

Subsídios para uma análise crítica da legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, Serviços de Transporte Intermunicipal ou Interestadual e de Comunicação (ICMS)

Subsidies for a critical legislative analysis on the taxation of operations related to goods circulation (ICMS – “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias”), intermunicipal or interstate transportation services taxes and communication services

Resumo

Assim como ocorre com as categorias do Direito em geral, o ICMS, dentre tantas outras, no microssistema do Direito Tributário, é inçada de imperfeições, suscitadoras de problemas, dúvidas, dissensões e distorções.

Os propósitos que desde seus mais remotos antepassados, em diferentes lugares, inspiraram sua concepção, o campo de incidência lhe designado, e as características ou reflexos que daí inevitavelmente decorrem, a par da gama de conflitos de interesses que o cercam, geram, incessantemente, dúvidas no operador do Direito, sobre o correto manejo da legislação de regência.

O próprio manejo da categoria induz criação legislativa e o produto desta entra em interação com o Sistema Nacional, fazendo emergir objetos cuja cognição e operação adequadas somente se extraem de competentes exercícios de sintaxe jurídica, no bojo de um criterioso esforço hermenêutico.

Para tanto, de um lado, buscam-se subsídios na linguagem descritiva da Ciência do Direito e, de outro, a Administração Pública e, amiúde, o próprio encarregado da função jurisdicional, embrenham-se por critérios, por vezes, os mais aleatórios, de *praticidade*.

Rompe-se, assim, o equilíbrio entre a ponderação de fatores favoráveis aos interesses do cidadão e às metas de arrecadação do Fisco.

Viceja certa precipitação em reputar como pré ou metajurídicas inúmeras ponderações em defesa das garantias do contribuinte, ao passo que são acolhidas prodigamente as pretensões do Fisco no largo conceito *da praticidade*.

Atento ao problema destacado, o presente artigo dedica-se a chamar, para o centro das atenções, as dimensões e as irradiações de categorias como o princípio republicano, o princípio federativo, e a rigidez da distribuição da competência tributária, a garantia da isonomia e o princípio da capacidade contributiva, a garantia de liberdade de exercício de atividade econômica lícita, o princípio da legalidade e todos seus consectários, como o encadeamento em relações de subordinação e coordenação da malha legislativa, a tipicidade, segurança jurídica, a proporcionalidade e o devido processo legal, e, também, combater preconceitos e exageros na identificação das questões como pré ou metajurídicas, ao propósito de desinibir e municiar o operador do Direito de subsídios para a adequada aplicação da legislação do ICMS.

Abstract

Just like occurs with the general Law categories, the taxation of operations related to the goods circulation (ICMS – “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias”), amongst others, in the microsystem of the Tributary Law, its full of imperfections, generating problems, doubts, dissensions and distortions.

The purposes from since its most remote ancestors, in different places, inspired its conception, it is designated field of incidence, and the characteristics or reflexes from where they inevitably elapse, aware of the succession of conflicts of interest which surrounds them, circles, generates, incessantly, doubts in the operator of Law, under the correct manneuver and utilization of the legislation in regency.

The handling of such category induces legislative creation and its product interacts with the National System, making emerge objects of which cognition and adequate operation only extract of competent exercises of judicic syntax, in the bulge of a criterious hemeneutic effort.

For such, in one side it's searched subsidies in the descriptive language of the science of Law and, in the other side, frequently, the public administration, its own personnel encharged of the jurisdictional function, adventures by criteria that can be considered, for times, the most random, of practicality.

The balance is this way broken between ponderation of favorable factors to the interests of the citizens and the collection goals of the Public Treasury (“Fisco”). It is noticed a certain precipitation in reputate as countless pre or metajuridical ponderations in defense of the tax-payers, as it can be noticed that the Public Treasury pretentions are being adopted in the large concept of practicality.

Alert to the highlighted problem, the present article is dedicated to attain attentions to the dimensions and the irradiations of categories as the republican principles, the federative principles and the rigidity of the distribution of the tributary competence, the rights of isonomy and the principle of contributive capacity, the guarantee of the rights of freedom to practice licit economical activities, the principles of legality and all it's consecutives, as the chaining in

relations of subordination and coordination of the legislative path, the tipicity and, also, fighting precepts/prejudice and excesses in the identification of matters as pre or meta-judicial, to the purpose of disinhibit and to provide the Law operator of subsidies for the adequate application of the legislation of the taxation of operations related to the goods circulation (ICMS – “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias”).

Palavras-chaves

ICMS; Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação; mercadorias.

Key-Words

Taxation of operations related to goods circulation (ICMS – “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias”), intermunicipal or interstate transportation services taxes and communication services; Goods;

1. Ambiência

Como tudo no Direito, aliás, como tudo na vida, o ICMS está envolvido em um amplo contexto e, o seu, permeia-se da cultura brasileira, formada sob o influxo da economia doméstica e internacional, evolução de nossas primeiras tradições e da influência da cultura estrangeira tão dotada de mobilidade, pelo atual avanço dos meios de comunicação¹.

Assim é que o ICMS está na Constituição Federal, para render-se, aqui, a uma inevitável obviedade que, entretanto, é válido referir, ao propósito de lembrar que a ponderação da legislação de regência, para os fins de sua aplicação concreta, em sintonia com a Lei Maior, só logrará os melhores resultados com a aludida contextualização.

Sendo o direito um objeto e um produto cultural e, por isto mesmo, tendo os traços da cultura vigente num dado ambiente espaço-temporal² (STRECK)³,

¹ É o que perfeitamente revelam as notas históricas alinhavadas no tópico 2 do presente trabalho.

² São palavras de HANS KELSEN (*Teoria Pura do Direito – Introdução à Problemática Científica do Direito*. Tradução de JOSÉ CRETELLA JUNIOR e AGNES CRETELLA. 3ª ed. São Paulo: RT, 2003, pág. 56): “A validade das normas que regulam o comportamento humano – em geral – e por conseguinte, a validade das normas jurídicas, em particular, é uma validade espaço-temporal, na medida em que essas normas têm, como centeúdo [*sic*] eventos espaço-temporais”.

³ Assim se expressa LENIO LUIZ STRECK (*Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 17): “Daí a necessidade de (re)discutir as práticas

não há como recusar o impacto das variadas contingências que a esta condicionam, sob pena de se chegar a compreensões do direito que somente atendem aos interesses de alguns ou, na melhor das hipóteses, apenas satisfazem a rigorosos e sofisticados esquemas lógicos ou epistemológicos.

Bem o assinalou ROBERT WALTER, naturalmente que não exaurindo a questão, mas ao menos propondo como contributo à sua análise que:

No *conflito de normas*, é preciso que seja claro, principalmente que o conflito entre preceitos jurídicos não pode ser solucionado por meio da lógica, mas, sim, mediante regras de direito (como, por exemplo, a regra *lex posterior derogat legi priori*), que é completamente “ilógica”.⁴

No específico setor do ICMS não é diferente. O rigorismo teórico é importante para incutir coerência ao sistema, não só no enredo descritivo da ciência, mas também na estabilização dos sentidos sacados das normas jurídicas, no aplicar cotidiano do direito positivo. Mas não deve descambar em amputador dos direitos e garantias fundamentais ou obstáculo aos princípios erigidos em defesa dos mencionados direitos e garantias. Há de nunca se perder de foco que o Direito foi criado para o homem, de maneira a estar ínsita à sua lógica a busca pela mais ampla e intensa proteção deste. E, por mais

discursiva/argumentativas dos juristas, a partir do questionamento das suas condições de produção, circulação e consumo. Isto porque, como diz Veron, “entre as lições de Marx, uma é mister não abandonar: ele nos ensinou que, se se souber olhar bem, todo produto traz os traços do sistema produtivo que o engendrou. Esses traços lá estão, mas não são vistos, por ‘invisíveis’. Uma certa análise pode torná-los visíveis: a que consiste em postular que a natureza de um produto só é inteligível em relação às regras sociais de seu engendramento”.

⁴ WALTER, Robert. A “Teoria Pura do Direito”. In HANS KELSEN (Teoria Pura do Direito – Introdução à Problemática Científica do Direito. Tradução de JOSÉ CRETELLA JUNIOR e AGNES CRETELLA. 3ª ed. São Paulo: RT, 2003, pág. 44. E, na sequência de seu raciocínio, o doutrinador acrescenta (págs. 44-45):

“No denominado “silogismo normativo”, há que se diferenciar rigorosamente, os *processos intelectuais da ciência do direito*, dos *processos de execução e aplicação do direito*: a *premissa maior do silogismo jurídico* não é a lei, que deverá ser aplicada, mas um enunciado sobre ela; a conclusão não é a sentença “judicial deduzida” – conseguida quase logicamente –, mas a descrição do que, em atenção ao conteúdo da norma geral, deve ser adequado ao caso concreto. A sentença judicial, porém é primeiramente fixada pelo juiz e, sem dúvida, com observância dos processos intelectuais da ciência do direito, quando ele for chamado, pela ordem jurídica, para decidir, “com fundamento na lei”. Não se pode ignorar, aqui, que a descrição da lei que será aplicada pode dar ao juiz um “campo de liberdade”, ao qual será possível impor, com “fundamento na lei”. Isto é, quanto ao conteúdo, diferentes sentenças. A consideração jurídico-científica pode conduzir, aqui, desde já, apenas à unificação do “campo de liberdade”. Dentro deste, o juiz terá de decidir. Por isso apenas compreende-se uma das metades da moeda de cada vez quando as sentença judiciais são designadas parcialmente como “conhecimento” e parcialmente como “decisões”.

vago que seja o conceito do que encerra a melhor proteção do homem, do que melhor traduza o interesse do homem, nenhum alvitre costuma se distanciar muito dos referenciais da justiça (equilíbrio, segundo a romana noção de *de rectum*; ou igualdade, segundo a grega noção de *íson*, como relata FERRAZ JUNIOR 2003:32-33)⁵ e, em última análise, da dignidade humana.

A calhar, discorre JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

O Direito é não apenas arte e ciência do justo; é também um instrumento de controle tecnológico; uma técnica para disciplinaçã coativa das condutas humanas. Reduzi-lo, porém, a uma simples técnica seria subtrair-lhe a essencial dignidade. A tecnologia no direito reveste-se do nome mais elevado *arte jurídica*: a arte de dar a cada um o seu (*suum cuique tribuere*) – um instrumento da justiça entre os homens. Esse o legado romano imperecível. Por esse caminho, direito e justiça se reencontram, superando-se a sua dramática cisão operada pelo direito moderno. O que está unido, na sua origem greco-romana, não separe o jurista: direito e justiça originalmente nomeia a mesma coisa. Direito para os gregos era *To Dikaion*, a mesma raiz etimológica de *Dikaiousúne* (a Justiça), *Dikastez* (o juiz). Todos esses termos estavam portanto originalmente coimplicados (v. MICHEL VILLEY, *Philosophie du Droit*, t. I, p. 55 e s.).⁶

Assim deve ser, por não se ignorar as muitas faces (ou potencialidades) do Direito, entre elas a de dominação (nesse sentido, por todos: FERRAZ JUNIOR: 2003:32) e que muitos favores se tem visto prestar a esta, da parte de importantes operadores, como os investidos nas funções do Legislativo e do Executivo e, para grande desalento e de forma impressionante, do próprio Judiciário, este, amiúde sob a demasiado elástica justificativa da “reserva do possível”.

⁵ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

⁶ BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva: 2005, pág. 66.

A sacralidade que sói se atribuir ao cuidado em não derivar para considerações pré ou metajurídicas⁷, ao ensejo da interpretação da norma jurídica, não deve inebriar ao ponto de cegar para a própria necessidade de se investigar, criteriosamente, o que, incontroversamente, seja pré ou metajurídico e o que, ao final das contas, na verdade já se encontre juridicizado, haja vista ao postulado atualmente consolidado de que a melhor interpretação da norma jurídica será sempre aquela que conferir a máxima eficácia possível aos princípios consagrados pela Constituição Federal⁸ (muitos deles voltados à tutela dos direitos fundamentais ou vertidos em garantias individuais).

Em determinadas passagens de seu monumental *Teoria Geral do Direito Tributário*, BECKER identifica a *juridicização* com o instante em que a regra jurídica incide sobre o fenômeno da vida (previamente coletado para a composição abstrata da *hipótese de incidência*), deflagrando efeitos por ela imputados:

⁷ ALFREDO AUGUSTO BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, págs. 21-21) expõe:

“Momento Pré-jurídico: O fim do Direito não é atingir a verdade (a realidade); a busca da verdade (a realidade) é o objeto das Ciências. A Ciência faz a colheita e análise dos fatos (a realidade) físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais e morais.

Momento Jurídico: Com o auxílio ou conta aqueles fatos colhidos e analisados pelas Ciências pré-jurídicas, o Estado age, utilizando como instrumento o Direito.

O Estado age a fim de *proteger* e *desenvolver* o Bem Comum (*autêntico* ou *falso*).

O ordenamento jurídico (as regras jurídicas) é um instrumento *criado pelo Estado*. O Estado é a *única fonte* do Direito.

Criar este instrumento (as regras jurídicas) é genuína *Arte* e utilizá-lo é verdadeira Ciência.

A *atividade do jurista* consiste em precisamente:

a) em analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica), a fim de orientar o criador (Estado) sobre a Arte de construí-lo e torná-lo praticável;

b) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua *atuação*. Isto significa: investigar a estrutura lógica da regra jurídica; constatar a sua *atuação dinâmica* e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação.”

⁸ Oportunas, ao propósito, as ponderações de Luís Roberto Barroso. (*Temas de Direito Constitucional*, T. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pág. 149):

“O ponto de partida do intérprete há de ser sempre os *princípios constitucionais*, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade da interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

Aos princípios cabe (i) embasar as decisões políticas fundamentais, (ii) dar unidade ao sistema normativo e (iii) pautar a interpretação e aplicação de todas as normas jurídicas vigentes. Os princípios irradiam-se pelo sistema normativo, repercutindo sobre as demais normas constitucionais e infraconstitucionais”.

Dissecada em sua *estrutura lógica*, a regra jurídica se decompõe em duas partes:

a) a *hipótese de incidência* (“fato gerador”, suporte fático, “Tatbestand”, “fattispecie”).

b) a *regra* (a norma, a regra de conduto, o preceito).

Filmada a regra jurídica em sua *atuação dinâmica*, verifica-se que acontece, em síntese, o seguinte:

a) a *realização* da hipótese de incidência, isto é, a hipótese deixa de ser hipótese, porque se realizou, porque aconteceu;

b) a *incidência* da regra jurídica sobre a hipótese de incidência *realizada*, juridicizando-a pela incidência;

c) a *irradiação da eficácia jurídica* (os efeitos jurídicos; as conseqüências da incidência).⁹

Sem embargo, adota-se aqui o entendimento de que a mesma expressão “*juridicização*” pode designar um outro fenômeno: aquele pelo qual uma categoria, um conceito, uma forma, um instituto etc., de qualquer campo das Ciências é apropriado, absorvido, pelo Direito Positivo.

A moralidade é apenas uma categoria pré-jurídica, até o instante em que o art. 37 da CF determina que a Administração Pública deve *obedecer ao princípio da moralidade*. Isto atrai para o plano da investigação científica do direito, a ponderação se dada conduta da Administração Pública manteve ou se encontra dentro daquilo que razoavelmente se possa reputar como *moral*, a fim de se poder concluir se ela está em consonância com o Direito Positivo ou em oposição a ele.

O aspecto econômico dos fatos jurídicos é dado pré-jurídico sopesado pelo constituinte e pelo legislador infraconstitucional, por aquele, para definir, os critérios de distribuição da competência tributária e, por este, para a criação da hipótese tributária (com todos os seus critérios essenciais). Mas, desde que o constituinte assim os tomou e, ao demais, consagrou o princípio da capacidade contributiva (esta em si, também, identificável, num outro contexto, como mero dado pré-jurídico), seu conteúdo está juridicizado e deve ser ponderado na competente elucidação das questões tributárias, para as quais vier ao caso.

⁹ *Op. cit.*, págs. 56-57.

Do mesmo modo, o direito ao desenvolvimento à superação das desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, II e III) etc.

Como o invocado mestre gaúcho inspira a compreender, a adequação das ditas questões pré ou metajurídicas está na correta adaptação da atitude mental em relação a elas. Quando compulsadas para prospecção de fenômenos sociais, econômicos, administrativos etc., ou ainda como subsídio da arte criativa do direito, pelo legislador, aí, seu enfoque é pré ou metajurídico e não tem como escopo tecer proposição descritiva do Direito Positivo.

Mas uma vez encartados, absorvidos, assimilados pelas normas (e princípios também são categoria de norma, assim com normas são as regras e princípios constitucionais, por mais que se expressem por meio de conceitos vagos), devem ser enfrentados pelo operador do Direito, que a eles deve reagir, neste contexto, com nova atitude mental (*novo reflexo condicionado*). Atitude adequada à hermenêutica jurídica, reconhecendo-lhes o alcance e sentido que lhes proporcionam os estratos semântico, sintático e pragmático da linguagem do Direito Positivo, que podem e, amiúde o são, *deformados* (ganham nova forma) em relação ao alcance e sentido de que dispõem em seus campos científicos de origem.

Com efeito, e apenas para exemplificar, muitas entidades sensíveis para a filosofia, ideologia, economia ou sociologia encontram-se juridicizados, como:

- a) a aspiração à segurança jurídica;
- b) o direito ao desenvolvimento de cada um e de todos os cidadãos (CF, arts. 3º, II e 170) e princípios lhe conexos de algum modo, como os da capacidade contributiva e da seletividade;
- c) a dignidade humana, com todos seus corolários, como a presunção da inocência (CF, art. 5º, LVII e Lei Complementar Estadual nº 107/2005, do Paraná, art. 13), o direito de produzir prova contra si mesmo¹⁰ (Lei Complementar Estadual nº 107/2005, do Paraná, art. 15, VIII) e o direito de não ser submetido a comportamentos da Administração Pública que, por seu teor de astúcia, caracterizem infração à moralidade administrativa (CF, art. 37), sob o matiz de deslealdade para com o cidadão (pensamos que nesta categoria abrangem-se todos os

¹⁰ Expresso pela máxima *nemo tenetur se detegere*.

correntemente denominados “meios indiretos de cobrança”, como os indevidos cancelamentos de inscrição cadastral, as negativas de autorizações para impressão de documentos fiscais e, atualmente, a “denegação” de autorização para emissão de nota fiscal eletrônica, pelo mecanismo igualmente eletrônico disponibilizado pelo Fisco para tal, em decorrência de se encontrar o contribuinte, como diz o Ajuste SINIEF nº 7/2005, “em situação irregular”¹¹, se como tal for entendido o contribuinte que se encontre com recolhimento de tributo em atraso, como lamentavelmente há notícia de já vir ocorrendo).

Voltando ao ventilado argumento da “reserva do possível”, adotado, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal para negar aplicação a direitos dos cidadãos que indisfarçavelmente reconhece legítimos, mas cuja efetivação vá ocasionar grave inconveniência ao Governo ou, ao menos para delimitar a efetivação dos ditos direitos no tempo (Lei nº 9.868/1996, art 27¹²), há de se ressaltar que, na sua invocação para respaldar tal decisão, a que tanto se ouve rotular, vulgarmente, de “política”, há notória carga de considerações com ares metajurídicos. Mas impende não se precipitar em classificá-las assim. Sem entrar no mérito se as considerações abraçadas tenham sido as mais adequadas, as que melhor teriam prestigiado a Constituição da República, há de se avaliar se a colocação delas em pauta, em si, não estaria respaldada por alguma norma jurídica e, portanto, juridicizada.

Mas, se assim é em favor do Poder Público, assim também há de ser em relação aos direitos, às garantias do cidadão.

¹¹ Atualmente, o Ajuste SINIEF nº 07/2005, que instituiu a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, bem como estabeleceu o Manual de Integração da Nota Fiscal Eletrônica, traz em sua cláusula sétima a seguinte redação:

Cláusula sétima - Do resultado da análise referida na cláusula sexta, a administração tributária classificará o emitente:

...

II - da denegação da Autorização de Uso, em virtude da irregularidade fiscal do emitente;

¹² “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

Em síntese, tão criterioso como se deve ser para considerar metajurídica qualquer consideração que venha ao encontro das conveniências do Governo, deve-se ser para considerar aquelas a partir das quais se chegue a interpretação da norma jurídica favorável ao cidadão. O que não se deve é ser parcial: apressar-se em tomar como juridizado todo fator que possa favorecer ao Governo e afoitamente dar por metajurídica toda consideração que possa levar a interpretação pró-contribuinte.

Propostas as premissas acima, melhor condicionada está a investigação, para adentrar às não menos relevantes constatações iniciais de que o ICMS está integrado no Ordenamento Jurídico Nacional, enquanto sistema, dentro do qual se insere o sub-conjunto do sistema tributário, que serve aos valores e diretrizes naquele erigidos, quais sejam, no que para aqui interessa, de prover a República (*res publica*) de recursos para atender aos fins a que constitucionalmente se propôs, mas sempre velando por fazê-lo da maneira que melhor poupe o cidadão a sacrifícios desnecessários ou anti-isonômicos.

Então, cabe lembrar que, para tal ordem de diretrizes, a Lex Maxima delinea a competência tributária, mas, por tracejá-la em linhas gerais que não logram se exaurir em clareza de definição, lança mão da categoria da lei complementar para lhe aclarar eventual dubiedade e dirimir os consequentes conflitos.

Mas não é só. Mantendo em mira que a República possui interesses públicos primários que vão além dos interesses das ordens parciais que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e que reclamam gestão totalizante e integrada, igualmente define desde logo, certos traços para o geral dos tributos ou peculiares a uma ou outra de suas espécies e antecipa que outros tantos dados serão definidos por lei complementar nacional (*loi de cadre*: lei de quadro ou de moldura, como apelida a doutrina, para expressar que se trata de lei que serve de quadro ou moldura a delimitar e condicionar o que poderá ser estatuído pelas leis específicas dedicadas à regência de cada tributo). As referidas leis complementares, por força do art. 146 da Carta Política são incumbidas de elucidar contornos e outros dados

importantes relativos aos tributos, como o próprio aspecto material e a base de cálculo, a decadência e a prescrição e o sistema de crédito, por exemplo.

Interesses, sim, há de envergadura nacional, pelos quais a República precisa velar, e entre os quais se destaca a diretriz da redução das desigualdades regionais (CF, art. 4º), prestigiada não só como emanção da virtuosa luta pela igualdade, mas pela muito prática razão da imprescindibilidade da hígidez do mercado nacional (o Brasil de ponta a ponta forma um mercado comum, como lembra NAVARRO COELHO, citando BALEEIRO)¹³ como um todo, não só tendo em mira a imediata prosperidade interna, mas também a robustez de nossa economia em meio ao cenário internacional, valendo lembrar que esta não se alavanca sem aquela que, por sua vez, não se pode, nos dias atuais, sustentar duradouramente, sem uma acentuada inserção do País no comércio internacional.

São fatores desta ordem, entre outros, que explicam a opção do constituinte em deferir à República Federativa a faculdade de firmar os tratados internacionais que reputar convenientes para propiciar a harmonização tributária (CF, art. 84, VIII e art. 98 do CTN), ou outras providências voltadas à consolidação do papel de destaque, que hoje o Brasil desempenha no mercado mundial, bem como ao Congresso Nacional a competência para instituir, via lei complementar, as isenções do ICMS sobre a exportação de produtos não incluídos na imunidade prescrita para os industrializados e do ISS sobre a exportação de serviços¹⁴.

Também não podem ser olvidadas certas dificuldades com que o Sistema Tributário Nacional lida.

O ICMS, ao propósito, foi reservado à competência dos Estados por ter amplo espectro arrecadatório, tanto quanto foi o constituinte pressionado a admiti-lo como adequado para assegurar a autonomia financeira daqueles,

¹³ Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pág. 288) transcreve o seguinte:

“A unidade política do país, cuja manutenção e defesa, repetida e enfaticamente, se exige, sob juramento, do primeiro magistrado, seria bem precária se o território nacional não representasse um todo do ponto de vista econômico. Certamente muito podem as origens históricas, as tradições, a língua, a religião, os costumes, todos os valores morais e espirituais, mas o interesse econômico de que o país todo constitua mercado interno comum, sem barreiras de qualquer natureza para a produção doméstica, é e será sempre um dos mais sólidos elos da unidade nacional. Nenhuma industrialização do país, por exemplo, será possível de modo geral senão com alicerces seguros nesse mercado interno”.

¹⁴ Arts. 155, § 2º, II, e e 156, § 3º, II, respectivamente, da CR.

bem como para possibilitar um necessário repasse da respectiva receita tributária aos Municípios.

A ventilada virtude, entretanto, não suprime sensíveis inconvenientes do imposto.

Deveras, resulta de suas características sua natural vocação para ser manejado como imposto federal. Os reflexos que traz na economia, seja por influir na formação de preços, seja por incidir, em grande parte, sobre operações que envolvem atores situados em distintas unidades da Federação, seja, ainda, por conta do sistema de créditos que integra a estrutura do imposto, apontam a inconveniência de o mesmo ser atribuído à competência estadual/distrital, por conta das muitas distorções do mercado nacional que tal fomenta, com impacto, inclusive prejudicial à livre (e isonômica) concorrência entre os empresários dos diversos Estados, bem como dos infundáveis atritos e incertezas induzidos pela sujeição às legislações peculiares de cada unidade da Federação (nefastamente desuniformes) que, de algum modo, venha a ter algum contato com a operação (a da unidade de origem, a da unidade de destino, ou as daquelas pelas quais a mercadoria transitar, por exemplo).

Razões bastante ligadas às explanadas, ainda, inspiraram o constituinte a conceber todo um aparato de combate à assim-dita “guerra fiscal”, fazendo, por exemplo, submeter ao concerto dos Estados-Membros e do Distrito Federal a concessão de autorização para que qualquer deles institua benefícios fiscais em seus respectivos territórios (CF, art. 155, § 2º, XII, g). Autorização esta que é deferida via convênio aprovado, nos termos da LC nº 24/1975, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).¹⁵

Atendidas todas as balizas acima comentadas, o tributo será criado pela lei própria da entidade da Federação que lhe detenha a competência tributária (União, Estado, Distrito Federal ou Município). Geralmente, será uma lei ordinária, mas há casos em que a Carta Magna exige lei complementar para tanto.

A mencionada lei deverá tipificar a hipótese tributária com todos seus contornos essenciais (ressalvadas a flexibilização constitucionalmente prevista quanto à fixação da alíquota dos assim-chamados “impostos reguladores da

¹⁵ Podem-se conferir, em convergência com o acima exposto, as ponderações de NAVARRO COELHO, transcritas ao final do tópico 2 deste trabalho.

economia”: II, IE, IPI e IOF: CF, art. 153, § 1º), para atender garantias fundamentais como a da estrita legalidade, a da segurança jurídica etc.

Mas é muito comum que as prescrições das referidas leis não bastem à operacionalização dos atos arrecadatórios. Normas de natureza designada pela doutrina (NAVARRO COELHO)¹⁶ como técnica precisam ser baixadas e o são, geralmente pela legislação infralegal (decretos e outros atos de autoridades subordinadas ao Chefe do Executivo), para viabilizá-los, definindo, por exemplo, prazos, formas, meios, documentos, aparato administrativo e outros fatores, que abrangem o feixe de deveres instrumentais, incluindo toda uma malha de rotinas fiscais, vocacionadas a propiciar o controle do fiel cumprimento do recolhimento do tributo (CTN, art. 113).

É num ambiente como o acima descrito que se insere o ICMS.

Ponto de partida inexorável que sempre deve ser revisitado, ao propósito de competentemente se proceder a qualquer análise da respectiva legislação, ou a adequada aplicação da mesma.

2. Nuances históricas

Em interessante esboço histórico que traça sobre o ICM, SOUZA BRASIL¹⁷ alude à desconfiança dos povos de cultura latina para com suas instituições de Direito Público, o que, alvitra, os torna pouco inclinados ao pagamento de tributos.

Sustenta que tal fator tem orientado os fiscos à concepção de figuras tributárias precursoras ou similares ao ICM (o que, portanto, inclui o ICMS), dotadas de praticidade e eficiência administrativa (especialmente, no tocante à arrecadação).

Assim é que se trabalhou, ao longo do tempo, com variedades de *impostos monofásicos* e com variedades de *impostos não-cumulativos*.

Entre uma e outra categoria, plasmaram-se impostos ditos sobre consumo, sobre vendas, sobre produção, sobre negócios *et cetera*.

¹⁶ *Op. Cit.*, págs. 22 e ss.

¹⁷ BRASIL, Francisco de Paula de Souza. *O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, págs. 31 a 58.

Postulou-se, em dado momento, que o ideal seria um imposto geral sobre o *consumo*, ou sobre *despesa* (*commodities general excise*), porque melhor atenderia aos princípios da isonomia (por melhor se adaptar à capacidade contributiva do sujeito passivo) e da universalidade tributárias, além de oferecer a vantagem de prevenir a evasão.

Dito formato tributário se caracterizaria como indireto, de maneira que disfarçaria seu ônus, por ser embutido no preço da aquisição (fenômeno da *translação*), o que despertaria menor rejeição junto ao povo de cultura latina e, bem assim aos ditos “países em desenvolvimento”. Costuma-se atribuir-lhe as virtudes de ser *indolor* (ou, ao menos, não tão psicologicamente doloroso quanto os tributos diretos), no sentido de passar como que despercebido para o consumidor que arca com seu custo escamoteado no preço da coisa ou serviço, expandindo as possibilidades arrecadatória, sem fomentar expressiva antipatia. Diz o compilado autor: “*No imposto indireto, a carga tributária vem com anestesia*”.

Sem embargo de alusões a possíveis precursores, não dotados de registros históricos suficientemente consistentes, como um imposto sobre vendas vigente no Egito, por volta de 50 a.C., e da *centésima rerum venalium*, incidente à alíquota de 1%, sobre certas vendas em praça pública, instituída em Roma, em 27 a.C., foi na Idade Média que o imposto sobre vendas ressurgiu, sob variadas formas: com incidências genéricas (incluindo o comércio ou a prestação de serviços em geral), ou com incidências sobre vendas de bens ou prestações de serviços específicos.

O pós-guerra, entretanto é que veio a assistir à criação de impostos sobre negócios nos moldes atuais, inspirados que foram nas penúrias dos Governos, induzidas seja pela primeira ou pela segunda grande guerra.

SOUZA BRASIL relata:

A idéia de um imposto, sobre o volume de negócios, que fosse não-cumulativo, surgiu na Alemanha, no após-guerra. Em 1919, Carl Friedrich Von Siemens propôs aquilo que ele mesmo denominava de “enobrecimento” do imposto sobre vendas, através da tributação sobre o valor acrescido. O imposto sobre negócios, criado em 1916, deveria ser substituído, no seu entender, para um imposto cuja sistemática

evitasse a *steuerlawine* – tributação em avalanche, ou, como é conhecida “em cascata”.

A proposta, porém, não vingou. Não apenas se manteve a cumulatividade como, ainda, elevou-se a alíquota de um para dois e meio por cento *ad valorem*, até que, mais adiante, esta começou a ser reduzida até chegar 0,75%.

A técnica da não-cumulatividade, entretanto, logo encontrou guarida em outros países.

A Alemanha somente veio a se curvar a ela em 1953, ocasião em que se cogitou de uma reforma tributária que substituiria o imposto cumulativo por um monofásico. Daí esculpiu-se o seu imposto ao valor acrescido, com vigência a partir de 1968.

Este formato, também designado como imposto sobre o valor agregado teve seu segundo despertar histórico na literatura tributária norte-americana, onde eram apresentados como uma alternativa para os impostos incidentes sobre o lucro das empresas. Ou seja, enquanto a Europa inclinava canalizava a técnica da não-cumulatividade para os impostos indiretos, os EUA a direcionava para os impostos indiretos.

O imposto sobre o valor agregado aventado como alternativa para a tributação das atividades empresariais, recomendado ao Japão e a algumas unidades federadas americanas apresentava alguns inconvenientes e um deles era a dificuldade em minimizar o “conflito básico entre equidade e simplicidade”. Tratava-se de grande desafio alcançar, dentro do possível dito equilíbrio, principalmente em relação aos contribuintes cujo pequeno porte acenava sua dificuldade de se adaptar à complexidade de um imposto não-cumulativo.

Na França, o primeiro antepassado do imposto sobre o valor agregado foi a *taxe sur les paiements*, introduzido por lei de 1917.

O imposto incidia sobre os pagamentos comprovados por escrito, basicamente via recibos, o que já desnuda uma deficiência: a facilidade de sonegação. No campo dos pagamentos comerciais, o aspecto temporal do imposto se deflagrava somente no pagamento relativo à última operação da

cadeia econômica, ou seja: na venda para o consumidor. A alíquota era de 0,20% *ad valorem*, salvo para as despesas qualificadas como *suntuárias*, para as quais a alíquota era de 10%. Visando à praticidade, portanto, com propósito extrafiscal, havia isenção sobre os pagamentos inferiores a 150 francos.

Nas operações comerciais, vislumbrava-se facilmente o caráter repercussivo do tributo (imposto indireto). E a não incidência nas etapas intermediárias do ciclo econômico propiciava a neutralidade. Mas a reserva da incidência para a última fase, por ser a mais fracionária, ou seja: enfeixar um número mais amplo de operações de menor monta, quase que inviabiliza a fiscalização, estimulando a evasão.

Havia grande dificuldade de identificar quais eram as operações que destinavam a mercadoria ao consumo final, das que não o eram, pois ao final, somente o comprador é que efetivamente o poderia saber, com prejuízo da certeza quanto à incidência, bem como a definição de *despesa suntuária*, com prejuízo da certeza quanto à alíquota aplicável.

Por tudo isto, em apenas três anos (a saber: em 1920), o imposto foi suprimido, sendo substituído pelo *impôt sur le chiffre d'affaires* (1920-1936).

O novo imposto era plurifásico, incidindo sobre todas as fases da cadeia econômica, até a que levasse a mercadoria ao consumo. Era cumulativo. Não incidia sobre pagamentos civis. A sujeição passiva recaía somente a comerciantes ou, mais em miúdos: aqueles que se dedicam a revenda da mercadoria (no estado em que adquiridas, para revender, ou depois de submetê-las a algum processo industrial), excluindo, desse modo, os produtos rurais e os profissionais liberais, mas alcançava os serviços que se inserissem no processo de comercialização, compondo seu custo. Não incidia sobre exportações, mas sim sobre importações.

Logo alguns problemas se acentuaram. A elevação dos preços, em decorrência da cumulatividade. Outra mazela, foi a perda de neutralidade, tendo em vista que a sistemática do imposto favorecia os circuitos curtos de comercialização, estimulando a verticalização de entidades empresárias. Conquanto não se cobrasse o imposto, nas operações de exportação, a incidência nas fases precedentes da cadeia econômica onerava o produto, afetando sua competitividade, ao passo que a importação de produtos acabados diretamente pelo consumidor sofria apenas uma incidência, o que

induzia seu barateamento, em comparação com os produtos nacionais submetidos a cadeia circulatória mais extensa, e o desequilíbrio da balança comercial. O imposto atingia um amplo universo de contribuintes, o que também se revelou problemático, porque se mostrou particularmente penoso para os empreendedores de pequeno porte.

Todos os citados fatores inspiraram alterações introduzidas por lei de 1923, com destaque para a prescrição de isenção para o artesanato e a criação do sistema de “estimativa fiscal” (*évaluation forfaitaire*).

Com a elevação da esquerda ao Poder, em 1924, advieram novas modificações. Foram criados impostos monofásicos, com fixação do aspecto temporal em momentos criteriosamente escolhidos do ciclo econômico, em lugar da tributação generalizada de todos os negócios.

Dessa maneira, embora não extinto o *impôt sur le chiffre d'affaires*, com ele passou a concorrer um elenco de impostos únicos, sobre determinados produtos. Estes, entretanto, voltaram à cena, depurados de inconvenientes da antiga *taxe sur les paiements*, especialmente mediante a adequada escolha do momento da incidência.

Com as adaptações inseridas, recuperou-se a neutralidade ou, noutro dizer, eliminou-se o aumento da carga tributária relacionado ao número de operações componentes da cadeia econômica. Não se impunham deveres instrumentais aos agentes da cadeia circulatória, salvo aqueles que promovessem a etapa na qual residisse o aspecto temporal do imposto.

O novel formato favorecia a política de exportação (*export drive*), isentando toda a cadeia que a ela impelisse a mercadoria.

As vantagens da nova sistemática a tornaram sedutora e, como desdobramento, levaram ao desvirtuamento da mesma, traduzido na proliferação de *impostos únicos* (chegaram a existir por volta de 40 deles, com uma intrincada diversidade de alíquotas, divididas entre *ad valorem* e fixas). E a situação exacerbou-se com inserção de critérios assaz complexos para a especificação dos produtos a que se aplicariam tais ou quais alíquotas.

Todo esse imbróglio motivou o governo do *front populaire* a extinguir, em 1936, os impostos únicos e o *impôt sur le chiffre d'affaires*, instituindo, em seu lugar, a *taxe à la production* (1936-1939).

A designação *taxe à la production*, na verdade, abrigava duas espécies tributárias: um tributo sobre vendas de mercadorias, assim entendidos bens corpóreos, e outro sobre prestações de serviços e fornecimento de mercadorias consumidas no local de sua aquisição.

O primeiro incidia sobre genericamente sobre as vendas e as importações (por isto era dito *globale*), à alíquota de 6%. Era monofásico (*unique*).

O aspecto temporal recaía sobre o “último produtor fiscal”, condição esta imputada ao fabricante da ponta de um processo industrial, a partir do qual o produto era dado como pronto para o consumo. As aquisições dos insumos industriais eram cobertas por suspensão do imposto. As etapas posteriores à venda realizada pelo indigitado *último produtor fiscal*, a saber, as operações feitas pelos intermediários atacadistas ou varejistas ficavam à margem do campo de incidência.

A uniformidade do regime tributário, para todos os produtos simplificava o sistema. Preservava-se a neutralidade e mantinha-se a exportação completamente livre do tributo.

Mas a adventícia figura tributária trazia uma canhestra novidade: a *livraison à soi-même*, consistente em hipótese de incidência voltada para os produtos fabricados para o consumo próprio. Do mesmo modo a destinação de insumos industriais adquiridos com suspensão do imposto a outros fins que não a integração em processo industrial, encerrava a fase postergação da exação, deflagrando a exigência do tributo.

A técnica da suspensão, malgrado, veio a revelar inconvenientes, como o impacto para o Erário, decorrente do retardamento do ingresso da receita tributária, o risco de inadimplência acarretado por supervenientes crises de liquidez do contribuinte, além da necessidade (por vezes difícil de se satisfazer) de identificação do *último industrial*, para a regular aplicação da postergação tributária.

O controle em torno da sufragada identificação se operacionalizou, inicialmente, por atestados emitidos pelos próprios industriais envolvidos no ciclo circulatório e, depois, por inscrições oficiais precursoras dos atuais *Cadastrros de Contribuintes*, seguidas, entretanto, pelo retorno do precedente sistema de atestados.

No ponto, acrescenta SOUZA BRASIL:

Surgiram também problemas quanto à fixação da fronteira entre produtos vendidos com suspensão do imposto e aqueles sem direito à suspensão. Somente as matérias-primas e os demais produtos que se integrassem corporeamente no novo produto gozariam da suspensão. Dentro desta conceituação foi incluída a energia, entendida como um agente industrial que se consumia na sua primeira utilização. Mas, não havia uma solução genérica para determinados agentes industriais de rápido e integral – porém, não instantâneo – consumo no processo de produção. A solução dada, de se conceder 50% de redução do imposto nessas aquisições, não resolver o problema, pois a dúvida sobrevivia quanto a “quais” produtos seriam de consumo “instantâneo”, ou não. Esta questão ensejou litígios abundantes entre fisco e contribuintes, obrigando a Administração Tributária a freqüentes investigações tecnológicas.

A cita é oportuna porque descortina a ancianidade de celeuma que, nos dias atuais, atormenta as cortes superiores do Brasil, no tocante à identificação da natureza dos insumos industriais, para efeitos de cabimento do direito de créditos do ICMS.

No que toca à incidência sobre prestações de serviços e sobre vendas de bens para consumo no próprio local da aquisição, em ambos os casos sob a alíquota de 2% e não passível de aplicação de suspensão, nada mais se constatava do que uma pequena ilha de sobrevivência do *impôt sur lê chiffre d'affaires*, sob nova rotulação. Nestas modalidades, o aspecto temporal do imposto residia no momento pagamento e, não, no do deslocamento do bem (veiculador da entrega). Quiçá, vem daí a tendência até hoje presente nas legislações infraconstitucionais de definir como aspecto temporal do ICMS o momento da saída da mercadoria do estabelecimento.

A evolução da *taxe à la production*, ora ostentando virtuosas inovações, ora introduzindo adaptações inadequadas ou até regredindo a técnicas que já haviam se revelado contraproducentes, em outros tempos, veio evidenciar muitos das fragilidades que impostos do feitio do ICMS carregam até hoje, bem como soluções manejadas, ainda hodiernamente.

Aponta-se para começar, a perda de harmonia do sistema. Inicialmente, os idealizadores ponderam as necessidades legítimas do Estado e os direitos fundamentais de todos e buscam fórmulas que os sintetizem, naquilo que possa ser reconhecido como interesse público primário. Depois, vem os apelos da Administração Tributária à praticidade e as crises de caixa do Erário a pressionarem para modificações muitas vezes deletérias à coerência do sistema e até à síntese entre o equilíbrio do orçamento público e os direitos fundamentais, acima identificadas como *interesse público primário*.

E este foi o quadro que começou a se pintar no cenário tributário francês a partir de 1939.

A iminência da guerra destacou-se como fator para tanto.

Cogitou-se de um imposto para subsidiar a produção bélica, a *taxe d'armement*, que, embora tenha vindo a ser acometida pela rejeição, continuou a existir com o nome de *taxe sur les transactions*. Era cumulativo, incidia sobre todas as fases do ciclo de circulação econômica de mercadorias ou serviços, com a moderada alíquota *ad valorem* de 1% e reavivava inúmeras desvantagens de esquemas tributários pretéritos. E a estas ainda veio a ser agregado a *taxe locale*, consistente num adicional de 1.75%, sobre as operações não alcançadas pela *taxe à la production*.

Algumas desfigurações sobrevindas à *taxe à la production*, ainda, merecem menção. Em 1948, o regime de suspensão foi substituído pelo de pagamentos fracionados. Levou-se em conta que, ocorrendo a exigência do tributo, naquele, somente numa fase avançada do ciclo circulatório, recrudescia o risco de evasão, o que era minimizado no sistema de pagamentos fracionados. Neste, cada industrial envolvido na cadeia produtiva calculava o imposto sobre o seu preço de venda, dele deduzindo os débitos incidentes nas operações precedentes de aquisição dos insumos do produto. A técnica arregimentava cada industrial como fiscal do débito incidente na operação precedente de que resultara a aquisição, ao qual interessava apropriar-se do correspondente valor, para abatimento no seu próprio débito, incidente sobre a operação subsequente, além de minimizar o impacto de eventual evasão (pela pulverização da tributação) e antecipar a arrecadação. Vislumbra-se, na técnica um precursor do atual sistema de créditos do ICMS.

Padecia o sistema, ainda, da superposição tributária.

Conviviam: um imposto “único” que, de fato, se subdividia na *taxe à la production* (não-cumulativa) e no imposto sobre prestação de serviços (cumulativo); um imposto cumulativo sobre negócios; um imposto cumulativo local; e os impostos únicos.

O registro é útil para assinalar que, desde muito já se constatava a perniciosidade da superposição impositiva que grassa, ainda contemporaneamente, marcadamente no Brasil.

Toda a triste experiência narrada levou a França a perceber, em 1952, a oportunidade da concepção de um tributo que reunisse as seguintes características:

- a) tivesse estrutura e operacionalização simples;
- b) não asfixiasse (inibisse) o crescimento econômico;
- c) utilizasse alíquota *ad valorem*;
- d) primasse pela generalidade (englobasse todos os negócios);
- e) fosse exclusivo (não concorresse com outros impostos dentro do mesmo âmbito de incidência);
- f) fosse monofásico;
- g) privilegiasse os investimentos em bens de produção, outorgando-lhes benefícios e admitindo aproveitamento do imposto incidente da aquisição destes.

A figura que se logrou arquitetar, com vistas a tal desiderato, foi a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), introduzida em 1954.

A leitura do apanhado de SOUZA BRASIL sobre o sistema de abatimento do imposto relacionado com a aquisição de bens de produção faz perceber o quanto o atual regime de créditos do ICMS sobre os referidos bens revive aquele¹⁸:

¹⁸ Ao propósito o art. da LC nº 87/1996, dispõe:
“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A carga tributária incidente nas aquisições de bens de produção passa a ser dedutível, por parte do adquirente, do imposto a ser pago. A regra, entretanto, não é geral: não se permite o aproveitamento do imposto incidente nas aquisições de imóveis não destinados às instalações industriais, nem nas aquisições de veículos que não exerçam função diretamente vinculada ao processo industrial, nem tampouco nas aquisições de mobiliário.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

...

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)”

Há, ainda, outras nuances do ICMS que encontram predecessores na TVA: a adoção da técnica de redução de bases de cálculo; o bloqueio da faculdade de dedução do imposto incidente na etapa precedente, pela outorga de isenção em fases intermediárias da cadeia circulatória.

Em 1968, o novel tributo se consolidou com os ajustes então reputados oportunos.

Apesar da prestigiada lógica do sistema, todavia, consentiu-se em rompê-la, pela manutenção do *regime de estimativa fiscal* para os pequenos comerciantes, em favor da praticidade, e por conta do reconhecimento da dificuldade dos mesmos em cumprir as formalidades (deveres instrumentais) inerentes ao sistema de deduções de tributos.

O detalhe é interessante, por ressaltar a plasticidade desse objeto cultural, o Direito. A lógica, notadamente a formal, presta serviços expressivos à consistência e à cognição do Direito, agregando-lhe coerência e certa segurança jurídica.

Mas também pode induzir a iniquidades insensíveis a certas peculiaridades do universo fenomênico e a cruciais particularidades das situações concretas.

Por isto que a razoabilidade, muita vez, cobra certa flexibilização com os esquemas lógicos ou purismos teóricos, no intento de agregar aplicabilidade do Direito que o canalize na direção do seu fim último, qual seja: o bem comum. Em diretrizes dessa ordem é que reside a justificativa de flexibilizações quanto à lógica do sistema, como na tolerância, dentro de certas condições em medidas, de regimes de estimativa como o citado, ou técnicas de presunções. O não faz qualquer sentido, no entanto, é admiti-la somente naquilo que favoreça a maximização arrecadatória e, nunca, naquilo que prestigiar os direitos do cidadão.

Interessante, do mesmo modo, identificar naquele episódio, ancestrais dos atuais regimes de estimativa e de simplificação tributária para pequenas empresas:

O aspecto temporal da hipótese tributária da TVA, também exhibia similitude com a de algumas hipóteses tributárias brasileiras, posto que residia:

- a) na liberação do bem, para o adquirente, assim como dá com o ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias;

- b) no primeiro consumo (na *livraison à soi-même*), tal como se dá com o IPI, em relação à primeira saída a título de locação, promovida pelo próprio fabricante do produto (Decreto nº 4.544/2002, art. 37, II, a);
- c) no desembaraço aduaneiro, à semelhança do que se passa com o IPI ou com o ICMS incidentes sobre a importação.

Casos de não-incidências eram designados como “*opération non imposable*”, enquanto casos de isenção como “*opération exonérée*”.

Com o advento da Comunidade Econômica Européia (CEE) em 1957 desnudou-se a imprescindibilidade da harmonização tributária, para a manutenção de mercado comum, e a *TVA* foi o modelo eleito para tanto. Para o enredo brasileiro, a saga do ICMS começa com o imposto português sobre vendas denominado *sis*a, designação derivada de *assisa*, criado como imposto temporário para suprir despesas da guerra, mas que tornou-se permanente, depois do fim desta. Era cumulativo.

Brotaram, no Brasil Colônia, impostos *ad valorem*, com alíquotas de 10% (*dízimas*) e de 20% (*quintos*).

Como narra SOUZA BRASIL, o imposto sobre vendas veio a se tripartir em três campos para incidência: a produção, a comercialização e a prestação de serviços.

No âmbito da produção, surgiu o *Imposto sobre o Consumo*. Adotava a técnica para *estampilhamento* para materialização do lançamento. Na estrutura deste imposto é que o sistema da cumulatividade estreou no Direito nacional.

O Código Comercial de 1850 preparou o terreno para a concepção da tributação sobre operações mercantis. Ao prescrever a obrigação de emissão de faturas, nas vendas entre comerciantes, veio a deflagrar a fenomenologia que, logo mais, foi percebida pelo Fisco como propícia a caracterizar aspecto temporal do *Imposto sobre Vendas Mercantis*, instituído em 1922, para incidir sobre as vendas documentadas por faturas. Trata-se de um imposto Federal, que teve curso até 1934.

Em 1934 foi concebido o *Imposto sobre Vendas e Consignações* (IVC), cuja competência o constituinte de então deferiu aos Estados Federados. Este sobreviveu até a eclosão da Emenda nº 18/1965. Era um imposto cumulativo,

que encarecia perversamente as mercadorias. O peso da cumulatividade impelia à estratégia da verticalização empresarial para minimizá-la.

A EC nº 18/1965 agrupou os impostos sob novas perspectivas. Na seara da tributação sobre a “produção e circulação”, deferiu à União a competência para instituir o *Imposto sobre Produtos Industrializados* e, aos Estados, a competência para instituir o *Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*.

Sobre a evolução do Sistema Tributário Nacional do ICM para o ICMS, são marcadamente elucidativos os apontamentos de NAVARRO COELHO:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, ‘em cascata’, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolver-se substituí-lo pro imposto ‘não-cumulativo’, que tivesse como fatos jurídicos não mais ‘negócios jurídicos’, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A idéia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS. (*La taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido*). Duas aporias se apresentavam se apresentavam então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, se davam em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do poder central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias

industrializadas (imposto de consumo) e os Municípios, os serviços (indústrias e profissões).

Ora, essas duas dificuldades atrapalhavam as idéias reformistas e modernizantes. Temeu-se que as pessoas políticas, traumatizadas pela reforma tributária em gestação, demorasse a se adaptar à nova estruturação, pelo despreparo de suas máquinas fiscais e, em conseqüência, sofressem dramáticas perdas de receita, gerando problemas políticos e sociais de monta. A solução ficou no meio-termo, quebrantando os intuits reformistas. Daí advieram, logo de início, algumas perversões:

(a) O ICM, por sua própria natureza, um imposto global sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, apequenou-se, para ceder espaço ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava, em sua base tributável, parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto de indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

(b) O ICMS, por ser, na genealogia dos IVAS, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A conseqüência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União, através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de per se, fora ideados os convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

(c) Dada a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país, e a ânsia generalizada do Estados [sic] de se desenvolverem, o ICM já esparramado sobre um mapa de 22 Estados e mais de 4 mil Municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico,

se bem que, em parte, contido pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias de crescimento dos Estados e a profunda diversidade econômicas dos 'países' componentes da federação.

.....
Em 1987 advém Assembléia Nacional Constituinte e nela plantam-se, como extraordinário vigor, os anseios dos Estados de 'independência e autonomia financeiras' na esteira da descentralização do poder central.

Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que tem notícia na história do país, com a adesão de deputados 'expertos' em tributação. As constituintes modernas que se seguem a rupturas institucionais são radicais. As que se seguem a 'acordos de transição' são compromissórias, embora em ambas existam sempre o 'elemento radical' e a 'componente compromissória'. Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão há que se destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnicoburocracia das Secretarias de Estados-Membros que atuavam com uma única e exclusiva preocupação: abocanhar o maior naco de recursos que fosse possível, custasse o que custasse. Este fisiologismo caiu em solo fértil, qual seja, a necessidade de descentralizar o poder central hipertrofiado. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados. A idéia era, à moda dos IVAS europeus, fazer o ICM englobar o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. A idéia evoluiu no sentido de 'tomar receitas' da União e não de racionalizar o imposto. O ISS municipal restou mantido. Em compensação, os três impostos únicos federais sobre a) energia elétrica, b) combustíveis líquidos e gasosos e c) minerais do país, passaram a integrar o fato gerador do ICMS, ao argumento de que são tais bens 'mercadorias' que 'circulam'. Certo, são mercadorias, mesmo a energia elétrica equiparada a 'coisa móvel' pelo Direito Penal para tipificar o delito de furto. Ocorre que são mercadorias

muito especiais, com aspectos específicos que talvez não deveriam se submeter à disciplina genérica do ICMS e que causarão inúmeros problemas técnicos, operacionais econômicos. Além de englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de a) transporte e b) comunicações em geral, ainda que estritamente municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se comutado o antigo ICMS, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva).¹⁹

Como se vê, o ICMS porta o atavismo de complexidade e defeitos de seus antepassados, não podendo, pois ser tratado com lugares-comuns, mas demandando, ao revés, profunda reflexão, aberta, livre de preconceitos.

3. Conclusões

O ambiente em que se situa e atua o ICMS, tal como panoramicamente abordado no primeiro tópico, bem como toda sua missão e vicissitudes recomendam ilimitada atenção no exame da legislação de regência.

Trata-se de imposto que, revelando em seu talhe e essência vocação para ser imposto federal, foi, no nosso Sistema Tributário, erigido em imposto estadual/distrital. A improvisação causou efeitos colaterais, como estorvos à desenvoltura do princípio federativo, inconsistências no mercado comum nacional, inadequações no sistema de créditos do imposto, estímulo à “guerra fiscal”, desarmonia na legislação relativa aos deveres instrumentais em relações que envolvam mais de uma unidade federada etc.

Outrossim, ocupa lugar vital na estrutura nacional, exercendo expressiva influência na economia doméstica, bem como nas interações desta com o mercado internacional.

O histórico haurido nas indicadas passagens de SOUZA BRASIL e NAVARRO COELHO, escancaram o quanto o sistema tributário é deixado

¹⁹ *Apud* MIZABEL ABREU MACHADO DERZI. Notas de atualização em ALIOMAR BALLEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, págs. 369-370.

refém das contingências macroeconômicas, mas não menos intensamente às tendências (e conveniências) políticas, sem grande pesar pela distorção do seu esquema lógico, pela desnaturação de suas categorias e premissas, incutindo-lhe perplexidades, incoerências e outras tantas inadequações.

Não se pode, pois, na análise do ICMS recolher a âmbitos muito restritos definidos por perfunctórias qualificações do que seja questão pré ou metajurídica, mas deve-se, ao revés, procurar desencobrir todas aquelas que tendo sido erigidas pelo Ordenamento Jurídico, especialmente pela Constituição Federal, encontram-se juridicizadas.

Destaca-se, enfim, a demanda de postura crítica, no empreendimento de cognição ou aplicação do arcabouço normativo do Sistema Tributário Nacional, sem exceção dos seus compartimentos e conexões dedicados ao ICMS.

Referências

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva: 2005, pág. 66.

BRASIL, Francisco de Paula de Souza. *O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pág. 288.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Notas de atualização em ALIOMAR BALLEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito – Introdução à Problemática Científica do Direito*. Tradução de JOSÉ CRETELLA JUNIOR e AGNES CRETELLA. 3ª ed. São Paulo: RT, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

WALTER, Robert. *A “Teoria Pura do Direito”*. In HANS KELSEN. *Teoria Pura do Direito – Introdução à Problemática Científica do Direito*. Tradução de JOSÉ CRETELLA JUNIOR e AGNES CRETELLA. 3ª ed. São Paulo: RT, 2003.

Francisco Martins Neto

Advogado. Especialista em Direito Tributário. Professor de Direito Civil, Empresarial, Internacional e Tributário do Curso de Direito das Faculdades Opet.