestação. Nada sendo devido, não há abatimento, nem cumulatividade.

Assim, não concordamos com a afirmativa de Derzi, mencionada acima, de que o art. 21, IV, da LC 87, de 1996, ao autorizar o estorno do crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento “que vier a perecer, deteriorar-se, extraviar-se” afronta o Texto Magno, porque acarretar dupla perda para o contribuinte. Não há, como demonstrado, nenhuma afronta ao texto constitucional, mas mera aplicabilidade do dispositivo da Carta Magna que consagra a regra geral de abatimento, já que necessário, para que se dê a compensação, a existência de imposto devido em cada operação. Não havendo saída de mercadoria, evidentemente não há qualquer tributação, muito menos cumulatividade. Quanto à perda da mercadoria (fato lamentável, é verdade), nenhuma vedação constitucional existe a amparar o contribuinte, ou a ele se atribuir tratamento mais benéfico, sendo tais considerações desamparadas de apoio jurídico no texto normativo, mas mera suposição de acontecimento injusto. Quanto a este último aspecto, não nos esqueçamos que muito mais injusta é a situação do consumidor que tem a mercadoria adquirida furtada, perdida ou deteriorada, tendo que suportar, além da carga tributária, a perda real do bem, já que, ao contrário do contribuinte, não pode repassar o prejuízo para ninguém. Não consta, no entanto, que tal catástrofe esteja ferindo qualquer preceito constitucional.

Ousamos, ainda, discordar das colocações de Derzi, pelos mesmos motivos já destacados, quando afirma que: a) ofende-se o princípio da não-cumulatividade se o valor da mercadoria já tributado (que se extraviou ou deteriorou) for transferido ao preço das demais, que se sujeitam à tributação; b) contraria-se a Constituição se houver a transferência do ônus do imposto para a empresa.

Mesmo considerando-se o crédito financeiro, não é razoável imaginar-se que tais mercadorias perdidas incorporariam o custo em forma de despesa operacional, posto que interferem diretamente no resultado da empresa – diminuição do lucro ou acréscimo no prejuízo – não compondo o preço da mercadoria. De ordinário, inclusive, tais circunstâncias

¹⁴⁵ Cf. RE-212019/SP.

só são apuradas no levantamento do inventário, quando as operações já ocorreram. Diferentemente, pensamos, a hipótese de quebras no processo industrial, tecnicamente comprovadas, que se corporificam nas operações posteriores, representando custo de produção.

Não há, no texto constitucional, qualquer vedação ou restrição quanto aos aspectos levantados. A absorção de custos e despesas nas receitas operacionais é situação corriqueira da vida de qualquer empresa. Essa consideração, tal e qual a de que o ônus no caso citado será suportado pelo contribuinte face à impossibilidade de elevação do preço de revenda, está repleta de preconceitos, ou seja, considerações não relacionadas com as normas jurídicas postas: colocações econômicas sobre um hipotético mercado competitivo no qual os preços não podem ser majorados. Estamos falando, afinal, de qual mercadoria? Qual mercado? Há um monopólio? Há competição? Como são as elasticidades das curvas de demanda e de oferta? As mercadorias dos concorrentes também não se deterioram? Há seguro? Houve, de fato, o prejuízo?

Fugimos, como se vê, a qualquer contexto jurídico. Passamos, a título de interpretação, a imaginar situações hipotéticas que poderiam ter dado suporte à norma, mas que dela não fazem parte. A Constituição, ao contrário, determina que a *compensação* seja feita pelo que for *devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*.

A situação apregoada equivaleria a permitir a anulação do débito (ou seja, à remissão do crédito tributário) quando as vendas efetivadas não importassem ingresso de recurso financeiro para o comerciante face ao inadimplemento do comprador.

Derzi, em outra passagem do mesmo livro, comentando assunto diverso (imunidade), assevera que¹⁴⁶:

Pretensas distorções econômicas e outros desvios políticos decorrentes da aplicação da norma, sequer previstos pela Constituição, não podem substituir o critério de preferência adotado, amplo e ilimitado, que é o critério jurídico transformador da realidade, a decisão feita na norma. Em caso contrário, teremos o arbítrio, a insegurança e a incerteza, pela substituição do querer constitucional, por um outro querer qualquer.

Vê-se, ao menos assim entendemos, que há uma posição antagônica entre a última colocação e a anterior, feita a partir de rejeição de distorções econômicas. Há que se adotar uma posição relativa, sem extremos, sob pena de, prisioneiros de um critério ortodoxo, ficarmos impedidos de transitar livremente entre os métodos hermenêuticos.

¹⁴⁶ DERZI, in: BALEEIRO, 2000, p. 401.

Importante, antes de tudo, lembrar que o Supremo Tribunal Federal, a exemplo de outros tribunais, tem decidido com a utilização de critérios diversificados, alternando-os, de forma a extrair o real significado do comando normativo. A rigidez, seja qual a técnica adotada, ainda que eventualmente possa ser doutrinariamente acertada, é indício de insucesso, como tem sido observado constantemente nas decisões judiciais (correção monetária de créditos de ICMS, validade do Convênio ICM 66/88, substituição tributária, momento do fato gerador na importação etc.). Uma certa flexibilidade, ainda que possa inicialmente ser repudiada em termos jurídicos, não só é recomendável, como também é largamente utilizada pelos operadores do direito, inclusive pela doutrina. Constata-se, com frequência, entre os que repudiam veementemente o método teleológico, a utilização de tal ferramenta sempre que se deparam com dificuldades no texto legal para atingir a conseqüência que gostariam de extrair da norma.¹⁴⁷

Coelho não concorda com a norma Constitucional do art. 155, § 2º, inciso II¹⁴⁸:

Secundus - a anulação ou estorno dos créditos anteriores à operação imune ou isenta, é uma violência atentatória ao princípio da não-cumulatividade. Não faz sentido determinar o estorno (anulação) de créditos fiscais de operações anteriores, perfeitos e acabados, e pela simples razão de que o nosso ICMS está estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema mercadoria contra mercadoria. Queremos dizer que o conta-corrente fiscal é de apuração periódica, isto é, o contribuinte *soma todas as entradas de mercadorias tributadas* (créditos) e *soma todas as saídas de mercadorias tributadas* (débitos) abstraindo as entradas e saídas isentas ou imunes. Depois deduz da soma dos créditos o somatório dos débitos. Se o crédito for menor, a diferença é tributo a recolher. Se o crédito for maior que o débito, a diferença é crédito a transferir para o período seguinte (a apuração do conta-corrente normalmente é feita em períodos fechados de 30 dias). Ora, o próprio mecanismo da não-cumulatividade resolve o problema, sem necessidade de “estornos” e “anulações” descabidas. A única finalidade do malsinado dispositivo constitucional foi a de atender às pretensões dos secretários de Fazenda estaduais, sempre ávidos de recursos. [destaque original]

¹⁴⁷ Jamais nos cansaremos de repetir:

“Ou seja, cumpre afastar, com veemência, a idéia de uma ‘ditadura dos princípios’ (postura, aliás, que a História nos mostra ter sido a origem das mais atrozes distorções). Princípios são elementos indispensáveis, fundamentais, essenciais à conformação do Direito, mas o Direito não se resume a eles e a postulação de uma supremacia cega dos ‘princípios’, com abandono das normas específicas que regulam as condutas concretas, é o melhor meio para deixar passar uma ideologia disfarçada (em geral, totalitária).

[...]

Ou seja, num Estado Democrático de Direito, a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõe a conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição das garantias fundamentais da pessoa humana”. (GRECO, 1998, p. 126 e 143):

¹⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 229.

A observação também deve ser repelida. De fato, nosso sistema prevê a apuração periódica na forma narrada. No entanto, é exatamente esse sistema, previsto na lei complementar, que determina que a introdução de valores no conta corrente fiscal depende do confronto *mercadoria contra mercadoria e imposto contra imposto*. Ou seja, somente são legitimados como créditos os relacionados com mercadoria sujeita a nova circulação e desde que haja subsequente incidência de imposto. Há, portanto, importante distinção a ser feita entre sistema de apuração (*imposto contra imposto*) e legitimidade de aproveitamento do crédito (esta informada pela combinação simultânea dos sistemas *mercadoria contra mercadoria e imposto contra imposto*).

Por outro lado, não esclarece o autor o motivo do atentado ao princípio da não-cumulatividade em virtude da regra citada. Ou seja, em que ponto se dá a cumulatividade do tributo pela simples proibição de aproveitamento de créditos de operações que subsequentemente ocorram sem tributação. Há, de fato, cumulação, ou seja, a propagada incidência em cascata? O esclarecimento não se fez, restringindo-se o autor em explicar, com a eficiência que lhe é característica, o método de apuração do imposto, cuja operacionalização se dá em momento posterior à incidência da regra de legitimação do crédito.

De toda forma, a última frase do trecho transcrito de Coelho apenas vem confirmar que os textos normativos (tal e qual se dá com a interpretação) são impregnados de ideologia. Ou seja, não se pode afirmar que a Constituição, sendo fruto de diferentes correntes e sujeita a pressões e interesses das unidades federadas, tenha pretendido instituir – ou efetivamente tenha instituído – um ICMS totalmente sem cumulatividade. Ao contrário, é perfeitamente razoável que regras sejam criadas para, em situações específicas, a não-cumulatividade seja sacrificada em prol de mecanismo arrecadatório que garanta, por exemplo, a autonomia das unidades federadas.

10.2.3 Não-cumulatividade: regra ou princípio?

Antes de prosseguirmos, devemos refletir sobre a natureza jurídica da não-cumulatividade. Seria uma regra ou um princípio?

Relembrando o dito anteriormente, prepondera a noção de princípio como sendo espécie de norma com alto grau de generalidade e indeterminação.

O que temos na Constituição, assim nos parece, nada tem da generalidade e indeterminação que carregam os princípios; ao contrário, trata-se de enunciado taxativo, específico, do qual se extrai (ainda que para tanto tenhamos que utilizar métodos hermenêuticos, característica de qualquer disposição) uma norma de aplicação imediata a qualquer caso concreto. Não se trata de orientação geral para casos indeterminados, mas de norma com conteúdo pragmático (ação ordenada) a ser aplicada a casos determináveis (há pressuposto fático preciso que permite que se saiba a quais casos aplicar).

Por outro lado, se princípio fosse, teríamos que admitir, como se extrai das lições processadas alhures, a possibilidade de cumprimento em graus diversos, o que apenas solidificaria a idéia, até aqui defendida, de que não há como se falar, para qualquer caso, de uma não-cumulatividade plena. Ou seja, a não-cumulatividade seria apenas um mandamento de otimização, devendo ser observada diante das possibilidades jurídicas e materiais efetivas.

E mais: quando nos deparássemos com uma colisão com outros princípios (federalismo, v.g.), ainda que batizados com o nome de “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil” (art. 3º da Carta Magna: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza, da marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos) teríamos que aplicar a não-cumulatividade de forma proporcional, a fim de que o prestígio do valor nela embutido não eliminasse os valores ínsitos aos demais.

Em resumo, como nos lembra Torres, os princípios (inclusive o da não-cumulatividade, se é este o caso), mesmo quando traduzidos em linguagem constitucional, mantêm a sua abertura e indefinição, não se expondo à leitura inequívoca, nem se deixando concretizar inteiramente pelo direito positivo.¹⁴⁹ Os princípios, quando em colisão, devem ser ponderados, equilibrando-se, sem superioridade hierárquica, ganhando maior peso, um em relação ao outro, diante do caso emergente.

Coelho, já antevia a impossibilidade de aplicação conjunta da não-cumulatividade quando em conflito com o princípio (sic) da imunidade¹⁵⁰:

A verdade é que não é possível praticar o princípio da não-cumulatividade contra o princípio da imunidade nas operações interestaduais (com estes itens). Um perturba o outro. A não-cumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um continuum. A imunidade interestadual quebra em vários pontos e etapas esta continuidade, em sistemas integrados como o são o de energia elétrica e do petróleo.

¹⁴⁹ TORRES, 2000, p. 172.

¹⁵⁰ COELHO, 1990, p. 235-236.

Poucas, seis a oito, são as refinarias e também poucos os centros geradores agrupados nos sistemas de eletrotransmissão, num imenso país federativo[...]

A colocação apenas vem reforçar que, diante de uma “fábrica de princípios”, as normas neles contidas acabam por se esvaziar, perdendo a capacidade de se impor diante de situações fáticas, sequer como as regras ordinariamente o fazem.

Por fim, relembremos que, tratando-se de princípio, este não ser resumiria a um único dispositivo, o inciso I do § 2º, mas também ao inciso II. Ou seja, a norma (princípio ou regra) é o que extrai do conjunto dos enunciados. Caso se trate de uma regra, a especial do inciso II (a exceção) se imporá à geral do inciso I.

10.2.4 Imunidade em operação intercalar – cumulatividade do tributo

A presente seção tem por escopo demonstrar:

- a) que há a possibilidade constitucional do ICMS ser cumulativo;
- b) que as regras que determinam o não aproveitamento de créditos de ICMS quando a operação (inclusive no meio da cadeia) não seja tributada, são compatíveis com a Constituição, já que o sistema não obriga e nem permite que a não-cumulatividade seja plena.
- c) que a tributação de operações intermediárias em nada afeta a carga tributária, já que o sistema da não-cumulatividade leva à neutralidade do ICMS.

Já mencionamos que o texto da Constituição (art. 155, § 2º, II) prevê:

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

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

É fato inconteste que não-incidências, isenções e imunidades no meio da cadeia de circulação da mercadoria, sempre que ocorra posterior operação tributada, é causa de cumulatividade do ICMS. Em uma seqüência normal, teríamos:

	Industrial⇒	Distribuidor⇒	Varejista⇒
Preço	200,00	250,00	300,00
Alíquota	18%	18%	18%
Débito ICMS	36,00	45,00	54,00
Crédito ICMS	0	(36,00)	(45,00)
ICMS recolhido	36,00	9,00	9,00

Total: 54,00

A mesma seqüência com não-incidência no meio da cadeia:

	Industrial⇒	Distribuidor⇒	Varejista⇒
Preço	200,00	250,00	300,00
Alíquota	18%	Isenção	18%
Débito ICMS	36,00	0	54,00
Crédito ICMS	0	0	0
ICMS recolhido	36,00	0	54,00

Total: 90,00

Constata-se com facilidade que sobre os 200,00 iniciais da operação do industrial houve dupla incidência de ICMS, já que tal valor encontra-se embutido na base de cálculo da operação do varejista. Tal efeito nada mais é que a tão rejeitada cumulatividade do tributo. Seria ela inconstitucional ainda que em consequência do atendimento de outro dispositivo da própria Constituição (art. 155, § 2º, II)?

Coelho, ao menos aparentemente, sustenta que tal cumulatividade estaria propositadamente prevista¹⁵¹:

Cabe aqui referir que a Constituição com tais disposições tornou *cumulativo*, em certas configurações, um imposto que ela própria cunhara *não-cumulativo*. Paradoxo. Mais que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta. A pressão dos Estados se fez irresistível. Existiam subsídios em contrário ao dispor dos constituintes, inclusive nossos, sem falar das diversas comissões de juristas que ofereceram trabalhos escritos e participaram de debates orais, tais como Geraldo Ataliba, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Ives Gandra, Alcides Jorge Costa, Ulôa Canto e outros. [destaque nosso]

Como se vê, apesar das críticas, transparece claramente que o texto constitucional permitiu, propositadamente, a cumulatividade. Os métodos de interpretação histórico e o teleológico apontam, pois, que a regra objetivava um fim específico que nada tinha a ver com

¹⁵¹ COELHO, 1990, p. 226- 227.

preservar a não-cumulatividade. Tratava-se, ao contrário, de norma que perseguia precipuamente fins fiscais (arrecadatórios) e redistributivos (destinação para a unidade de destino da receita auferida). Relembremos que em outras duas passagens, anteriormente transcritas (versando a respeito da exportação de semi-elaborados e estorno de créditos), o mesmo autor confirma a pressão que suporta as alterações constitucionais:

E, por força do *lobby* das Secretarias de Fazenda dos Estados disse que a imunidade era para as operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. O desejo dos Estados, alcançado, era diminuir o raio de abrangência da imunidade para obterem mais receitas mesmo a expensas da União, centrada no esforço de exportação (*export drive*).¹⁵²

A única finalidade do malsinado dispositivo constitucional foi a de atender às pretensões dos secretários de Fazenda estaduais, sempre ávidos de recursos.¹⁵³

Carrazza discorda da necessidade do intérprete se reportar ao texto literal. Para ele, se a isenção ou a não-incidência ocorrerem no meio do ciclo de circulação da mercadoria, o crédito de ICMS só deixará de ser compensado para as operações imediatamente posteriores e anteriores, sob pena do benefício concedido no meio da cadeia levar ao Estado arrecadar mais em detrimento dos contribuintes e do consumidor final.¹⁵⁴ Na mesma linha, Machado afirma que as normas que vedam o crédito devem ser interpretadas com o princípio da não-cumulatividade: nas exonerações intermediárias, a isenção ou a não-incidência não implicarão crédito para compensação quanto ao valor que deixou de ser devido exatamente em face da isenção, ou da não-incidência. Se assim não for, “a isenção ou não-incidência estará transformada em agravamento do ônus, na medida em que faz cumulativo o imposto, e não é razoável admitir-se que o constituinte pretendeu fazer da isenção um instrumento de majoração do imposto”.¹⁵⁵

A pergunta que se faz, em especial quando se trata da imunidade relativa às operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, é se realmente não quis o constituinte transformar a não-incidência em técnica de arrecadação, prestigiando, em casos específicos, a função fiscal do ICMS. Relembrando o que vimos quando tratamos da hermenêutica, as normas constitucionais têm conteúdo político, fruto de ideologias contraditórias e de indeterminações intencionais. Como se não bastasse, o ICMS é tributo com característica

¹⁵² COELHO, 1999, p. 403.

¹⁵³ COELHO, 1990, p. 229.

¹⁵⁴ CARRAZZA, 2001, p. 258.

¹⁵⁵ MACHADO, 1999, p. 141-142.

precipuaamente arrecadatória. Não é absolutamente infantil que se imagine que em certas situações o constituinte quis, sim, interromper a não-cumulatividade, permitindo, por exemplo, à unidade destinatária a arrecadação integral do imposto incidente sobre as operações ocorridas em seu território, sem prejuízo do devido nas operações anteriores à unidade de origem. Se assim não fosse, não haveria motivo para a própria Carta da República ter deixado para a lei complementar prever a manutenção dos créditos em tais operações (alínea “f” do inciso XII do § 2º do art. 155)¹⁵⁶; teria ela própria já determinado o aproveitamento, tal e qual se deu, nas exportações, com a Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

No entanto, admitimos que as isenções, enquanto benefícios fiscais concedidos pelas unidades federadas, nos termos da alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155¹⁵⁷, não podem, propositadamente, levar ao aumento da carga tributária. Neste caso, haveria deturpação da própria competência deferida aos entes, residindo aí a inconstitucionalidade (e não na ofensa à não-cumulatividade).

O Ministro do Supremo Tribunal, Marco Aurélio, consigna em seu voto, na ADIN 600-2, que aquilo que se contém na alínea “f” encontra justificativa nos interesses nacionais que se sobrepõem aos isolados e momentâneos de certa unidade da Federação. Sem crédito, o benefício cairia no vazio. A análise se referia ao tempo em que era a própria lei complementar que deveria prever a manutenção de crédito em hipótese de imunidade de exportação de produtos industrializados. Com acerto, pensamos, a afirmativa de que a manutenção faz prevalecer um valor (o econômico, da União) sobre outro (o arrecadatório, dos Estados). No entanto, isto não significa a necessidade (independentemente do que viesse a ser previsto na lei complementar) de manutenção de créditos (com ofensa ao disposto no inciso II do § 2º do art. 155) apenas para que o benefício não caísse no vazio. Não nos esqueçamos que a Constituição também tem enunciados sem eficácia (o limite à taxa de juros originalmente prevista no art. 192, por exemplo), vez que fruto de composição política e de interesses antagônicos (da União em confronto com os das unidades federadas; dos contribuintes em razão do Poder Público; dos interesses liberais em beligerância com os sociais; etc.).

Não discrepou o Ministro Sepúlveda Pertence, no seu voto proferido na mesma ação, ao afirmar, com apoio em Yves Gandra, que não havendo o direito à manutenção não mais há, na grande maioria dos casos, nem isenções e nem “não incidências”, e sim operações mais ou

¹⁵⁶ “XII - cabe à lei complementar:

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;”

¹⁵⁷ “XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

menos tributadas. Por sua vez, Ministro Carlos Velloso afirmou que haveria, em tais hipóteses, ofensa à não-cumulatividade.

Há, como se vê, um certo descompasso entre as opiniões. Poderíamos resumir a questão nos seguintes tópicos:

- a) a Constituição Federal atribui claramente à lei complementar a estipulação dos casos de manutenção de crédito relativo à remessa para outro Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados;
- b) sem crédito ficaria inviabilizada a não-incidência enquanto benefício, mas permitiria o incremento e a distribuição de receita entre os Estados;
- c) se houver o cancelamento do crédito, o imposto resultará cumulativo;
- d) a disciplina infraconstitucional é que definirá qual das regras (antinômicas) prevalecerá: a que prevê o benefício (com a não-cumulatividade do inciso I do § 2º do art. 155) ou a que permite a utilização do ICMS com fins fiscais (com o estorno do inciso II).

É importante ressaltar que há decisão do STF¹⁵⁸ no sentido de ser correta a interpretação da Lei Complementar 87/96 em prever a imunidade apenas nas operações destinadas à comercialização e à industrialização, exatamente no pressuposto de que não se trata de benefício fiscal, mas mera repartição de receita. Sob pena de termos norma constitucional inócua (alínea “f” do inciso XII do § 2º do art. 155)¹⁵⁹, somos obrigados a aceitar que a interpretação possível é de que a Constituição previu a possibilidade de termos um ICMS cumulativo, já que determinou a não-incidência em operação intermediária sem garantir o correspondente crédito do imposto.

A Lei Complementar nº 87/96, no § 6º do art. 20, abre uma excepcionalidade e remete os demais casos à lei ordinária:

§ 6º - Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

¹⁵⁸ Cf. RE 201703/ES.

¹⁵⁹ “XII - cabe à lei complementar:

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;”

Devemos destacar, agora como análise de caráter geral, que nosso sistema tributário não é protegido contra cumulatividades. Ao contrário de outros países, é sabido que várias etapas de circulação de bens não são tributadas pelo ICMS, como, por exemplo, as prestações de serviços e a transmissão de bens imóveis. Em razão de tal característica, é reconhecido o caráter cumulativo do ICMS em virtude do próprio arcabouço constitucional de competências:

- a) um estabelecimento que presta serviços adquire mercadorias tributadas pelo ICMS e não se credita, já que não há tributação pelo imposto estadual nas prestações que se sujeitam ao ISS (beneficiamento, por exemplo, nos termos da Lei Complementar n.º 116, de 2003). Em seguida, o serviço é prestado a um contribuinte do ICMS (com fornecimento de mercadoria, mas sem incidência do imposto estadual). Na etapa seguinte, praticada pelo comerciante ou industrial, os mesmos insumos que foram tributados na aquisição pelo prestador do serviço passarão por nova etapa de incidência (como custo) sem que haja possibilidade de qualquer abatimento;
- b) os muitos insumos adquiridos por empresa de construção civil não geram créditos de ICMS apesar de tributados. Ao vender o imóvel construído, para contribuinte do ICMS, incidirá apenas o ITBI. A depreciação do bem, como despesa, incorporará o preço da mercadoria vendida, incidindo, pois, novamente o imposto estadual sobre valores já tributados em etapas anteriores (sob o ponto de vista do *crédito financeiro*);
- c) as empresas de tratamento de água adquirem insumos tributados pelo ICMS. Diz o STF, em provimento preliminar, que o fornecimento de água tratada não é sujeita ao ICMS.¹⁶⁰ A água adquirida por industrial pode ser importante insumo para a fabricação de produtos sujeitos ao ICMS (refrigerantes, cervejas, água engarrafada, gelo, sorvetes etc.). Haverá cumulatividade do tributo;
- d) segundo o mesmo STF, transporte aéreo não pode ser tributado pelo ICMS.¹⁶¹ Para tal prestação, há necessidade de insumos energéticos, sujeitos ao imposto estadual. As tomadoras de tais serviços, se contribuintes do ICMS, inclusive prestadoras de serviços de transporte rodoviário, tributarão suas atividades com o mesmo imposto, sem que os créditos dos combustíveis das empresas aéreas sejam utilizados;
- e) o ICM sempre foi um imposto cumulativo, considerando-se o crédito sob o ponto de vista do método *financeiro*, e o ICMS o é pelo mesmo motivo, ainda que, atualmente, apenas parcialmente;
- f) finalmente, existem diversos tributos cumulativos no sistema tributário nacional. O ISS, imposto que grava a circulação de bens da mesma forma que o ICMS, é exemplo típico de imposto cumulativo.

Resumindo, a Constituição nunca previu um sistema tributário infenso à cumulatividade, sendo razoável imaginar-se que tal defeito não deva ser repellido

¹⁶⁰ Cf. ADI 567 – 7.

¹⁶¹ Cf. ADI 1089/DF.

veementemente apenas no tocante ao ICMS (como se fosse uma anomalia excepcional). Aliás, o ICMS é o único imposto que tem regra específica de estorno de crédito com sede constitucional, ou seja, a hipótese de cumulatividade resulta de norma (ainda que de exceção) claramente prevista no texto da Carta Magna.

Extrai-se, assim, que qualquer isenção ou não incidência, no meio da cadeia econômica, somada com o estorno do crédito, implica a quebra da diretriz da não-cumulatividade, mas não necessariamente uma inconstitucionalidade. Cabe à lei complementar (nos casos expressamente previstos na Constituição) e aos Estados (mediante convênio) prever outros casos de manutenção de crédito, a fim de evitar o efeito cumulativo do imposto.

Acreditar, por um lado, que o legislador infraconstitucional da lei complementar e que os Secretários de Fazenda (quanto aos convênios) serão omissos de forma a tornar propositadamente cumulativo o ICMS e, por outro lado, *imaginar* que o *constituente* previu um imposto integralmente não-cumulativo, é, *data venia*, uma contradição tão grande como sustentar que a norma tem um *espírito* e o legislador outro. A Constituição, como norma que é, resulta da manifestação dos mesmos *espíritos* que fazem as leis infraconstitucionais e a restante legislação complementar. A norma, vista no plano pré-jurídico, nada mais é que o resultado de interesses de segmentos sociais. Em tema de tributos, é de se reconhecer que tem prevalecido o interesse arrecadatório em detrimento de um sistema tributário perfeito. É ingênuo imaginar um constituinte que prevê um ICMS plenamente não-cumulativo, sem exceções, mas admite o ISS, a CPMF e várias outras contribuições cumulativas, apesar da reconhecida força dos Estados na formulação das políticas tributárias.

11 CONCLUSÕES INTERMEDIÁRIAS: A TRIBUTAÇÃO A SERVIÇO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Se a transferência do bem entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme jurisprudência e doutrina dominante, não for tributada, o imposto se tornará cumulativo. A tributação, nesse caso, permite operacionalizar a regra constitucional da não-cumulatividade. A falta de tributação nas transferências gera efeito cumulativo do imposto, sendo prejudicial aos interesses dos contribuintes, tendo em vista que o estabelecimento remetente terá que estornar os créditos das operações anteriores, face ao disposto no § 2º do art. 155 da Constituição da República, especialmente na alínea “b” do inciso II:

A jurisprudência que considera não incidir o ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto, que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Especialmente em se tratando de transferências entre estabelecimentos situados em diferentes Estados¹⁶²

Por outro lado, não há, sob o ponto de vista da tributação total das empresas envolvidas na transferência, qualquer reflexo na carga tributária, tendo em vista que:

- a) o imposto debitado na transferência é creditado pelo destinatário;
- b) caso não haja tributação na remessa, todo o tributo será integralmente recolhido pelo destinatário (sendo este exatamente a soma do que seria devido pelos dois estabelecimentos).

O ordenamento relativo ao ICMS e os conceitos doutrinários pertinentes não apontam motivos suficientes para a diferenciação que tem sido feita entre transferências em operações internas e interestaduais. Não obstante, o conceito econômico de circulação permite a incidência e, conseqüentemente, evita a cumulatividade.

É interessante que, pelo menos nos casos das transferências, a norma que se propõe (de tributação) implica o respeito simultâneo a duas diretrizes constitucionais: o princípio federativo e a não-cumulatividade. O aparente conflito que se apresentava foi extirpado não pela eliminação (total ou parcial) de uma das regras, mas pela supressão do próprio conflito.

¹⁶² MACHADO, 1997, p. 265.

Ou seja, o que se propõe em termos de definição da abrangência do fato gerador do ICMS, além de não encontrar qualquer obstáculo à orientação contida no art. 110 do CTN, é medida que propicia aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que recebam a receita do imposto em razão dos fatos econômicos, relacionados com a circulação de mercadorias, praticados no âmbito de seus respectivos territórios, de forma a lhes garantir a própria autonomia administrativa. O método de interpretação adotado prestigia o cumprimento integral do Princípio Federativo, sem, com isso, lesar qualquer garantia do contribuinte, em especial a capacidade contributiva, já que a carga tributária permanece exatamente a mesma.

Melhor ainda: a tributação garante a neutralidade do tributo e a isonomia em termos de competitividade econômica. A tributação é a técnica que permite operacionalizar a não-cumulatividade, já que, como visto, a falta de incidência no meio da cadeia faz com que o ICMS incida mais de uma vez sobre o mesmo valor, sem qualquer direito de abatimento. Um imposto cumulativo tem desvantagens sob o ponto de vista econômico, como o incentivo à integralização vertical das empresas com o fito de diminuir o ônus tributário a que se sujeitam as mercadorias. Por outro lado, apresenta outro grave defeito de não constituir uma carga tributária uniforme para todos os consumidores: o ônus será maior quanto mais longo for o ciclo de produção e da comercialização de cada produto, impedindo que o ônus seja dimensionado em função da essencialidade das mercadorias (art. 155, § 2º, III).¹⁶³ Como terceiro defeito, pode ser apontada a impossibilidade de desonerar completamente os produtos a serem exportados.¹⁶⁴

De toda forma, caso se conceba a não-cumulatividade como um princípio, é possível que, diante de casos concretos, a própria indeterminação e generalidade, características ínsitas a tal modalidade de norma, possibilitem o cumprimento em graus diversos, já que apenas indicam os valores que, na medida do possível, devem ser prestigiados. Diferentemente das regras, os princípios admitem ponderação, em especial quando conflitantes.¹⁶⁵ Não obstante, o que se propõe é exatamente uma solução que garanta o cumprimento integral da não-cumulatividade, sem prejuízo da cobrança do tributo segundo a capacidade contributiva e da destinação da arrecadação de forma a propiciar aos entes federados o cumprimento das diretrizes estabelecidas na Carta da República.

¹⁶³ “§ 2º O imposto [ICMS] previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

[...]

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

¹⁶⁴ COSTA, 1977, p. 6-10.

¹⁶⁵ Cf. ALEXY, 1986, p. 75-77, *apud* GRAU, 2006, p.182; ALEXY, 2001, p.183, *apud* DANTAS, 2004, p. 62; ATIENZA, 1991, *apud* DANTAS, 2004, p. 75 e ss; BONAVIDES, 2007, p 288; DANTAS, 2004, p. 61 e ss.; ITALIA, 1994, p. 156 e ss., *apud* GRAU, 2006, p. 209; ZAGREBELSCY, 1990, p.107, *apud* GRAU, 2006, p. 181-182; TORRES, 2000, p. 172.

12 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

Como último reforço à tese ora defendida, vamos nos reportar à lei complementar e às suas funções.

Primeiramente, é certo que a Lei Complementar nº 87/1996 não tratou a hipótese de incidência do ICMS como se estivesse restrita aos negócios jurídicos que transferem a propriedade de mercadorias, possibilitando, inclusive, a incidência nas remessas entre estabelecimentos do mesmo titular:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

§ 2º - A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 11 - [...]

§ 3º - Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

[...]

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

[...]

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

Art. 13 - [...]

§ 4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

[...]

O art. 15 admite a tributação de operações sem valor. Como já visto, tal circunstância, por si só, indica que, para a lei complementar, *operação* não é negócio jurídico, já que existe uma relação intrínseca e necessária entre a base de cálculo e o fato gerador; isto é, se *operação* for o próprio negócio jurídico, não seria possível que a base de cálculo não fosse

expressa pelo valor dele (negócio jurídico); se valor não houver, a tributação não poderia se perfazer.¹⁶⁶

O inciso V do art. 13 trata da base de cálculo na importação de mercadorias, determinando, para a apuração, a soma de diversas parcelas: o valor da mercadoria, os impostos e quaisquer despesas aduaneiras.¹⁶⁷ E acrescenta o art. 14: “O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado”. Ensina Becker que a regra jurídica de tributação que tiver escolhido para base de cálculo o fato material da introdução de uma coisa dentro de uma zona geográfica ou política (cotação no mercado ou valor constante na pauta oficial de valores fixos ou mínimos, *v.g.*) terá criado tributo com o gênero jurídico do imposto de importação. Mas se tomar, como método de conversão, o valor do negócio jurídico, então o núcleo da base de cálculo será o fato jurídico da existência do negócio jurídico, sendo a procedência da mercadoria apenas elemento adjetivo.¹⁶⁸

Ora, se o ICMS é sobre o negócio jurídico, a base de cálculo discriminada pela lei complementar seria inconstitucional, já que extrapola o critério material adotado pela Constituição. A escolha de base de cálculo diversa do valor da operação, com acréscimos relacionados com despesas necessárias para a introdução da mercadoria do País, transforma o imposto estadual em verdadeiro imposto de importação. Melo parece concordar com a tese ao afirmar que inexistente respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos federais na

¹⁶⁶ “Art. 15 - Na falta do valor que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:
I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;
II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;
III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.
§ 1º - Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:
I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;
II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.
§ 2º - Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.”

¹⁶⁷ “Art. 13 - [...]”

V - na hipótese do inciso IX do art. 12 a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

[...]”

¹⁶⁸ BECKER, 1998, p. 405-407.

base de cálculo do ICMS, que só poderia ser calculado sobre o valor da operação mercantil, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial.¹⁶⁹

Não é de se estranhar, no entanto, que a própria lei complementar tenha possibilitado, no parágrafo único do art. 14, que o valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação substitua o preço declarado. Ao fazê-lo, apenas ratificou que a *operação* não se refere a uma situação jurídica preexistente, mas a um fato de conteúdo econômico, tal e qual prevê o inciso I do art. 116 do CTN.¹⁷⁰

Pois bem, o que a lei complementar fez, pensamos, não torna a norma incompatível com a Constituição. Para tanto, teremos que a ela voltar nossas atenções, buscando o fundamento de validade da Lei Complementar nº 87/96.

Segundo a Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

[...]

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

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

[...]

Por tudo que já foi exposto, percebe-se que a definição do fato gerador do ICMS tem importância enorme no contexto da Federação, já que os conceitos afetam o exercício da competência de cada uma das unidades e, conseqüentemente, as receitas por elas auferidas. Em especial no caso das transferências, a conceituação dos fatos que geram o tributo determina a qual ou quais Estados será destinada arrecadação do ICMS. Assim, pelo menos para tais fins, é concebível que a Lei Complementar, com o fito de dirimir conflitos, venha a reger o imposto, explicitando aquilo que está implícito no texto da Constituição. Exatamente por isso, Carvalho assevera que pode o legislador complementar definir um tributo e suas

¹⁶⁹ MELO, 2002, p. 195.

¹⁷⁰ “Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

espécies, mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto, desde que o faça no pressuposto de dispor sobre conflitos.¹⁷¹

Percebe-se, pois, que a Lei Complementar nº 87/96, ao dar ao ICMS os contornos da hipótese de incidência a partir de uma conotação econômica da circulação, exerceu atribuição que a própria Constituição lhe deferiu, nada havendo de reprovável na conduta adotada ou nos conceitos conferidos. Se dúvidas havia, ficaram resolvidas por intermédio do instrumento que a própria Magna Carta escolheu. E mais: ficaram preservados o princípio federativo e a não-cumulatividade.

Exatamente em tal linha, o ministro Ilmar Galvão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 158.834-9, fez consignar que estabelecer normas gerais sobre a definição do fato gerador do imposto não pode significar outra coisa senão fixar os lindes conceituais a partir do fato ou atividade de natureza econômica (materialidade) especificada na Constituição como de competência tributária de determinado ente.

¹⁷¹ CARVALHO, 2002, p. 207-208.

13 CONCLUSÕES FINAIS

A Constituição Federal atribuiu às unidades da Federação a competência para a instituição do ICMS.

Os fatos geradores dos impostos não são necessariamente fatos jurídicos preexistentes, tendo o legislador liberdade para eleger fatos econômicos ou outros signos que possam exprimir capacidade contributiva.

A legislação do ICMS está impedida apenas de conceituar *mercadoria*, tendo em vista o disposto no art. 110 do CTN. Não cabe à doutrina ou à jurisprudência e nem mesmo às leis complementares restringir competência tributária por intermédio de conceituações dos termos utilizados em dispositivos constitucionais; *circulação* e *operação* não são termos consagrados em qualquer ramo do conhecimento científico, muito menos do Direito Privado.

A Hermenêutica Jurídica disponibiliza métodos interpretativos para a investigação dos contornos constitucionais para a instituição dos tributos.

A definição de *mercadoria*, aceita no Direito Privado, é elástica, abrangendo bens outros do que os que normalmente vêm sendo aceitos pela doutrina, jurisprudência e pelos próprios Estados como aptos a gerarem a incidência do ICMS.

O sistema constitucional brasileiro não veda a incidência de mais de um tributo sobre o mesmo fato econômico. Assim, a lei complementar, a pretexto de regulamentar outros impostos, não pode restringir competência dos demais entes federativos.

Mantido o entendimento rígido de que *operações* são necessariamente negócios jurídicos, seriam excluídos do campo de incidência do ICMS todos os contratos sem valor, inclusive de doação. Lado outro, a interpretação sistemática da Constituição de 1967 demonstra a utilização do termo *operação* com significado diverso de *negócio jurídico*, já que se referiu à *produção*, à *extração*, à *distribuição*, à *circulação* e ao *consumo* como sendo operações tributadas pela União.

Permanecendo o conceito consagrado de *circulação* como transferência de propriedade, teria havido uma restrição da competência estadual quando comparado o ICM ao IVC, contradizendo os métodos de interpretação histórico e teleológico. Sequer as consignações seriam tributadas, embora se pretendesse, com o novo imposto, um maior leque de tributação.

O sistema constitucional não permite uma não-cumulatividade plena. Como se não bastasse, são características dos princípios a indeterminação, a generalidade e a possibilidade

de cumprimento em graus diversos. Portanto, admitindo-se a não-cumulatividade como princípio, deve-se acolhê-la como regra de otimização que admite ponderação quando em conflito com outros valores constitucionais, inclusive a capacidade contributiva, o federalismo, o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades regionais, a livre concorrência etc.

A tributação nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa afasta o efeito cumulativo do imposto e mantém sua neutralidade econômica, não afetando a carga tributária total. Isto é, o método sistemático de interpretação leva ao entendimento de que a incidência deva ocorrer, propiciando a realização concomitante de vários princípios constitucionais e preservando o arcabouço de distribuição de receita que preside o sistema constitucional. Em especial, suprime-se o aparente conflito entre o princípio federativo e a não-cumulatividade.

Por outro lado, não há na legislação de regência do ICMS ou nos conceitos doutrinários pertinentes ao assunto qualquer motivo para a diferenciação que tem sido feita entre transferências em operações internas e interestaduais.

Pode o legislador complementar definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos, desde que o faça para dirimir conflitos ou para tutelar os princípios constitucionais. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96 é constitucional ao adotar um conceito relativamente amplo de *operações e circulação*.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed., atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, Souto Maior Borges. **Obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 abr. 2006

BRASIL. Constituição, 1967. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 20 abr. 2006

BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 abr. 2006

BRASIL. **Decreto-lei 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 20 abr. 2007-05-05.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24**, de 7 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm.. Acesso em: 4 maio 2007.

BRASIL. **Lei Complementar nº 56**, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp56.htm. Acesso em: 2 nov 2007.

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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 4 maio 2007.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 2 nov 2007.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118**, de 19 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm. Acesso em: 24 set 2007.

BRASIL. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 4 maio 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no **Recurso Especial 1999/0067424-3**. Relator: Ministro Paulo Gallotti. Primeira Seção. Brasília, 13 de março de 2000. Ementa: Tributário. Cofins. Venda de imóveis por empresas construtoras. LC nº 70/91, Art. 2º. Incidência. 1. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que as atividades de comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas à COFINS porque caracterizam compra e venda de mercadorias. 2. Embargos rejeitados. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=152369&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=5> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 178.496/RS**. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Brasília, 4 de maio de 1999. Ementa: Tributário - ICMS - Comunicação telefônica - Creditamento -Atividade comercial e industrial - Convênio 66/88, ART. 31, IV - Ônus da prova. I - A norma que permite creditamento do ICMS relativo ao uso de telefonia inscreve-se no inciso IV do Art. 31, como exceção. Vale dizer: em regra os impostos pagos por uso de telecomunicações não geram crédito compensável, exceto, quando tais serviços houverem sido utilizados a benefício da produção ou comercialização. Ora, se a regra é a não compensação, incumbe ao contribuinte provar que os serviços utilizados por ele enquadram-se na exceção legal. II - Impor ao Estado o ônus de provar a negativa é inverter o sentido do preceito contido no Art. 31, inciso IV do Convênio Interestadual 66/88. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 197121/MG**. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, 18 de março de 1999. Ementa: Tributário - ICMS - Crédito - Aproveitamento - Produção de laticínios - Produtos de limpeza. Somente os produtos que integram fisicamente a mercadoria, como elemento indispensável à sua composição, geram direito ao crédito do ICMS. Recurso provido. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=197121&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **Recurso Especial nº 202850/SP**. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, 4 de maio de 1999. Ementa: Direito Tributário - ICMS - Aquisição de refeições destinadas a consumo no próprio estabelecimento - Creditamento - Impossibilidade. A aquisição de produtos para alimentação fornecida por empresa a seus prepostos, subsidiada pelo Programa de Alimentação do Trabalhador, não gera direito de creditamento do ICMS, por não haver saída destes produtos. Mesmo que houvesse, seria necessária a prova da não transferência do encargo tributário ao contribuinte de fato, por se tratar de imposto que comporta repercussão. Sendo consumidor final de seus produtos, não há que se falar em direito a creditamento. Recurso provido. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=202850&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 96453/PR**. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 27 de novembro de 2000. Ementa: Tributário – Cofins - LC n. 70/91 – Imóveis – Incidência - Precedente. Incidência da COFINS sobre as receitas oriundas de construção, incorporação e venda de imóveis, por se tratar de resultado econômico da atividade empresarial. A noção de mercadoria do Código Comercial não é um instituto, e sim um conceito que não pode servir de fundamento para a não-incidência de um segmento empresarial que exerce o comércio. Precedente da Primeira Seção desta Corte (EREsp n. 166.374/PE). Recurso especial improvido. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=96453&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADIN nº 567-7** (medida cautelar). Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 4 de outubro de 1991. Por votação unânime, o Tribunal deferiu a medida cautelar para suspender a eficácia dos artigos 546, 547 e 548 do Decreto nº 32535, de 18.02.91, do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADIN nº 600-2**. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Requerido: Presidente da República Congresso Nacional. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 de abril de 1995. Por votação unânime, o Tribunal julgou improcedente a ação, no ponto em que se fundamenta na alegação de vício formal da Lei Complementar Federal nº 065, de 15.04.91. Votou o Presidente. Ausente, ocasionalmente, o Ministro Celso de Mello. Quanto a alegação de vício material, foi o julgamento adiado pelo pedido de vista do Ministro Carlos Velloso, depois dos votos dos Ministros Relator, Francisco Rezek e Ilmar Galvão, julgando improcedente a ação e declarando a constitucionalidade do “caput” do art. 003º e seu parágrafo único, da citada Lei Complementar. - Plenário, 26.10.1994. Adiado o julgamento pelo pedido de vista do Ministro Sepúlveda Pertence, depois dos votos dos Ministros Relator, Francisco Rezek, Ilmar Galvão e Celso de Mello, julgando improcedente a ação e declarando a constitucionalidade do “caput” do art. 003º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 065, de 15.04.91, e do voto do Ministro Carlos Velloso, julgando-a procedente e inconstitucional a referida Lei Complementar. - Plenário, 30.03.1995. Por maioria de votos, o Tribunal julgou improcedente a ação e declarou a constitucionalidade do “caput” do art. 003º, e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 065, de 15.04.91, vencido o Ministro Carlos Velloso, que julgava a ação procedente e inconstitucional o referido dispositivo. Votou o Presidente. Não votou o Ministro Mauricio Correa, pois a época do início do julgamento não integrava a Corte.

Disponível

em:

<<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. **ADIN nº 1089**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Ministro da Fazenda e Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estado e do Distrito Federal. Relator: Min. Franciso Rezek, 12 de setembro de 1996. Por votação unânime, o Tribunal julgou procedente a ação para, no art. 001º, bem como no inciso OIX do art. 002º do Convênio ICMS nº 066, de 14.12.88, excluir, sem redução do texto, a compreensão das palavras “serviços de transportes interestadual e intermunicipal” a navegação aérea. E para declarar inconstitucionais as demais normas impugnadas do mesmo Convênio. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em: 30 mar. 2007

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Agravo de Instrumento 271528/PA**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 14 de novembro de 2006. Agte.: Estado do Pará. Agdo.: Sanlumber – Santarém Lumber do Tapajós Ltda. Ementa: I. Mandado de segurança: admissibilidade. Não se caracteriza o 'mandado de segurança contra lei em tese', se - como reconheceu no caso o acórdão recorrido -, a norma legal questionada é de 'eficácia concreta, direta e imediata', capaz, assim, de lesar direito líquido e certo do impetrante. II. ICMS: não incide sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade. Precedente: RE 158.834, Pl., 23.10.2002, red. p/acórdão Marco Aurélio, RTJ 194/979. III. Recurso extraordinário: descabimento para o reexame de fatos: incidência da Súmula 279. 14 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Representação nº Rp 1355/PB**. Repte.: Procuradoria-geral da República. Rpdo.: Governador do Estado da Paraíba. Relator: Min. Oscar Corrêa. Brasília, 12 de março de 1987. Ementa: Representação. Inconstitucionalidade do artigo 9 do Decreto n. 11222, de 5/02/1986, do Estado da Paraíba. Ao declarar estabelecimento autônomo para autorizar a incidência do ICM estabelecimentos – engenhos, sítios e demais divisões fundiárias – da mesma usina – unidade econômica – contrariou o artigo 23, II, da CF, pois taxa o simples deslocamento físico de insumos destinados a composição do produto final da mesma empresa. Representação procedente. Votação: unânime. Resultado: procedente. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário nº RE-82501/SP**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 5 de dezembro de 1975. Ementa: ICM. A ele não está sujeito o fornecimento de concreto para construção civil que vai sendo preparado, em betoneiras acopladas a caminhões, no trajeto até a obra. Inexistência, no caso, de coisa julgada, por falta de identidade da *causa petendi*. Recurso Extraordinário não conhecido. Votação: unânime. Resultado: não conhecido. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº 94939/RJ**. Relator: Ministro Clovis Lovis Ramalhete. Brasília, 3 de novembro de 1981. Ementa: Tributário. A incidência do ISS exclui a do ICMS, ainda que haja a necessária incorporação de materiais a prestação do serviço. II. Aplicação do art. 8. E parágrafo 1. do DL

834/69, que de modo expresse afasta a bitributação. III. Impressos gráficos que sejam colocados em circulação, para encomendantes usuários finais ou para compradores incertos em pública oferta, quando circulam não acarretam a incidência do ICM; só a do ISS. IV. Nos impressos, porque o papel e a tinta são apenas a base física indispensável a ocasionar a manifestação do bem incorpóreo que apresentam, mas como o objeto da aquisição por terceiros esta exclusivamente nesse bem incorpóreo, a obra gráfica, por eles apresentada, que e criada por serviço (ISS), não dá lugar a operação comercial de bem corpóreo (ICM), prevalecendo a obra imaterial constante da figuração de símbolos e linhas do impresso (ISS). Votação unânime. Resultado conhecido e provido. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº RE-144795/SP**. Recte.: Provan - Refeições Ltda. Recdo.: Estado de São Paulo Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 19 de outubro de 1993. Ementa: Tributário. ICMS. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou legítima a exigência do tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a Lei n. 6.374, de 1. de março de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, pars. 5. e 8., do ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, b e par. 2., IX e XII; e 156, IX, do texto permanente da carta de 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidira sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidira tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, par. 8., do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido. Votação: unânime. Resultado: não conhecido. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº RE 158834/SP**. Recte.(S) : Itautec Informática S/A - Grupo Itautec. Recdo.: Estado de São Paulo. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, 23 de outubro de 2002. Ementa: ICMS - Convênio - Artigo 34, § 8º, do ADCT – Balizas. A autorização prevista no § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias da Carta de 1988 ficou restrita à tributação nova do então artigo 155, inciso I, alínea “b”, hoje artigo 155,

inciso II, da Constituição Federal. ICMS - Produção - Ativo Fixo - Saída - Ficção Jurídica. Mostram-se inconstitucionais textos de convênio e de lei local - Convênio nº 66/88 e Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo - reveladores, no campo da ficção jurídica (saída), da integração, ao ativo fixo, do que produzido pelo próprio estabelecimento, como fato gerador do ICMS. Votação: por maioria, vencidos, parcialmente, os Mins. Sepúlveda Pertence, Francisco Rezek, Ilmar Galvão, Sydney Sanches e Néri da Silveira. Resultado: provido o RE para declarar a inconstitucionalidade da expressão “[...]ou a integração no ativo fixo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento[...]”, contida no inciso II do § 1º do artigo 2º do Convênio ICM nº 66/1988, e da expressão, “[...]ou a integração no ativo fixo, de mercadoria[...]produzida pelo próprio estabelecimento[...]”, contida no item 2 do § 1º do artigo 2º da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário nº 195894/RS**. Recte.: Killing S/A - Tintas e Solventes. Recdo.: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 14 de novembro de 2000. Ementa: Imposto de circulação de mercadorias e serviços - Princípio da não-cumulatividade - Objeto. O princípio da não-cumulatividade visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para a manutenção. Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº 200168-6/RJ**. Recte.: C & A Modas Ltda. Recdo.: Estado do Rio De Janeiro Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 8 de outubro de 1996. Ementa: Tributário. Pretendido crédito relativo ao ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida em estabelecimento comercial. Descabimento. “Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento” (art. 31, II, do Convênio ICMS 66/88). Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária. Recurso não conhecido. Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº 201703/ES**. Recte.: Estado do Espírito Santo. Recdo.: Texaco Brasil S/A - Produtos de Petróleo. Brasília, 13 de novembro de 2001. Relator: Min. Moreira alves. Ementa: ICMS. Operações interestaduais. Artigo 155, § 2º, X, “b”, da Constituição. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 198.088, assim decidiu: “Tributário. ICMS. Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Operações interestaduais. Imunidade do art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.” - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. Votação: unânime.

Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Recurso Extraordinário nº 212019/SP**. Recte. Riga Organização Comercial De Restaurantes Industriais S/A. Recdo.: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 1º de dezembro de 1998. Ementa: acórdão que julgou improcedente pretensão do contribuinte de creditar-se do valor do ICMS na aquisição de matérias-primas isentas para fins de compensação com o imposto pago na saída da mercadoria. Alegação de afronta ao princípio da não-cumulatividade. O princípio da não-cumulatividade opera a compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, evitando-se a sua cumulação. Se uma das operações não é tributada, não há possibilidade de cumulação, inexistindo espaço para compensação. Disciplina, ademais, do art. 155, § 2º, II, a, da Constituição Federal e da Lei paulista nº 6.374/89. Recurso extraordinário não conhecido. DJ 21-05-1999 PP-00021. Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=178496&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 212209/RS**. Recte.: Indústria De Bebidas Celina Ltda. Recdo.: Estado do Rio Grande Do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 23 de junho de 1999. Ementa: Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário nº 255340/PR**. RECTE.: Transportadora SBA Ltda. Recdo.: Estado do Paraná. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 de maio de 2000. Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Legislação do Estado do Paraná. Creditamento. Correção monetária do crédito fiscal. Alegação de ofensa ao Princípio da Isonomia e ao da Não-Cumulatividade. Improcedência. 1. Creditamento do ICMS decorrente de entradas nos estabelecimentos da empresa de combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras de ar, bem como de serviços de manutenção, utilizados no exercício de suas atividades de transporte. Benefício vedado pela Lei nº 8.933/89, do Estado do Paraná, e que somente com a edição do Decreto estadual nº 3.768/94 foi estendido às empresas transportadoras, desde que formalmente demonstradas as aquisições dos produtos relacionados. 2. Inexistência de escrituração contábil das despesas. Meras alegações. Conseqüência: não-deferimento do pedido de creditamento, dada a imprescindibilidade da prova da existência do fato constitutivo do direito postulado. 3. Correção monetária de créditos fiscais eventualmente verificados e comprovados. Direito que, por não estar previsto na legislação estadual, não pode ser deferido pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Recurso extraordinário não conhecido. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 30 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº RE 346084/PR**. Recte.: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos S/A. Recda.: União. Relator: Min. Ilmar Galvão. Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, 19 de novembro de 2005. Ementa: Constitucionalidade superveniente - Artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 - Emenda Constitucional nº 20, de 15 de

dezembro de 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. Tributário - Institutos - Expressões e vocábulos - Sentido. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. Contribuição Social - PIS - Receita Bruta - Noção - Inconstitucionalidade do § 1º do Artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>> Acesso em: 2 maio 2007.

BRITO, Edvaldo. Natureza jurídica mercantil do ICMS. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICMS**. 1981. 428f. Tese (Livre-Docente) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1981, inédita.

_____. **Curso de Direito Tributário**: nos termos da Constituição Federal de 1988. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Direito Tributário**: Fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 14. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alter. LSA, e ampl. com estudo sobre o comércio eletrônico. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Competência exonerativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. ICMS - a imunidade das operações interestaduais com petróleo e seus derivados, combustíveis líquidos e gasosos - a irrelevância na espécie do conceito de consumidor final. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Arts. 113 a 118. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon *et al.* **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

COSTA, Alcides Jorge Costa. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DANTAS, David Diniz; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação constitucional no pós-positivismo: teoria e casos práticos**. São Paulo: Madras, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Primeira aproximação da lei complementar 87/96 sob o ângulo do princípio da não-cumulatividade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed., atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução do Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5. ed.. São Paulo: Atlas, 2007.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000a.

_____. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000b.

GRECO, Marco Aurelio *et al.* **Inconstitucionalidade da lei tributária - repetição do indébito**. São Paulo: Dialética, 2002.

JOBIM, Nelson. Entrevista Helena Chagas, Carolina Brígido e Lydia Medeiros. É preciso utilizar instrumentos mais eficazes. **O GLOBO**, Rio de Janeiro, 7 jul. 2004, p. 13.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Versão condensada pelo próprio autor. 2. ed. rev. da trad. de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e as operações interestaduais imunes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

- _____. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário - execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: 1990, Atlas.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos da substituição tributária na Lei Complementar nº 87/96. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MATOS, Aroldo Gomes de. ICMS - substituição tributária “para frente” e a Lei Complementar n.º 87/96, art. 10. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.
- MATURANA, Humberto R.; VARELA, Francisco J. **A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana**. 5. ed. São Paulo: Palas Athena, 2005.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - créditos relacionados a bens destinados a uso, consumo, ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) **O ICMS e a LC 87/96**, São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. **ICMS: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. atua. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.) **Obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- _____. (Org.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- NEVES, Iêdo Batista. **Vocabulário prático de tecnologia jurídica e de brocardos latinos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Fase, 1993.
- NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. 7.ed. [s.l.]: Freitas Bastos, 1967.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____ (Org.) **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.

SANTI. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, J. M. de Carvalho *et al.* **Repertório enciclopédico do direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi, [200-].

SÃO PAULO. Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda. **O ICM no Estado de São Paulo e demais tributos estaduais**. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de integração e interpretação do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Trad. e notas: GRECO, Marco Aurelio. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.