

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

**NÃO INCIDÊNCIA, IMUNIDADES
E ISENÇÕES DO ICMS**

EJV

EDITORA JURID VELLENIH LTDA.
R.Dr. Gabriel Pizza, 462 (sede própria)
CEP 02036-011-Caixa Postal 12.300-São Paulo-SP
TEL: (011) 6950-9088 - FAX: (011) 6950-8223
E-mail: ejv@opus.com.br

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 400 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).

Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).

Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).

Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).

Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).

Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).

Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

NÃO INCIDÊNCIA, IMUNIDADES E ISENÇÕES DO ICMS

Hugo de Brito Machado

(Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.
Professor Titular de Direito Tributário da UFC)

SUMÁRIO: 1. Não Incidência, Imunidade e Isenção. 2. Conseqüências das Distinções. 3. Casos de Não Incidência. 3.1. Saída de Mercadorias com Prestação de Serviços. 3.2. Transferência de Propriedade do Estabelecimento. 3.3. Alienação Fiduciária em Garantia. 3.4. Arrendamento Mercantil. 3.5. Salvados de Sinistro. 4. Imunidades ao ICMS. 4.1. Imunidades Gerais. O Art. 150, IV, "d", da CF/88. 4.2. Os Disquetes e Outros Produtos da Informática. 4.3. Imunidades Específicas. 4.4. Exportações de Produtos Industrializados. 4.5. Operações Interestaduais com Petróleo. 5. Isenções no ICMS. 5.1. Na Lei Complementar n. 87. 5.2. Lei Complementar Anterior à Constituição de 1988. 5.2.1. Reprodução das Normas Federais Isentivas. 5.2.2. Isenção e Não Incidência. 5.2.3. Fundamento de Validade Formal e Material. 5.2.4. Isenção Condicional ou a Prazo Certo. 5.2.5. As Regras de Transição. 5.3. Leis Estaduais. Convênios. 5.4. Os Tratados Internacionais. 5.5. Tratados Internacionais e Lei Posterior. 6. Imunidades e Isenções em Face da Não-Cumulatividade.

1. Não Incidência, Imunidade e Isenção

Não obstante inexistente distinção prática quanto ao resultado, que é o de não ser devido o tributo, não incidência, imunidade e isenção não se confundem. E para certos efeitos a distinção é de suma importância.

Vejamos como se distingue a não incidência da isenção, e qual a importância dessa distinção.

A não incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária. Objeto, pois, da não incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

O legislador muitas vezes trata como de não incidência casos de isenção e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do Fisco, por absoluta ignorância, só reconhecem situações de não incidência diante de regra jurídica expressa. O equívoco é evidente. Não se há de exigir uma regra indicando casos de não incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada tornará devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.

Existem, todavia, situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espancando as dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não incidência juridicamente qualificada. A lei, nestes casos, exerce função simplesmente didática, preventiva de litígios. A rigor, mesmo sem a norma que afirma a não incidência, ela estaria configurada. É o caso, por exemplo, das operações das quais decorre a transferência de propriedade do estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, nas quais o imposto não incide porque não existe circulação de mercadorias, mas a lei, para evitar dúvidas, explicita essa não incidência (1).

Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência tributária. Objeto da isenção, portanto, é a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as "operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares" (2). Um fato que não caiba nessa hipótese, nem nas outras que a lei enuncia, é caso de não incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é, assim, uma exceção à norma de tributação.

Ausente a norma isentiva, a situação de fato nela descrita estaria, automaticamente, abrangida pela norma de tributação.

A imunidade, por seu turno, é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ou mais exatamente, é um obstáculo criado pela Constituição à incidência da norma jurídica de tributação. Quando a Constituição define o âmbito de um tributo, está limitando o poder de tributar. É desnecessária uma norma na Constituição afirmando que esse tributo não poderá ter como hipótese de incidência algo que esteja fora daquele âmbito. Trata-se de uma exclusão que é naturalmente decorrente da descrição do próprio âmbito constitucional do tributo. Não se trata propriamente de imunidade. Mas a Constituição pode afirmar que o tributo não incidirá sobre determinado

fato, ou não será exigido de determinada pessoa, mesmo estando esse fato compreendido no âmbito constitucional do tributo, vale dizer, mesmo estando esse fato compreendido entre aqueles cuja tributação está constitucionalmente autorizada.

No que concerne ao ICMS, exemplo de imunidade é a norma que impede a incidência do imposto sobre as exportações de produtos industrializados. Já a norma, da Lei Complementar n. 87, que diz não incidir o imposto sobre operações e prestações que destinem ao exterior produtos primários, é típica isenção. Mesmo estando, como no caso estão, no mesmo dispositivo de lei, são normas de natureza diversa: uma, apenas repete o que está na Constituição, a dizer que o ICMS não incide na exportação de mercadorias, como tal entendidos, nesse contexto, os produtos industrializados, e a outra a incluir nesse regime jurídico "inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços" (3).

Distingue-se a isenção da imunidade porque a primeira está em norma infraconstitucional, enquanto a segunda está sempre na Constituição. No exemplo acima mencionado, tem-se que a primeira parte do dispositivo reproduz norma da Constituição ao afirmar a não incidência do ICMS sobre a exportação de mercadorias (desde que se trate de produtos industrializados), enquanto amplia aquela norma, que passa a abranger quaisquer mercadorias, mesmo aquelas qualificadas como produtos primários, ou industrializados semi-elaborados, e até os serviços. Na parte em que faz essa ampliação, deixa configurada uma isenção tributária.

A diferença entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade (4). E mesmo que a lei viesse a definir certa situação como imune ao tributo, ter-se-ia, com certeza, caso de isenção, e não de imunidade.

Podemos dizer, em síntese, que:

a) *Isenção* é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.

b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inoocorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação.

2. Conseqüências das Distinções

As distinções entre não incidência e isenção, e entre isenção e imunidade, não são simplesmente teóricas. Pelo contrário, elas implicam conseqüências práticas de grande relevo.

A não incidência existe sem que a lei o diga expressamente, enquanto a isenção somente existe quando afirmada expressamente pela lei. Como o tributo só pode ser exigido quando expressamente previsto em lei, e a norma de tributação não comporta aplicação por analogia, se não há norma de tributação cuida-se de não incidência. A esta se chega, assim, por exclusão. Caminho que jamais pode levar à isenção, que exige, sempre, norma expressa.

A norma de isenção, sendo, como é, uma norma de exceção, deve ser interpretada literalmente (5). Entenda-se: a norma de isenção não comporta aplicação por analogia. Não pode, em princípio, ter ampliado o seu alcance, pelo uso dos recursos da hermenêutica. Já a norma de imunidade, embora formalmente assemelhada à norma de isenção, comporta todas as ampliações necessárias a que a norma da Constituição alcance sua finalidade. Em outras palavras, enquanto na interpretação da norma de isenção deve predominar, em princípio, o elemento literal, na interpretação da norma de imunidade deve predominar, o elemento teleológico ou finalístico, sem o que não estará sendo assegurada a supremacia da Constituição.

Com efeito, sendo a Constituição um plano fundamental da ação estatal, na interpretação de suas normas deve sempre prevalecer o finalismo. E como cada imunidade é instituída em face de um princípio que a Constituição consagra como viga mestra do ordenamento jurídico, é da máxima importância que se faça valer, que se faça efetivo, o princípio que inspirou a imunidade. Na interpretação das normas de imunidade, portanto, deve ser afastado o elemento jurídico formal, sempre que este esteja sendo obstáculo no caminho da realização do princípio que justifica a norma imunizante.

Conforme se vê de oportuno registro feito pelo Prof. Edvaldo Brito, em excelente estudo a respeito da imunidade do *software*, o Supremo Tribunal Federal tem afirmado a interpretação ampliativa da norma imunizante, em jurisprudência sedimentada, que se vem mantendo há vários anos, não obstante as mudanças em sua composição (6).

Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justiça seja a norma elevada ao plano constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante.

3. Casos de Não Incidência

É impraticável a enumeração dos casos de não incidência pura e simples, porque eles são identificados por exclusão: tudo o que não constitua hipótese de incidência tributária será, por consequência lógica, caso de não incidência. Podem, todavia, ser enumerados, ainda que exemplificativamente apenas, casos de não incidência legalmente qualificada.

Na Lei Complementar n. 87/96, podem ser apontados como de não incidência tributária:

a) saídas de mercadorias com prestação de serviços tributáveis pelo Município, salvo os casos legalmente previstos (7);

b) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade do estabelecimento onde se encontram as mercadorias (8);

c) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor (9);

d) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário (10);

e) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras (11).

Em todos esses casos não seria devido o ICMS, ainda que a lei não o dissesse. É que em nenhum deles configura-se a hipótese de incidência do imposto.

3.1. Saída de Mercadorias com Prestação de Serviços

Na saída de mercadorias com a prestação de serviços, nos casos que a lei não faz a ressalva da incidência do imposto, tem-se configurada a hipótese de incidência do ISS, cuja base de cálculo é o valor da operação, e inclui, portanto, o valor das mercadorias. A lei complementar, com fundamento no art. 146, inc. I, da CF, buscando evitar conflito de competência entre Municípios e Estados, determina a incidência do imposto municipal, afastando o estadual. Entende-se que, nestes casos, o fornecimento de mercadorias não passa de um meio para tornar viável a prestação do serviço.

3.2. Transferência de Propriedade do Estabelecimento

Na transferência de propriedade do estabelecimento não se configura a hipótese de incidência tributária porque simplesmente não acontece circulação de mercadoria. O que ocorre é a mudança na titularidade jurídica da unidade econômica que a lei elegeu como contribuinte. O contribuinte, segundo a legislação, é o estabelecimento, pelo menos para o efeito de configuração da circulação da mercadoria. Se a mercadoria não circula, no sentido que a própria lei do ICMS estabeleceu, evidentemente não se configura a hipótese de incidência do imposto (12). Mesmo em se tratando da venda, pura e simples, de um estabelecimento comercial, industrial, ou produtor, com ou sem a extinção da pessoa jurídica a que pertence, não se configura a hipótese de incidência do ICMS. O estabelecimento, como unidade econômica, segue sendo o titular das mercadorias que integram o respectivo estoque, e estas não circulam em decorrência da venda do estabelecimento.

3.3. *Alienação Fiduciária em Garantia*

Nas operações de alienação fiduciária em garantia também não se configura a hipótese de incidência do ICMS, pois não ocorre circulação de mercadoria. O comprador, que aliena o bem comprado para o vendedor, para garantir o pagamento do preço respectivo, continua com a posse do bem. A alienação, no caso, é uma ficção jurídica criada para facilitar as operações a crédito. Somente isto. Antes a garantia era efetivada através de outra ficção jurídica, a reserva de domínio. O vendedor conservava com ele o domínio do bem, que somente era transferido ao comprador quando este pagava o preço respectivo. A alienação fiduciária em garantia resolveu melhor a questão da garantia para as vendas a prazo, porque permite que o domínio da coisa vendida seja atribuído a um terceiro, o financiador da operação.

Ocorre que o financiador não comerciante, no sentido de que não participa da operação mercantil de compra e venda, não promove a circulação de mercadorias. Sua atividade é financeira, e como instituição financeira não negocia com mercadorias.

Na alienação fiduciária em garantia, portanto, não há circulação de mercadoria. Ocorre uma venda a vista. O vendedor recebe desde logo o preço correspondente. O financiador, como terceiro nessa operação, empresta o dinheiro correspondente ao preço respectivo, ao comprador, que lhe fica a dever. Cuida-se na verdade de dois contratos. Um de compra e venda mercantil, e outro de mútuo.

Se o devedor não paga o que lhe foi emprestado, o credor poderá executar o contrato de alienação fiduciária, apropriar-se da mercadoria que por ficção legal já lhe pertence, e vendê-la, ou por outra forma jurídica transferir sua propriedade a terceiros. É a essa venda, ou operação equivalente, que se refere a Lei Complementar n. 87/96, ao dizer "inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor," na parte final do inc. VII, de seu art. 3º.

3.4. *Arrendamento Mercantil*

Na doutrina do saudoso Fran Martins, "o arrendamento mercantil é de natureza complexa, compreendendo uma locação, uma promessa unilateral de venda (em virtude de dar o arrendador opção de aquisição do bem pelo arrendatário) e, às vezes, um mandato, quando é o próprio arrendatário quem trata com o vendedor na escolha do bem" (13).

No arrendamento mercantil, o bem dado em arrendamento integra o ativo fixo do estabelecimento arrendante, e dele não sai em virtude do arrendamento. Não se pode cogitar, portanto, circulação de mercadoria, e por isto mesmo não se configura a hipótese de incidência do ICMS.

A empresa arrendante geralmente adquire de terceiro o bem pretendido pelo arrendatário. Aquisição que, como dito acima, pode dar-se mediante mandato que, com contrato de arrendamento mercantil, o arrendador confere ao arrendatário. O terceiro, vendedor do bem, paga o ICMS correspondente, de sorte que nenhum prejuízo há para o Fisco.

Ocorrendo a venda do bem arrendado ao arrendatário, aí incide o imposto. Com isto a lei pretende evitar práticas fraudulentas.

3.5. Salvados de Sinistro

Na linguagem do direito privado "qualquer coisa escapada de um acidente extraordinário, incêndio, naufrágio, inundação, apresentando ainda um valor pela utilização que possa ter constitui salvados, estando, por isto, sujeita ao regime jurídico que lhes é próprio (CC, art. 1.566, n. II, e CCom., arts. 731 e ss.)" (14).

Nos termos dos contratos de seguro, paga a indenização por inteiro, os salvados pertencem à seguradora.

As companhias seguradoras submetem-se a regime jurídico próprio (15). Não são comerciantes, vale dizer, não promovem a circulação de mercadorias. Somente em virtude de eventos extraordinários é que adquirem as mercadorias que constituem os salvados. Assim, não se pode dizer configurada a hipótese de incidência do ICMS.

Pela mesma razão, as vendas dos salvados, feitas pelas seguradoras, não configuram operações relativas à circulação de mercadorias.

Interpretada literalmente, a norma do art. 3º, inc. IX, da Lei Complementar n. 87/96, não abrangeria as vendas de salvados pelas seguradoras. É indubitoso, porém, que tais vendas não configuram operações relativas à circulação de mercadorias, à míngua do caráter mercantil dessas operações, que se há de exigir em homenagem à própria origem desse imposto, que lhe confere o caráter essencialmente mercantil, rigorosamente atual, até porque o mesmo tem como pressuposto a atividade mercantil, responsável pela circulação de mercadorias. Equivocada, portanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que afirma a incidência do ICMS na venda de salvados pelas seguradoras (16).

O próprio Superior Tribunal de Justiça, com inteira propriedade, tem decidido pela não incidência do ICMS na venda ocasional de bens integrantes do ativo fixo do estabelecimento, exatamente à consideração de que não se configura, no caso, ato de comércio (17).

O ICMS, tem-se de insistir nesse ponto, é imposto de natureza tipicamente mercantil. Seu pressuposto essencial é a prática de atividade mercantil. Atividade que não é desempenhada pelas companhias seguradoras.

Outra, aliás, não deve ter sido a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar, suspendendo a vigência do art. 7º, § 1º,

inc. IV, da Lei n. 6.374/89, do Estado de São Paulo, cuja aplicação ensejaria a cobrança do ICMS nas vendas de salvados pelas seguradoras (18).

4. Imunidades ao ICMS

4.1. Imunidades Gerais. O Art. 150, IV, "d", da CF/88

São imunes ao ICMS, porque imunes aos impostos em geral, as operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (19).

O art. 3º, inc. I, da Lei Complementar n. 87/96, estabelece que o imposto não incide sobre as referidas operações. O dispositivo tem efeito meramente didático, pois não poderia mesmo o ICMS incidir sobre operações com livros, jornais, periódicos e papel destinado a impressão dos mesmos, em face de limitação constitucional expressa, que tem por fim proteger os meios de comunicação e de transmissão do pensamento contra o tributo, através do qual o Estado poderia tornar inviáveis aqueles instrumentos.

4.2. Os Disquetes e Outros Produtos da Informática

Questão de grande relevo é a de saber se a imunidade em causa alcança os disquetes de computador e similares.

Feitas as distinções entre o disquete virgem e seu conteúdo, e entre o *software*, ou arquivo de programa, e o arquivo de dados, poder-se-ia entender que a imunidade alcança apenas os arquivos de dados equivalentes aos livros. Os *softwares*, ou programas, ensejariam a incidência do ISS. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de concessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS (20).

Pensamos, porém, que a imunidade alcança todas as operações, tanto com os disquetes virgens, como com os conteúdos destes. Os disquetes virgens equivalem, para todos os efeitos, ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos. Os conteúdos, sejam os personalizados, ou os não personalizados, equivalem aos livros, jornais e periódicos. São instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural, cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar.

Edvaldo Brito, em excelente estudo já aqui referido, assevera que livro "é o veículo através do qual se comunicam as idéias, os conhecimentos, as informações, enfim, transmite-se o pensamento, pouco importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres em papel, seja a fixação dos membros em instrumento diverso, tal como o é o

disquete" (21). E conclui pela imunidade do *software*, seja em disquete ou outro meio, porque ele "opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro" (22).

Souto Borges também sustenta a imunidade dos disquetes e CD's, porque "impedir a aplicação do art. 150, VI, "d", aos produtos de informática é condená-lo a uma esclerose precoce - dado que tudo leva à conclusão de que ele deve aplicar-se também aos produtos novos, que coexistem com o livro e demandam o mesmo tratamento tributário" (23).

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ilustre Subprocurador-geral da Fazenda Nacional, em estudo de primorosa elaboração e com muito boa argumentação sustenta que "a extensão, para conferir imunidade aos veículos de topo da atual tecnologia, representaria uma integração analógica, que não é apropriada à espécie" (24). Para ele, "talvez o constituinte não tenha pretendido estender a imunidade do livro, jornal e periódico e do papel destinado a sua impressão para o CD-ROM e o disquete com programas, as fitas cassetes gravadas, etc., pelo fato de julgar que esses modernos meios de divulgação da moderna tecnologia não requeressem tal benefício, pelo fato de serem, em regra, consumidos apenas, por pessoas de melhor poder aquisitivo, olvidando a conveniência da extensão da imunidade, em comento, para a difusão destes novos meios de veiculação de idéias, conhecimento e informação" (25).

Ocorre que a imunidade em tela é geral, diz respeito a todo e qualquer imposto, e não tem por finalidade apenas reduzir os custos dos bens imunes, como pode à primeira vista parecer. Ela tem por fim proteger esses bens contra todo e qualquer imposto porque o imposto pode ser instrumento de inviabilização do instrumento. Não se pode pensar no imposto que está, como está, mas em um imposto que poderia ser criado até mesmo com o propósito de onerar excessivamente esses bens e, assim, prejudicar a divulgação de idéias, a disseminação da cultura. Por isto o constituinte, com a imunidade, protege a liberdade de expressão, pré-excluindo qualquer imposto sobre os veículos que viabilizam essa liberdade.

Improcede, outrossim, a tese que nega a possibilidade de integração analógica. Pelo contrário, a integração analógica é indispensável à efetividade da Constituição, e de sua supremacia sobre as demais normas do ordenamento, inclusive aquelas que instituem os impostos. Na tarefa de fazer efetiva a Constituição tem-se de considerar aquelas lacunas que English qualifica como verdadeiras, e cujo não preenchimento conduz a um momento de incongruência no sistema.

Negar essa imunidade é negar a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico, ou finalístico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a impedir funcione o tributo como instrumento contra a liberdade de expressão e de informação, de transmissão de idéias e de disseminação cul-

tural. Inadmissível interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela norma imunizante, tolhendo sua função por uma forma de esclerose precoce, que se não harmoniza com o moderno constitucionalismo no qual se tem preconizado métodos específicos para a interpretação de normas da Constituição, em homenagem à sua supremacia no ordenamento jurídico.

4.3. *Imunidades Específicas*

Além das imunidades gerais, objetivas e subjetivas, existem as imunidades especificamente referidas ao ICMS, a saber:

- a) operações que destinem ao exterior produtos industrializados;
- b) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) ouro, quando definido como ativo financeiro, isto é, quando não constitua objeto de comércio, mas simples forma de investimento (26).

4.4. *Exportações de Produtos Industrializados*

É comum em todo o mundo a imunidade nas exportações de produtos industrializados. Tributar as exportações muitas vezes inviabiliza o mercado externo e termina por prejudicar o desenvolvimento econômico do País que adota tal prática.

Em se tratando de produtos industrializados, a imunidade ajuda a criar empregos, na medida em que estimula as exportações e incrementa, conseqüentemente, a atividade industrial.

A regra imunizante, albergada pelo art. 155, inc. X, alínea "a", ensejou disputa judicial a propósito da questão de saber de sua abrangência relativamente aos produtos ditos semi-elaborados. Tal disputa perdeu sentido em face da norma da Lei Complementar n. 87/96, que instituiu a isenção para as exportações não amparadas pela imunidade, de sorte que hoje toda e qualquer exportação escapa à exigência do ICMS, mesmo em se tratando de produtos primários.

Controvérsia também foi instaurada a respeito da questão de saber se a imunidade das exportações abrangia, ou não, os serviços de transporte das mercadorias até o porto respectivo. Não obstante as decisões judiciais em sentido negativo, penso que tais serviços estavam abrangidos pela imunidade, essa questão, entretanto, está superada em face da Lei Complementar n. 87/96, que na mesma norma em que reproduz o dispositivo imunizante, instituiu isenção abrangente de serviços (27).

4.5. *Operações Interestaduais com Petróleo*

A Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes lí-

quidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (28). Cuida-se de imunidade objetiva, cujos pressupostos estão claramente colocados na norma imunizante, a saber: (a) o objeto das operações, que há de ser o petróleo, inclusive lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; e (b) a interestadualidade da operação.

Não obstante a clareza solar da regra imunizante, as Fazendas Estaduais têm insistido na cobrança do ICMS, adotando a fórmula do que se tem chamado de substituição tributária, e que na verdade é uma anomalia consistente em cobrar o imposto na operação anterior, desde logo, sobre a operação final de venda a consumidor.

Certamente com o propósito de superar os inúmeros litígios surgidos a respeito da questão, a Lei Complementar n. 87/96, estabeleceu que o ICMS incide "sobre a entrada de mercadorias, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente" (29). E definiu como contribuinte do imposto a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização (30).

Como se vê, o legislador complementar distinguiu as operações interestaduais objetivamente imunes, em razão de serem os produtos destinados, ou não, à comercialização. Estabeleceu uma distinção que não está na norma imunizante, e com esta não se compatibiliza.

Em se tratando de operação interestadual entre comerciantes, as Fazendas cobram o ICMS mediante o que denominam substituição tributária, figura esdrúxula de antecipação do imposto. E ainda quando isto não aconteça, na operação seguinte, de venda pelo comerciante, em operação interna, o imposto é pago, de modo que inexistente na prática a prefalada imunidade.

Em se tratando de operação interestadual onde o adquirente é consumidor final, também não existe a imunidade porque a lei complementar definiu como contribuinte o adquirente e como fato gerador a entrada do produto no território do Estado em que este é domiciliado.

Não é preciso qualquer esforço interpretativo para que se conclua pela flagrante inconstitucionalidade dos citados dispositivos da Lei Complementar n. 87/96, que contrariam claramente a norma imunizante do art. 155, § 2º, inc. X, alínea "b", da vigente Constituição.

Alegam as Fazendas Estaduais que empresas de grande expressão pela quantidade de combustíveis que consomem, passaram a adquirir aqueles produtos em outros Estados, para obterem preços mais baixos em razão da não incidência do ICMS nas operações interestaduais.

Em alguns casos, as mercadorias na verdade não são objeto da operação interestadual, que apenas é documentada nas notas fiscais respectivas.

Artifícios são utilizados para simular operações interestaduais. Trata-se, como assevera Gomes de Mattos, de uma típica simulação objetivando sonegar o ICMS (31).

Em outros casos, porém, as mercadorias são efetivamente adquiridas em outro Estado, e assim não há como negar-se o direito à imunidade, ainda que a compra, em outro Estado, tenha o único propósito de fugir ao pagamento do imposto. A intenção não tem nenhuma relevância. O que importa é a veracidade dos fatos descritos nos documentos fiscais correspondentes. Se a operação é realmente interestadual, a imunidade é inegável.

Tem-se de distinguir o planejamento tributário, que é legítimo, da fraude fiscal, que constitui ilícito administrativo fiscal e também um crime contra a ordem tributária. A diferença, em casos assim, é muito fácil de ser estabelecida. Haverá planejamento tributário quando as operações com as mercadorias descritas na norma imunizante efetivamente aconteçam, tal como descritas no documentário. Haverá fraude quando, diversamente, a descrição das operações no documentário respectivo seja ideologicamente falsa.

Ocorrendo efetivamente uma operação interestadual, com petróleo, ou combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, ou energia elétrica, evidentemente incide a norma imunizante e por isto o ICMS não é devido. Irrelevante tenha havido o propósito de fugir do imposto, por parte do adquirente.

Argumentam os defensores das Fazendas Estaduais, que a regra imunizante em questão contraria o princípio da isonomia, discriminando contra os Estados produtores de petróleo, pois no território destes o petróleo e os combustíveis dele derivados terminam sendo mais caros do que nos Estados não produtores. Tal argumento, porém, ainda que fundado em fato verdadeiro, não pode ter a força de alterar a Constituição, derogando a norma imunizante.

O princípio da isonomia não se presta como fundamento para a invalidação de uma norma que está albergada pela própria Constituição, em cujo texto não existem normas inconstitucionais (32). Tudo que na Constituição está há de ser juridicamente válido. As normas que eventualmente prescrevem diversamente de outras devem ser entendidas como exceções. A tese oposta termina levando ao absurdo de destruir todas as imunidades e todas as isenções, que em última análise são formas de discriminar em favor das coisas, operações ou pessoas isentas, ou imunes.

Admitir que uma norma da Constituição é desprovida de validade jurídica porque contraria o princípio da isonomia é desconhecer os verdadeiros limites desse importante princípio, e desprezar os elementos contextual e teleológico, dos quais evidentemente não pode prescindir o hermeneuta.

O objetivo da imunidade em questão é evitar que o petróleo, e os combustíveis dele derivados, assim como a energia elétrica, cheguem a Esta-

dos diversos daqueles em que são produzidos excessivamente onerados, pois sobre as mesmas já pesa o ônus do transporte, sendo razoável, assim, evitar sejam onerados também pelo ICMS.

Seja como for, nada justifica a distinção feita pela Lei Complementar n. 87/96, entre operações nas quais o destinatário é comerciante ou industrial, e aquelas nas quais o destinatário é consumidor. Essa distinção, aliás, já foi repelida pela jurisprudência, quando estabelecida pelo legislador com o propósito de determinar a incidência de alíquota interna, mais elevada, em operações interestaduais. O Supremo Tribunal Federal afirmou a invalidade da distinção, tendo em vista que o conceito de interestadualidade tinha de ser meramente geográfico (33).

Agora o legislador complementar usou fórmula idêntica, distinguindo em razão de ser o destinatário consumidor final, ou revendedor, e os defensores dessa distinção afirmam que não há conflito com a norma imunizante, pois esta diz serem imunes as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, § 2º, inc. X, alínea "b"), e nos termos do art. 2º, § 1º, inc. III, da Lei Complementar n. 87/96, o ICMS incide, não sobre essas operações, mas sobre as entradas delas decorrentes. A tese, porém, é absolutamente inaceitável, pois repousa em absurdo literalismo, que despreza inteiramente o conteúdo econômico das expressões jurídicas.

Essa postura hermenêutica, aliás, tem sido repudiada pelos teóricos do Fisco, especialmente para rejeitar o denominado planejamento tributário. Preconizam esses teóricos que se tenha em conta a relação econômica subjacente nas relações jurídicas. É a denominada interpretação econômica que, no dizer de Amílcar Falcão, consiste em dar-se à lei, ao aplicá-la ao caso concreto, "inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo" (34).

O entendimento segundo o qual a entrada dos produtos no território do Estado em que está o adquirente é fato tributável, porque diverso do fato imune, vale dizer, da operação que destinou aqueles produtos a outro Estado, é mais do que a manipulação de formas. É um simples jogo de palavras, um exagerado literalismo que chega a ser ridículo, revelando que a administração tributária realmente não tem qualquer apreço pela Constituição.

5. Isenções no ICMS

5.1. Lei Complementar n. 87

Nos termos da Lei Complementar n. 87/96, são isentas do ICMS:

a) as operações que destinem ao exterior mercadorias não abrangidas pelo conceito de produto industrializado, inclusive os produtos primários, e os serviços (35);

b) as saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, e destinada a empresa comercial exportadora, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (36).

Poder-se-ia questionar a validade da norma isentiva do ICMS residente em lei complementar federal, em face do disposto no art. 151, inc. III, da CF, que veda à União "instaurar isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios".

Ocorre que a Constituição Federal também alberga norma segundo a qual cabe à lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos produtos industrializados, cuja exportação é isente a esse imposto (37). Assim, e como deve prevalecer a norma específica, tem-se que é válida a norma da Lei Complementar n. 87/96, que concede isenção do ICMS nas hipóteses acima elencadas. Mesmo na hipótese de saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, e destinada a empresa comercial exportadora, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, pode ser considerada válida a norma isentiva, porque a razão da isenção é a mesma, vale dizer, estimular as exportações.

Não se tratando de exportação, todavia, é inadmissível isenção do ICMS por lei federal, seja ordinária ou complementar.

5.2. Lei Complementar Anterior à Constituição de 1988

Há quem sustente que o art. 151, inc. III, da Constituição de 1988, revogou as normas constantes de lei complementar federal isentivas do ICMS. Segundo Valdir de Oliveira Rocha, por exemplo, "não só novas isenções de tributos estaduais e municipais não podem ser concedidas pela União como também não mais subsistem aquelas, por esta concedidas até 28-2-89", pois só em 1-3-89 passou a vigorar o novo sistema tributário nacional, salvo as exceções previstas no art. 34, do ADCT. Não teria havido recepção das normas isentivas (38).

A questão não é tão simples como pode parecer. É necessário, em seu deslinde, considerarmos: (a) as hipóteses nas quais os Estados, e Municípios, reproduziram, em suas leis, as normas isentivas federais; (b) a distinção entre isenção e não incidência tributária; (c) a distinção entre o fundamento de validade formal, do fundamento de validade material ou substancial da norma jurídica, e, finalmente, (d) a questão da isenção condicional ou a prazo certo.

Recente decisão do Supremo Tribunal Federal consagra o entendimento de que o art. 151, inc. III, da vigente Constituição, ao proibir à União conceder isenções de tributos estaduais e municipais, não revogou as isenções por esta concedidas com base no art. 19, § 2º, da Constituição anterior, devendo a revogação operar-se com observância das regras de transição inscritas no art. 41, §§ 1º, 2º e 3º, do ADCT (39).

Essa decisão nos motiva a insistir no assunto, fazendo nova abordagem daqueles aspectos dos quais já havíamos tratado, e cuidando também do aspecto relativo às regras de transição.

5.2.1. Reprodução das Normas Federais Isentivas

Nos casos em que Estados e Municípios reproduziram as normas isentivas federais, mesmo que se admita a revogação, pela Constituição, daquelas normas isentivas federais, certamente as isenções, nesses casos, sobrevivem, porque constantes de leis dos próprios Estados e Municípios.

Nesses casos, é certo que as entidades tributantes poderão revogar os dispositivos isentivos, mas devem ser observadas as regras de transição às quais se reportou a Corte Maior, se estas foram aplicáveis, vale dizer, se estiverem em cogitação incentivos fiscais de natureza setorial, pois somente a estas tais regras do ato das disposições constitucionais transitórias se aplicam.

5.2.2. Isenção e Não Incidência

A distinção entre isenção e não incidência merece destaque no presente estudo, em face da possibilidade de existência, em lei complementar da União, de normas que não consubstanciam isenções, embora o afirmem expressamente.

A lei define a situação que, se e quando concretizada, o tributo é devido. Nasce a obrigação tributária. É a hipótese de incidência da norma de tributação, ou simplesmente, a hipótese de incidência. Se tal situação não ocorre, a norma de tributação obviamente não incide. Tem-se, então, a não incidência. Já a isenção constitui exceção legalmente estabelecida, em face da qual a norma de tributação não incide. A norma de isenção retira, por assim dizer, uma parcela daquilo que está abrangido pela descrição da hipótese de incidência da norma de tributação.

Exemplifiquemos. Se a hipótese de incidência da norma de tributação é viajar em aeronaves, uma viagem de automóvel, ou de ônibus, ou por qualquer outro meio de transporte que não seja aeronave, não concretiza tal hipótese, e assim, não gera o dever de pagar esse tributo. Tem-se presente, portanto, caso de não incidência. A norma de tributação não incide, simplesmente porque não ocorre o seu suporte fático. Pode, entretanto, a lei, determinar que fica isento do tributo aquele que viajar em aviões monomotores. O fato de viajar em aviões monomotores certamente estaria abrangido pela hipótese de incidência da norma de tributação que é viajar em aeronaves. Foi, todavia, da mesma excluído por outra norma, que é a norma de isenção. Assim, sobre o fato viajar em aviões monomotores a norma de tributação não incide. Poder-se-ia, por isto, afirmar que também aqui tem-se caso de não incidência, o que, entretanto, não é verdade, porque,

aqui, se fosse retirada a norma de isenção, a de tributação incidiria, vale dizer, tal fato ensejaria o nascimento da obrigação tributária, pois compreende-se na hipótese de incidência: viajar em aeronaves. Ficou, entretanto, da mesma excluído pela norma isentiva, que estabeleceu, como se vê, uma exceção à hipótese de incidência da norma de tributação.

Pode ocorrer também, e muita vez ocorre, que o legislador, para evitar dúvidas, diga expressamente que o tributo não incide em determinadas situações, que de todo modo realmente não configurariam a hipótese de incidência tributária. Tais normas constituem simples explicitações, ou esclarecimentos, com notáveis efeitos práticos.

Alcides Jorge Costa, invocando lição de Sainz de Bujanda, admite a existência de norma que atribui o caráter de não incidência a fatos ou pessoas, situados realmente fora da esfera de sujeição ao tributo, vale dizer, situados fora do âmbito da hipótese de incidência da norma de tributação. Tais normas constituem simples preceitos didáticos (40). Tem-se, nesses casos, hipóteses de não incidência legalmente qualificada.

Pode ocorrer ainda que o legislador, embora cometendo impropriedade, designe como de isenção esses casos de não incidência. Isto, aliás, aconteceu na Lei Complementar n. 4, de 2-12-69. Alcides Jorge Costa aponta esses defeitos de técnica jurídica da Lei Complementar n. 4, afirmando "que se pode dizer impróprio declarar isentas as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionam e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular; impróprio também isentar as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome (art. 1º, incs. I e II). A hipótese é de comodato, não sujeita ao imposto, de modo que não há como declarar isenção onde não existe incidência" (41).

Assim, por não configurarem casos de isenção, mas de não incidência, em relação a eles o ICM não seria devido, mesmo que não existisse o dispositivo da citada lei complementar.

Pode-se, portanto, asseverar que a supressão da competência da União para conceder isenções de tributos estaduais e municipais em nada alterou o regime jurídico desses casos que configuram hipóteses de não incidência, mesmo que se entenda que ficaram sem validade as normas, veiculadas por lei complementar da União, que instituíram isenções desses tributos.

5.2.3. *Fundamento de Validade Formal e Material*

Na verdade as leis complementares da União, que instituíram isenções de tributos estaduais e municipais, não foram revogadas pela nova

Constituição, porque esta nada estabeleceu contrariando aquelas. A questão que se pode colocar, a rigor, não diz respeito a revogação, mas a validade.

Em face da revogação do art. 19, § 2º, da Constituição anterior, com fundamento na qual editara a União normas de isenção, estariam tais normas de isenção invalidadas, à míngua de fundamento constitucional. Teriam elas perdido o respectivo fundamento de validade.

O fundamento de validade formal de uma lei verifica-se pelo exame das normas de competência e de procedimento. Examina-se, na Constituição, as normas que atribuem competência para o exercício da função legislativa, e as normas que regulam o procedimento de elaboração das leis. Se tais normas foram, todas elas, obedecidas, diz-se que a lei é, formalmente, constitucional.

Já o fundamento de validade material, ou substancial, de uma lei, verifica-se examinando as normas da Constituição que tratam da matéria regulada pela lei, vale dizer, da matéria que constitui o conteúdo das normas por ela veiculadas. Não havendo incompatibilidade entre essas normas e as existentes na Constituição, diz-se que tal lei é materialmente, ou substancialmente, constitucional.

É da maior importância, no exame dos fundamentos de validade de uma lei, a questão do denominado direito intertemporal.

O fundamento de validade formal de uma lei há de ser examinado tendo-se em vista as normas de competência e de procedimento em vigor na data em que a lei foi elaborada. Assim, uma lei ordinária que estabeleça normas hoje compreendidas no âmbito da lei complementar, editada antes da Constituição de 1967, é formalmente válida, porque, à época de sua edição, inexistia a lei complementar formalmente diversa da ordinária. É o caso do Código Tributário Nacional, editado como lei ordinária (42), contendo normas hoje compreendidas no âmbito da lei complementar.

Nosso Código Penal, por exemplo, foi editado mediante decreto-lei (43). Nos termos da Constituição vigente àquela época era válida a edição de decreto-lei em matéria penal. Assim, embora nos termos da Constituição hoje em vigor não se admita a edição de decreto-lei, o Código Penal, que é um decreto-lei, continua válido.

De outro modo, aliás, não podia ser. As normas de competência, assim como as normas de procedimento, podem ser, como qualquer norma, revogadas. A revogação, porém, não afeta os efeitos dos fatos já consumados na vigência da norma anterior. A edição do Código Tributário Nacional, como lei ordinária, obedeceu a Constituição então vigente, que não cuidava da figura da lei complementar. Do mesmo modo, a edição do Código Penal, mediante decreto-lei, obedeceu a Constituição vigente àquela época. Em um, como no outro caso, cuida-se de fato consumado segundo a norma reguladora então vigente, que foi observada.

A validade, hoje, do Código Tributário Nacional, como do Código Penal, nada mais é do que a persistência de efeitos da incidência de normas. Tais efeitos, como é sabido, não são afetados pela revogação daquelas normas.

O fundamento substancial de uma lei, todavia, não se verifica tendo em vista a Constituição em vigor na data da edição da lei, mas a Constituição em vigor na data em que se está verificando a validade da lei. Uma lei que era compatível com a Constituição de 1946 pode ser, substancialmente, incompatível com a Constituição de 1969. Se tal ocorre, essa lei é inconstitucional. Aliás, entende o Supremo Tribunal Federal que, neste caso, a lei está revogada pela Constituição nova (44).

A lei complementar da União, que estabeleceu isenções de tributos estaduais e municipais, foi elaborada de acordo com a norma do art. 19, § 2º, da Constituição então vigente. É, portanto, formalmente válida, nada importando a revogação do citado dispositivo constitucional. Por outro lado, não há nenhuma incompatibilidade entre as normas isentivas, veiculadas através de lei complementar da União, e a Constituição atualmente em vigor. Portanto não se pode afirmar sejam tais normas desprovidas de validade, também do ponto de vista substancial.

5.2.4. *Isenção Condicional ou a Prazo Certo*

É sabido que a isenção concedida a prazo certo, ou em função de determinadas condições, não pode ser revogada (45). Assim, as isenções de impostos estaduais, ou municipais, se concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições, são irrevogáveis. Quando tenham sido concedidas por lei complementar da União, portanto, não poderão ser revogadas pela lei estadual ou municipal.

Ressalte-se, que o legislador constituinte fez constar no ato das disposições constitucionais transitórias, entre as regras de transição às quais referiu-se a Corte Maior no julgado acima aludido, uma a dizer expressamente que "a revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação aos incentivos concedidos sob condição e com prazo certo (46).

5.2.5. *As Regras de Transição*

Segundo o julgado da Corte Maior, acima referido, a revogação de isenções de tributos estaduais e municipais, concedidas por lei complementar federal, faz-se com observância das regras de transição do art. 41, e seus parágrafos, do ADCT, da CF/88.

Ocorre que tais dispositivos dizem respeito apenas a incentivos fiscais de natureza setorial. É o que está dito na cabeça do art. 41, do ADCT. E as

regras dos parágrafos, segundo princípio universal da hermenêutica, devem ser interpretadas em função da regra da cabeça do artigo. "Estando o parágrafo intimamente relacionado com o artigo e sendo ele, sempre, uma conseqüência deste, é lógico que se faça depender o seu assunto diretamente do assunto daquele" (47).

Não conhecemos a íntegra do acórdão da Corte Maior, mas supomos que o mesmo se refere a alguma isenção setorial. Seja como for, resta a confirmação, pelo Supremo Tribunal Federal, da inoccorrência de revogação imediata das isenções de impostos estaduais e municipais, concedidas por lei complementar federal. As aludidas regras transitórias, estas sim, operaram a revogação de normas isentivas. Mas somente daquelas instituidoras de incentivos setoriais. As isenções que não configurem incentivos setoriais não foram revogadas pela vigente Constituição. Nem pela norma do art. 151, inc. III, nem pelas transitórias, do art. 41, e seus parágrafos, do ADCT.

5.3. *Leis Estaduais. Convênios*

As leis estaduais podem conceder isenções do ICMS.

Cabe, é certo, à lei complementar federal, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar n. 87/96, regulou essa matéria, em seu art. 27, mas esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República, que nas razões de seu veto afirmou continuar a matéria regulada pela Lei Complementar n. 24/75.

Continuam em vigor, também, todas as normas isentivas anteriores à Lei Complementar n. 87/96, tanto as residentes em convênios interestaduais, quanto aquelas eventualmente editadas pelos Estados, independentemente daqueles.

Desde que tenha em vista reduzir as desigualdades regionais, é válida a norma isentiva do ICMS, ainda que editada à margem dos convênios interestaduais. Cuidam estes, como a norma do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "g", apenas de aspecto procedimental. Não se podem, portanto, sobrepor aos dispositivos da Constituição, que preconizam a redução das desigualdades regionais (48).

Os que servem aos Estados desenvolvidos cunharam a expressão pejorativa "guerra fiscal" para designar a competição entre os Estados, na busca de empreendimentos para seus territórios. Na verdade, porém, trata-se de uma "guerra santa", porque o único instrumento capaz de redimir os Estados pobres, salvo, é claro, os investimentos públicos, que entretanto são sempre feitos, em montantes mais significativos, nos centros mais desenvolvidos.

É relevante notar que a proposta de emenda constitucional, para reforma do sistema tributário, incrementa fortemente o centralismo, abolindo praticamente a Federação, e assim, se aprovada, impedirá as práticas dos governos estaduais, tendentes a atrair investimentos.

5.4. *Os Tratados Internacionais*

Questão das mais relevantes reside em saber se mediante tratado internacional é possível a concessão de isenção do ICMS.

Vedado, como é, à União, conceder isenção de tributos estaduais e municipais (49), é razoável entender-se que essa vedação há de ser respeitada ainda quando a norma isentiva seja veiculada por um tratado internacional. Por isto mesmo, aliás, na proposta de emenda constitucional com a qual o governo pretende alterar o sistema tributário foi colocada uma norma fazendo ressalva àquela vedação para isenções previstas em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário (50).

Não se pode, porém, deixar de considerar que os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade são atos da soberania externa, praticados pelo Estado Brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão da soberania interna. Nos atos internacionais, a União representa toda a Nação, na qual se incluem obviamente os Estados membros e Municípios.

Por tal razão, Valdir de Oliveira Rocha afirma que "as isenções de quaisquer tributos podem ser decorrentes de tratados internacionais; se concedidas antes da nova Constituição, foram por ela recepcionadas. Tratado é lei interna do Estado Brasileiro, e não simplesmente da União, assim obriga a esta como aos demais entes que formam a República Federativa do Brasil" (51).

5.5. *Tratados Internacionais e Lei Posterior*

Questão relevante é a de saber se uma norma isentiva constante de um tratado internacional, regularmente incorporado ao sistema jurídico brasileiro, pode ser revogada pela lei interna brasileira.

Como registra Rezek, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de que a lei interna brasileira revoga a norma do tratado. "De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no Plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça - sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional" (52).

Cuidava-se, naquele caso apreciado pela Corte Maior, de conflito entre norma de tratado internacional - Convenção de Genebra - e o Dec.-lei n. 427/69, a respeito de nota promissória (53).

A referida decisão do Supremo Tribunal Federal, data vênua, não é correta. O Código Tributário Nacional estabelece exatamente o contrário (54). E o próprio Supremo Tribunal Federal, em outros julgados, também admitiu pela prevalência dos tratados. O antagonismo entre as decisões da Corte Maior está registrado por Nunes Ferreira, em comentários à Súmula n. 575 (55).

Os tratados internacionais devem prevalecer sobre a lei interna porque atos do Estado Brasileiro, que não podem ser desconsiderados por qualquer das pessoas jurídicas de direito público interno. Vale, também aqui, a lição de Reale, invocada por Oliveira Rocha a propósito das isenções de tributos estaduais e municipais (56).

Neste sentido é a lição de Rosembuj:

Los tratados internacionales no pueden derogarse, modificarse o suspenderse sino en la forma prevista en los propios tratados, o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.

Así, como afirma Santaolalla, una norma posterior, incluso una ley aprobada por las cortes no puede prevalecer sobre lo dispuesto en un tratado... los tratados y convenios internacionales tienen primacía sobre las leyes y demás fuentes del Derecho Interno (57).

Note-se que o Supremo Tribunal Federal ressaltou as conseqüências pelo descumprimento do tratado, e entre tais conseqüências bem pode estar o dever de indenizar o prejudicado, que em se tratando de isenção, pode ser exatamente o valor do tributo.

6. Imunidades e Isenções em Face da Não-Cumulatividade

Um dos defeitos mais graves da não cumulatividade do ICMS reside em que, em virtude dela, ficam praticamente extintas as isenções e as imunidades, salvo, é claro, aquelas de caráter objetivo e abrangentes de todas as operações.

As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito dos impostos para as operações seguintes.

Notas de rodapé:

- (1) Lei Complementar n. 87/95, art. 3º, inc. VI.
- (2) Lei Complementar n. 87/96, art. 2º, inc. I.
- (3) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. II.
- (4) Aliomar Baleeiro, em palestra feita na PUC de São Paulo, reportando-se à norma do art. 160, § 5º, da Constituição de 1969, que foi reproduzida pelo art. 184, § 5º, da CF/88, observou, com inteira propriedade (*Revista de Direito Tributário*, ano 1, n. 1, p. 71):

"O art. 160, § 5º, da Constituição, quando trata da, a meu ver, imunidade do proprietário de terras que é desapropriado para efeitos de reforma agrária, recebendo o pagamento em apólices, em títulos da dívida pública, estabelece uma imunidade. Mas o Redator escreveu isenção. Se o Texto Constitucional excluiu qualquer imposto sobre esse proprietário nessas circunstâncias, é óbvio que aí não se trata de isenção, mas de imunidade; não depende de uma lei de qualquer Estado ou da União, a garantia de esse proprietário ficar protegido contra imposto sobre essas terras. Entretanto, o legislador escreveu isenção.

(5) CTN, art. 111.

(6) Nas palavras de Edvaldo Brito:

"A interpretação ampla desse regime jurídico específico deve-se sobretudo à construção pretoriana de que se tem incumbido o Supremo Tribunal Federal. Assim, a partir do caso líder (v. Ac. no RE n. 87.049-SP, RTJ 87/608) a Corte Constitucional decidiu que a imunidade, sob comento, é ampla, abrangendo os serviços prestados na transmissão de anúncios e propagandas e afasta qualquer pretensão de cobrança do ISS, porque o objetivo da norma constitucional é, inequivocamente, o de, com um meio de natureza econômica - a imunidade de impostos - facilitar a circulação dos jornais (e, obviamente, do livro); dentro desse objetivo insere-se o da imunidade de tributo sobre a prestação de serviço que integra a natureza desse veículo de comunicação.

Modificada a composição da Corte, existente à época do julgamento do caso líder, a jurisprudência não se alterou. Ao contrário, tem-se reafirmado a amplitude. Cite-se, por exemplo, o acórdão no RE n. 109.484-2-PR (DJU de 27-6-88) enquanto o autor do voto condutor, Min. Célio Borja, invocou o princípio da liberdade de opinião e de difusão de idéias, consagrado pela jurisprudência iterativa da Corte, para envolver, com esse princípio a fase de comercialização desses bens, no regime da imunidade. Os Ministros que votaram no caso líder (Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores, Djaci Falcão, Antonio Neder e Moreira Alves) à exceção de Moreira Alves, todos já deixaram o Supremo. O voto do Min. Moreira Alves, proferido no caso líder, inspira-se na doutrina de Baleeiro, por ele citado, expressamente. Esse voto é decisivo na identificação do objetivo do regime jurídico específico da imunidade: é o de, com um meio econômico - a imunidade de impostos - facilitar a circulação desses bens, porque essa desoneração diz com a essência da imunidade". (*Software: ICMS, ISS ou Imunidade?*, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 27).

(7) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. V.

(8) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. VI.

(9) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. VII.

(10) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. VIII.

(11) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. IX.

(12) Nos anos sessenta, quando era implantado o ICM, alguns Estados pretenderam cobrar o imposto nas hipóteses de fusão, e incorporação de sociedades, mas a pretensão não vingou. Na Lei n. 1.165/66, do então Estado da Guanabara, pelo contrário, tais hipóteses estavam arroladas, acertadamente, como de não incidência do imposto (art. 7º).

(13) Fran Martins, *Contratos e Obrigações Comerciais*, 6ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 557.

(14) De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, 1ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1987, vol. IV, p. 167.

(15) Cf. Fran Martins, *Contratos e Obrigações Comerciais*, 6ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 434.

(16) STJ, Súmula n. 152, aprovada pela 1ª Seção, publicada no *DOU* I, de 14-3-96, e na *RDDT* n. 8, p. 187.

(17) STJ, 2ª Turma, REsp n. 49.665-SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, *DJU* I de 26-2-96, p. 3988 e *RDDT* n. 8, p. 185; STJ, 1ª Turma, REsp n. 68.455-SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* I de 18-3-96, p. 7530, e *RDDT* n. 8, p. 186.

(18) ADIn n. 1.390-4, *Medida Liminar*, em *RDDT* n. 8, p. 188.

(19) CF, art. 150, inc. VI, alínea "d".

(20) Neste sentido decidiu já a 1ª Turma do STJ, no REsp n. 39.797-9 - SP, *DJU* I de 21-2-94, p. 2138. Íntegra do acórdão publicado no *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 6/94, pp. 108-106.

(21) "*Software: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?*", em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 27.

(22) "*Software: ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?*", em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 28.

(23) José Souto Maior Borges, *Imunidade Tributária dos Produtos de Informática*, em *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 24/96, p. 545, Texto n. 1/10545.

(24) *Os CD-Roms e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?*, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 36.

(25) *Os CD-Roms e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?*, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, pp. 36 e 37.

(26) CF/88, art. 155, inc. X, alínea "a".

(27) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. II, parte final.

(28) Art. 155, § 2º, inc. X, alínea "b".

(29) Art. 2º, § 1º, inc. III.

(30) Art. 4º, parágrafo único, inc. IV.

(31) Aroldo Gomes de Mattos, *Operações Interestaduais com Petróleo, inclusive Lubrificantes, e Combustíveis dele Derivados, em ICMS - Problemas Jurídicos*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, *Dialética*, São Paulo, 1996, p. 51.

(32) Salvo, é claro, a hipótese de emenda que viole cláusula de imodificabilidade.

(33) O STF, com a Súmula n. 569, estabeleceu que "é inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser ou não contribuinte".

(34) Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª ed., Ed. RT, São Paulo, 1971, p. 49.

(35) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, inc. II.

(36) Lei Complementar n. 87/96, art. 3º, parágrafo único, incs. I e II.

(37) CF, art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "e".

(38) Valdir de Oliveira Rocha, *Tratados Internacionais e Vigência das Isenções por eles Concedidas, em Face da Constituição de 1988*, em *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 5/91, 1ª quinzena de março/91, p. 83, Texto n. 1/3964.

(39) RE n. 159.343-1, Rel.: Min. Carlos Velloso, *Informativo STF* n. 29, de 8-5-96, p. 4.

(40) Alcides Jorge Costa, *JCM na Constituição e na Lei Complementar*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 122.

(41) Alcides Jorge Costa, *JCM da Constituição e na Lei Complementar*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 124.

(42) Lei n. 5.172/66.

(43) Dec.-lei n. 2.848/40.

(44) Divergimos desse entendimento, mas isto não importa no presente estudo.

(45) CTN, art. 178.

(46) ADCT da CF/88, art. 41, § 2º.

(47) Hésio Fernandes Pinheiro, *Técnica Legislativa*, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1962, p. 103.

(48) CF, art. 3º, inc. III; art. 151, inc. I, parte final; art. 170, inc. VII.

(49) CF, art. 151, inc. III.

(50) Proposta de Emenda Constitucional n. 175/95, apresentada pelo Presidente da República com a Mensagem n. 888, de 23-8-95, na qual é sugerida, para o item III, do art. 151, da Constituição, a redação seguinte:

"III - instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário".

(51) Valdir de Oliveira Rocha, *Tratados Internacionais e Vigência das Isenções por eles Concedidas, em Face da Constituição de 1988*, *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 5/91, Texto n. 1/3964. Fundamentando seu entendimento, Oliveira Rocha invoca lição de Miguel Reale, a dizer:

"Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado Brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado Brasileiro" (*Lições Preliminares de Direito*, 13ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 1986, p. 235).

(52) J. F. Rezek, *Direito Internacional Público*, 5ª ed., Saraiva, São Paulo, 1995, p. 106.

(53) A íntegra do acórdão está na *RTJ* 83/809.

(54) O Código Tributário Nacional estabelece:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha".

(55) José Nunes Ferreira, *Súmulas do Supremo Tribunal Federal*, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 436.

(56) *Lições Preliminares de Direito*, 13ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 1986, p. 235.

(57) Tulio Rosembuj, *Elementos de Derecho Tributario*, Editorial Blume, Barcelona, 1982, p. 55.