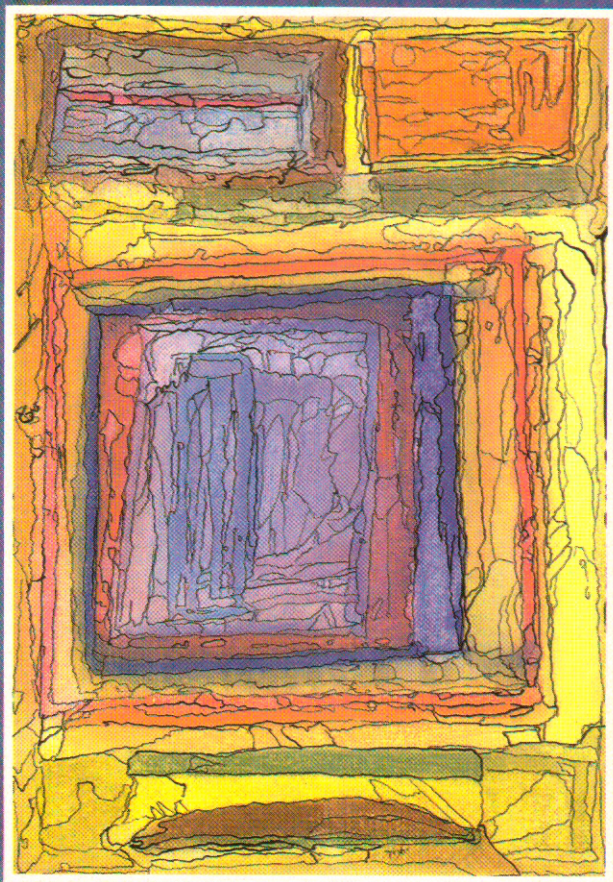


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



18

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

18

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix e*
Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa

Binho's

Impressão

Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 1997)



Marola Omartem

é o autor da obra
reproduzida em destaque,
na capa, e dos desenhos das
páginas 11, 20, 23, 29, 42, 49,
54, 58, 61, 64, 78, 85 e
96, desta edição.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Compensação: Finsocial x Cofins: vitória notável dos contribuintes no STJ - *Ezequiel de Melo Campos Filho* 9
- A Cofins e a contribuição sobre o lucro das empresas sem empregados - *Gabriel Lacerda Troianelli* 21
- Não-Incidência, imunidades e isenções no ICMS - *Hugo de Brito Machado* 27
- A imunidade das entidades beneficentes às contribuições sociais - *José Eduardo Soares de Melo* 40
- Compensação de tributos: superada a discussão? - *José Morschbacher* 47
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - limitação à compensação de prejuízos e os princípios da continuidade das empresas e da solidariedade dos exercícios - *Paulo Cesar Conrado* 52
- Pagamento de contribuições atrasadas por segurado advogado autônomo - *Wladimir Novaes Martinez* 56

Pareceres

- Decisão de autoridade fiscal - preclusão do seu critério jurídico - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 62
- O ajuste fiscal na substituição tributária - *Heron Arzua* 76
- Restituição de importância recolhida a título de ICMS sem transferência do encargo para terceiros - admissibilidade - possibilidade de composição - *Ivês Gandra da Silva Martins* 83
- O IPI e o princípio da seletividade - *Ricardo Lobo Torres* 94

Não-Incidência, Imunidades e Isenções no ICMS

Hugo de Brito Machado

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 esta-



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região e
Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

belecimento 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 incidência¹.

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, será 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 nº 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 nor-

1 Lei Complementar nº 87/95, art. 3º, inciso VI.

2 Lei Complementar nº 87/96, art. 2º, inciso I

3 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso II.

ma 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 imunidade⁴. 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 inoccorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizen-

do 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. Consequências das Distinções

As distinções entre não incidência e isenção, e entre isenção e imunidade, não são simplesmente teóricas. Pelo contrário, elas implicam consequências 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, as-

sim, 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 literalmente⁵. 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



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 184, § 5º, da CF/88, observou, com inteira propriedade (Revista de Direito Tributário, ano 1, nº 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.

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 Professor 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 composição⁶.

Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica 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 nº 87/96 podem ser apontados como de não incidência tributária:

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 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 109.484-2-PR (DJU de 27.06.88) 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 Balleiro, 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, nº 5, p. 27)

a) saídas de mercadorias com prestação de serviços tributáveis pelo Município, salvo os casos legalmente previstos⁷;

b) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade do estabelecimento onde se encontram as mercadorias⁸;

c) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor⁹;

d) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário¹⁰;

e) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras¹¹.

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 em 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, inciso I, da Constituição Federal, 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 da 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 imposto¹². 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

7 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso V.

8 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso VI.

9 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso VII.

10 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso VIII.

11 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso 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 do ICM do então Estado da Guanabara, pelo contrário, já tais hipóteses estavam arroladas, acertadamente, como de não incidência do imposto.

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 é 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 nº 87/96, ao dizer "inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor", na parte final do inciso 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 (Cód. Civil, art. 1566 nº II, e Cód. Comercial, artigos 731 e seguintes)”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 próprio¹⁵. 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, inciso IX, da Lei Complementar 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 seguradoras¹⁶.

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 comércio¹⁷.

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, inciso 4, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, cuja aplicação ensejaria a cobrança do ICMS nas vendas de salvados pelas seguradoras¹⁸.

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 impressão¹⁹.

O art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece que o imposto não incide sobre as referidas ope-

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

15 Cf. Fran Martins, Contratos e Obrigações Comerciais, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 434.

16 STJ, Súmula nº 152, aprovada pela 1ª Seção, publicada no DJU I, de 14.03.96, e na RDDT nº 8, p. 187.

17 STJ, 2ª Turma, REsp. nº 49.665 - SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, DJU I de 26.02.96, p. 3988 e RDDT nº 8, p. 185; STJ, 1ª Turma, REsp. nº 68.455 - SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU I de 18.03.96, p. 7530, e RDDT nº 8, p. 186.

18 ADIn nº 1.390-4 - Medida Liminar, em RDDT nº 8, p. 188.

19 Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea “d”.

rações. O dispositivo tem efeito meramente didático, pois não poderia mesmo o ICMS incidir sobre operações com livros, jornais, periódicos e papel destinado à 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 o seu conteúdo, e entre os "softwares" 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 ICMS²⁰.

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 per-

sonalizados, 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.

Souto Borges também sustenta a imunidade dos disquetes e CDs, 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"²¹.

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, de transmissão de idéias, de liberdade de informação e de disseminação cultural. Inadmissível, portanto, interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela norma imunizante.

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,

20 Neste sentido decidiu já a Primeira Turma do STJ, no REsp. nº 39.797-9 - SP, DJU I de 21.02.94, p. 2.138. Íntegra do acórdão publicada no Repertório IOB de Jurisprudência nº 6/94, pp.108/106.

21 José Souto Maior Borges, Imunidade Tributária dos Produtos de Informática, em Repertório IOB de Jurisprudência, nº 24/96, p. 545, texto nº 1/10545.

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 investimento²².

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, inciso 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 nº 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 nº 87/96, que na mesma norma em que reproduz o dispositivo imunizante, instituiu isenção abrangente de serviços²³.

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 líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica²⁴. 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 jurídica 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 nº 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

22 Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a".

23 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso II, parte final.

24 Art. 155, § 2º, inciso X, alínea b.

onde estiver localizado o adquirente”²⁵. 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 comercialização²⁶.

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 inexiste 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 nº 87/96, que contrariam claramente a norma imunizante do art. 155, § 2º, inciso 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 ICMS²⁷.

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.

25 Art. 2º, § 1º, inciso III.

26 Art. 4º, parágrafo único, inciso IV.

27 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.

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 inconstitucionais²⁸. 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 imunes²⁹.

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,

co, 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 Estados diversos daqueles em que são produzidos, excessivamente onerados, pois sobre os mesmos 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 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.

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, inciso X, alínea "b") e, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar 87/96, o ICMS incide, não sobre essas operações, mas sobre as entradas delas decorrentes. A tese,

28 Salvo, é claro, a hipótese de emenda que viole cláusula de imodificabilidade.

29 O STF, com a Súmula nº 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".

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"³⁰.

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. Na Lei Complementar 87

Nos termos da Lei Complementar nº 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 serviços³¹;

b) as saídas de mercadorias realizadas com o fim específico de exportação, e destinadas a empresa comercial exportadora, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro³².

5.2. Nas leis estaduais. Os 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 nº 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 nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Continuam em vigor, também, todas as normas isentivas anteriores à Lei Complementar 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, inciso XII, alínea g, apenas de aspecto procedimental. Não se podem, portanto, sobrepor aos dispositivos da Constituição, que preconizam a redução das desigualdades regionais³³.

30 Amílcar de Araújo Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária, 2ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 49.

31 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, inciso II.

32 Lei Complementar nº 87/96, art. 3º, parágrafo único, incisos I e II

33 Constituição Federal, art. 3º, inciso III; 151, inciso I, parte final; 170, inciso VII;

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.

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 do imposto para as operações seguintes.