

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

MARCELO AUGUSTO FANKHANEL FERNANDES

ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Campinas

2010

MARCELO AUGUSTO FANKHANEL FERNANDES

ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto de Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Campinas

2010

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo a análise da incidência do ICMS sobre operações com máquinas e equipamentos no Estado de São Paulo, mais precisamente a análise sobre a alíquota aplicável em tais transações.

A proposta é traçar um caminho seguro para o estudo dos dispositivos legais que tratam do tema, partindo do conceito de norma jurídica, passando por sua estrutura, conceituando a regra-matriz de incidência tributária do ICMS e por fim analisando a legislação vigente e suas mutações no tempo.

Verificaremos como a abordagem lingüística do direito é útil na solução de controvérsias acerca da interpretação e criação de normas, sendo caminho seguro para decisões acertadas.

Concluimos o estudo com o enfrentamento de questões práticas, apontando equívocos e acertos por parte dos aplicadores do direito no específico caso de aferir a incidência do ICMS nesse específico setor econômico.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the incidence of ICMS on transactions with machinery and equipment in the State of São Paulo, more precisely the analysis on the rate applicable in such transactions.

The proposal is to draw a safe path for the study of rules that treat the subject, analyzing the concept of rule of law, its structure, conceptualizing the incidence of ICMS and finally analyzing the legislation applicable and their changes over time.

We will verify how the linguistic approach is useful in the solution of disputes concerning the interpretation and creation of legal standards, being secure path for good decisions.

We conclude this study with the confrontation of practical issues, pointing out mistakes and successes of the applicators of law in verifying the incidence of ICMS in this specific economic sector.

SUMÁRIO

Introdução	06
1. Direito e Linguagem	07
1.1 Sobre o conceito de Direito: Direito Positivo e Ciência do Direito	07
1.2 Teoria da Norma Jurídica	09
1.2.1 Estrutura Lógica da Norma Jurídica	10
1.2.2 Produção da Norma Jurídica	11
1.2.3 Espécies de Normas Jurídicas	13
2. Interpretação e Aplicação da Norma Jurídica.....	15
2.1 Métodos de Interpretação	15
2.2 Processo hermenêutico da geração de sentido.....	16
3. O ICMS na Constituição Federal de 1988.....	20
3.1 Princípios Constitucionais aplicáveis à tributação das operações de circulação de mercadorias.....	21
3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica	22
3.1.2 Princípio da Igualdade	23
3.1.3 Princípio da Legalidade	23
3.1.4 Princípio da Anterioridade	24
3.1.5 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	25
3.1.6 Princípio da Não-cumulatividade	26
4. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Mercadorias	28
4.1 O Critério Material do ICMS Mercadorias.....	30
4.2 O Critério Espacial do ICMS Mercadorias.....	32
4.3 O Critério Temporal do ICMS Mercadorias.....	33
4.4 O Critério Pessoal do ICMS Mercadorias	34
4.5 O Critério Quantitativo do ICMS Mercadorias	35
5. A controvérsia quanto à alíquota aplicável ao ICMS Paulista em operação com Máquinas e Equipamentos.....	39
5.1 Legislação aplicável e sua evolução	39
5.2 Prática adotada pelos contribuintes paulistas	45
5.3 Posição da Fazenda Paulista	46
5.4 Posição dos tribunais administrativos	49
5.5 Posição da jurisprudência	52
Conclusão	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

Introdução

A vida moderna requer uma crescente integração do homem com as máquinas, sendo inconcebível nos dias de hoje, pelo menos nos centros urbanos, que o homem sobreviva sem o auxílio das máquinas e equipamentos.

A importância da evolução tecnológica após a revolução industrial e principalmente no pós-guerra é crucial para o desenvolvimento da humanidade, que cada vez mais exige produções em massa.

Segundo o Departamento de Economia e Estatística (DEEE) do Sistema ABIMAQ – Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos¹, o Setor de Máquinas e Equipamentos apresentou faturamento nominal de R\$ 65,12 bilhões para o período de janeiro a novembro de 2010, representando uma variação de 12,7% ante os R\$ 57,79 bilhões alcançados durante o mesmo intervalo de 2009.

Esse importante setor econômico será o pano de fundo do presente estudo, que se propõe a analisar a tributação das suas operações de venda e compra, mais precisamente a incidência do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICMS), no estrito âmbito do Estado de São Paulo.

Pretendemos discutir sobre a legislação aplicável quanto à alíquota incidente em tais operações. Trata-se de objeto bastante limitado mas de importância significativa, tendo em vista recente discussão no meio jurídico acerca da correta alíquota a ser aplicada, que, dependendo da posição adotada pode gerar uma diferença de arrecadação de milhões de reais.

Dada a importância econômica desse setor entendemos que o tema sugerido apresenta significativa relevância jurídica e econômica, principalmente se considerarmos o peso do ICMS na carga tributária total que incide sobre o setor.

¹ Dados extraídos do Informativo nº 141, referente a fevereiro de 2011, da ABIMAQ – obtido no sítio http://www.abimaq.org.br/informaq_show.asp?id=2661, acessado em 01/03/2011.

Capítulo 1 - Direito e Linguagem

Para o melhor entendimento do presente estudo faz-se necessária a fixação de alguns conceitos básicos que permitirá uma melhor aproximação às bases teóricas sobre as quais se apóiam o tema discutido e as teses apresentadas.

O método de abordagem que adotaremos no presente estudo será o construtivismo lógico-semântico, apresentada pioneiramente no Brasil por Lourival Vilanova. Tal proposta vem sendo desenvolvida e difundida ao longo dos anos nas obras do Professor Paulo de Barros Carvalho e consiste, segundo Tárek Moussallem, na “análise lingüística do direito positivo em seus planos sintático, semântico e pragmático tendo a lógica jurídica como ponto de partida” (MOUSSALEM, 2001, p. 33).

O próprio Professor Paulo de Barros Carvalho explica o conteúdo desses planos:

“a) o sintático, em que os signos lingüísticos são examinados nas suas relações mútuas, isto é, signos com signos; b) o semântico, que se ocupa da relação do signo com o objeto que ele representa; e c) o pragmático, em que os signos são vistos na relação que mantém com os utentes da linguagem” (CARVALHO, 2008, p. 28).

O processo de construção do conhecimento é complexo e surge da interação entre quatro elementos: sujeito, objeto, percepção e proposição. O sujeito, por meio de sua percepção trava contato com o objeto para então formular suas proposições. É na versão em linguagem dessas proposições que o conhecimento atinge sua plenitude. (MOUSSALEM, 2007 p. 98).

A abordagem aqui escolhida traçará caminho seguro para as conclusões que irão ser propostas adiante, sem qualquer pretensão, no entanto, de se construir uma verdade absoluta, até por que esta não existe.

1.1 Sobre o conceito de Direito: Direito Positivo e Ciência do Direito

A palavra “Direito” possui uma pluralidade de significados, o que torna sua conceituação tarefa nada fácil. Talvez a maneira mais adequada de se aproximar de seu conteúdo seja a delimitação do escopo em que está sendo usado, diminuindo assim possíveis equívocos.

Em uma primeira aproximação, na literatura específica que trata da semântica, encontramos certa dificuldade em estabelecer uma conceituação precisa. Esbarramo-nos com acepções das mais distintas: etimológica, filosófica, científica, e outras. Destacamos aqui

apenas uma delas, a filosófica, “que o coloca entre os ramos da sociologia, porque não se admite o Direito sem a existência do homem, vivendo em sociedade. Onde quer que haja homens reunidos, pois, há necessariamente o Direito, manifestado seja sob que forma for” (SILVA, 2001, p.268).

O Professor Paulo de Barros Carvalho destaca o objetivo do direito: “Orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais num determinado setor do tempo histórico, tem sido o primordial objetivo do direito” (CARVALHO, 2008, p. 162).

Nas expressões utilizadas corriqueiramente no ambiente jurídico verifica-se o emprego da palavra direito ora para designar o sujeito que estuda, ora para designar o objeto estudado, e ainda o estudo do objeto.

No presente trabalho uma distinção se faz primordial de modo a evitar confusões, o Direito Positivo e a Ciência do Direito são realidades que não se confundem. O Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país e em determinado momento histórico, já a Ciência do Direito é o ramo do saber humano que busca organizar o feixe de normas que compõe o Direito Positivo, buscando dar-lhe uma estrutura hierárquica, interpretação harmônica e oferecer seu conteúdo de significação.

Na estrutura anteriormente proposta para o processo de construção do conhecimento podemos alocar o Direito Positivo como o objeto de estudo e a Ciência do Direito como o estudo do objeto (proposições).

O Professor Paulo de Barros Carvalho bem distingue essas duas realidades:

“O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas” (CARVALHO, 2009, p. 2).

E continua:

“O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia. Como ciência que é o produto de seu trabalho terá caráter descritivo, utilizando uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva. Mas, ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, o cientista emprega linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito” (CARVALHO, 2009, p. 3).

Em que pese tanto o Direito Positivo quanto a Ciência do Direito serem vertidos em linguagem, ambos apresentam camadas de linguagem distintas. O discurso do Direito Positivo é eminentemente prescritivo visto que se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas, prescrevendo condutas, quer positivas quer negativas. Já o discurso da Ciência do Direito é descritivo, buscando explicar o conteúdo de seu objeto de estudo, o Direito Positivo.

Conforme ensina Tarék Moussallem “A Ciência do Direito é uma linguagem de sobre nível em relação à linguagem do direito positivo e por essa razão são irreduzíveis entre si. Isso nos permite afirmar que a Ciência do Direito (doutrina) como metalinguagem em relação à linguagem do direito positivo não o altera, não o inova!” (MOUSSALEM, 2007 p. 99).

Outras distinções relevantes entre as duas estruturas de linguagem são apontadas pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, salientado que a cada qual corresponde uma lógica específica, aplicando-se a lógica deôntica (lógica do dever-ser) ao direito positivo enquanto à Ciência do Direito aplica-se a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função dessa distinção os enunciados do direito positivo são válidos ou não-válidos, enquanto aos enunciados da Ciência diz-se verdadeiros ou falsos (CARVALHO, 2009, p. 2).

1.2 Teoria da Norma Jurídica

Vistos os conceitos de Direito Positivo e de Ciência do Direito, e suas diferenças, entendemos necessário adentrarmos no estudo da norma jurídica.

É comum no meio jurídico observar a confusão que se faz entre a norma jurídica e o texto normativo, tomando-se um pelo outro. O texto normativo é o suporte físico que veicula a norma, já a norma é idéia que surge a mente do leitor (o intérprete) ao se deparar com o texto escrito. A norma surge do processo interpretativo do leitor, levando-se em conta todas as suas vivências e experiências anteriores. Para Humberto Ávila: “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos” (ÁVILA, 2005, p. 22).

Para Gabriel Ivo: “Norma jurídica não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normas jurídicas, e sim, meros enunciados lingüísticos esparramados pelo papel. Enunciados postados em silêncio. Em estado de dicionário. Aguardando que alguém lhes dê sentido.” (IVO, 2007, p. 152).

Assim, norma jurídica é a significação que o intérprete constrói a partir do contato com o texto, seu suporte físico, como arremata o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura do texto positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente como proposição” (CARVALHO, 2009, p. 8).

E continua o renomado Professor:

“A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimentos dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados” (CARVALHO, 2009, p. 8).

Essa colocação do Professor Paulo de Barros Carvalho de que cada leitor do texto normativo gera para si a norma jurídica ao interpretá-lo, gerando cada um suas próprias proposições, será o cerne do presente trabalho, quando, oportunamente, apresentaremos as divergentes interpretações sobre um mesmo texto normativo que trata da alíquota aplicável na incidência do ICMS sobre o comércio de máquinas e equipamentos, no Estado de São Paulo.

1.2.1 Estrutura Lógica da Norma Jurídica

Conforme salientamos norma jurídica é a significação que o intérprete obtém a partir da leitura dos textos do direito positivo, portanto é construída. Tem estrutura hipotético-condicional. É, portanto, um juízo hipotético-condicional.

A norma pressupõe uma proposição-antecedente, descrevendo um fato de possível ocorrência no mundo dos fenômenos, como suposto normativo, que implicará em uma proposição-tese, que descreverá uma relação jurídica como consequência do ato praticado.

A norma é dita como o mínimo irreduzível da manifestação do deontico. É mínima por que é tida como a unidade básica do sistema jurídico e é irreduzível porque se expressasse menos do que faz ficaria sem sentido.

Sua estrutura lógica pode ser assim representada:

D (H→C) ou D (F →S'RS'')

Dado o antecedente H (hipótese) instaura-se o conseqüente C. Se ocorrer o fato “F” instaurar-se-á a relação R entre os sujeitos S' e S''.

O emprego do termo norma possui certa ambigüidade, daí a necessidade de se distinguir “norma jurídica em sentido amplo” de “norma jurídica em sentido estrito”, esta como unidade mínima de significação do deôntico, já aquela como os conteúdos significativos das frases do direito positivo, como enunciados prescritivos, como significações construídas pelo intérprete (CARVALHO, 2009, p. 128).

Comenta Aurora Tomazini de Carvalho:

“Para evitar tais confusões Paulo de Barros Carvalho utiliza-se das expressões: (i) ‘normas jurídicas em sentido amplo’ para designar tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quando os conteúdos significativos isolados destas; e (ii) ‘normas jurídicas em sentido estrito’ para aludir à composição articulada das significações construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional (H → C), de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo” (CARVALHO, 2009, p. 266).

1.2.2 Produção da Norma Jurídica

O Sistema do Direito Positivo é dotado de unidade, sendo seu processo de produção homogêneo, o que significa que a estrutura de produção de normas é a mesma para qualquer ramo do direito.

O Direito Positivo regula sua própria criação, sistema auto-referente que é, daí a existência de normas que dizem respeito à criação de outras normas. Aquelas são chamadas de normas de estrutura (normas para produção de outras normas), diferenciando das normas que regulam a conduta humana, chamadas de normas de conduta, segundo a classificação de Norberto Bobbio.

São tidas por normas para a criação de outras normas aquelas definem a competência para legislar e as que estabelecem o procedimento a ser adotado na criação de cada espécie legislativa.

O processo de produção do Direito consiste na sua enunciação, e o produto decorrente desse processo são os enunciados prescritivos. A noção do que seja a produção desses enunciados prescritivos passa pelo estudo das categorias de enunciação, enunciado, enunciação enunciada e enunciado enunciado, coletadas da lingüística.

No campo da chamada Semântica Estrutural, um texto, é, ao mesmo tempo: (i) objeto de significação, e nesse aspecto estuda-se os procedimento de estruturação do texto, e (ii) objeto de comunicação, e nessa perspectiva o texto é examinado em relação ao contexto que lhe atribui um sentido. Dessa dupla perspectiva do texto depreendem-se duas instâncias do discurso: (i) a enunciação, que é o processo de produção do texto e (ii) o enunciado, que o conteúdo do texto.

No campo da produção das normas podemos dizer que o ato de legislar é enunciação (processo de elaboração) e a lei é o enunciado, o produto advindo do processo (enunciação). Dessa dualidade infere-se um significativo interesse no campo do estudo das fontes do direito que se bifurca em: (i) perquirir o que quer dizer o texto de lei em si (o produto, o enunciado) e (ii) estudar o processo de criação deste texto de lei (a produção, a enunciação).

A enunciação enunciada é o conjunto de aspectos identificados no texto normativo, que se referem ao seu processo de criação, tais como: (i) o próprio “nomen juris” da norma (lei ordinária, lei Complementar, Medida Provisória, etc), identificando assim quem tem a atribuição legítima para produzi-la, e o processo legislativo apropriado, (ii) quem a decretou, quem a sancionou, quem a promulgou, (iii) em que lugar (aspecto espacial), (iv) quando (aspecto temporal), etc.

Esclarece Eurico Marcos Dinis de Santi:

“O direito é criado por eventos que se tornam fatos à medida que são anunciados no produto desses processos normativos. Assim, numa lei identificamos a enunciação anunciada como as marcas do processo que ficam no produto: (i) o próprio nome da lei, que indica a realização de determinado procedimento produtor de normas; (ii) a data da promulgação e da publicação; (iii) a referência à pessoa que sanciona e promulga a lei, e (iv) o local onde foi produzida a lei.” (SANTI, 2000, p. 66).

O enunciado enunciado é o próprio texto da norma sem qualquer referência a enunciação, ou seja, ao seu processo de criação.

Uma dos objetivos do estudo dessas categorias, além de outros, é sua contribuição para a aferição da validade da norma jurídica.

Afirmar que uma norma é válida perante o Sistema é querer dizer que essa norma pertence ao Sistema, e isso só ocorrerá quando for nele introduzida pelo órgão legitimado para tal e for observado o procedimento previamente estabelecido para esse fim. Isso quer dizer que, se a norma foi criada por autoridade incompetente, ainda que obedecendo ao procedimento previsto em lei, não será válida. O mesmo ocorrerá se quem criou a norma for autoridade competente, mas sem observância do procedimento adequado. Em ambos os casos a norma será inválida.

A enunciação enunciada permite aferir as marcas do processo produtivo da norma, revelando alguns de seus atributos, sendo poderosa ferramenta na aferição de sua validade, conforme ensina Eurico Marcos Dinis de Santi:

“Definir a validade do direito implica identificar a forma, o momento, o local e a autoridade responsável pela produção do documento, ou seja, as “fontes de produção” do documento jurídico. Como linguagem de objetos, e não metalinguagem, a enunciação anunciada torna essas fontes acessíveis ao conhecimento, pois refere-se àqueles acontecimentos do mundo social, sem fazer qualquer apreciação sobre o conteúdo da lei produzida.”

E continua:

“Assim, a validade será entendida doravante como a pertinência de documento normativo ao direito positivo, em função de critérios instituídos por sua fonte de produção, identificáveis na enunciação enunciada do próprio documento normativo. A validade no plano do texto é condição necessária da validade do conteúdo: atacando-se o texto, desqualifica-se a validade não só do documento, como de todo o seu conteúdo.” (SANTI, 2000, p. 72 e 72).

1.2.3 Espécies de Normas Jurídicas

A doutrina usa classificar as normas em: geral e individual e em concreta e em abstrata. Trata-se de classificações segundo critérios distintos e tem relação íntima com o processo de positivação do direito.

A simples prescrição de um comportamento humano não faz com que esse se concretize, daí a necessidade de o sistema prever a formulação de normas que atinjam os fatos efetivamente ocorridos, esse é o chamado processo de positivação do direito, conforme aponta Carlos Cesar Souza Cintra:

“A concretização das prescrições inseridas nas normas gerais e abstratas reclama a edição de normas individuais e concretas. Eis aqui o modo como se dá aquilo que a doutrina denomina “positivação do direito”, que nada mais traduz senão a própria aplicação das regras jurídicas por sujeito devidamente credenciado pelo direito posto.” (CINTRA, 2007, p. 678).

As normas gerais e abstratas não têm condições por si sós de atuarem em um caso concreto, daí a necessidade da expedição de normas individuais e concretas, estas sim, atuam sobre a conduta humana regulada.

A classificação em abstrata e concreta guarda relação com o momento de ocorrência da conduta a regular. Se a norma fizer referência a evento futuro esta será abstrata – a hipótese prevista fornece notas descritivas de um fato de possível ocorrência que, quando ocorrido, à

ela se submeterá. A norma será concreta quando olhar para o passado e apanhar um fato já ocorrido no tempo e espaço, atingindo assim a conduta humana já realizada.

Já a classificação em geral e individual guarda relação com o indivíduo ou conjunto de indivíduos que estão submetidos à norma. Será tida por geral quando não definir especificamente a quem se dirige, ou seja, dirigindo-se a todos, e será individual quando os sujeitos da relação jurídica posta no conseqüente da norma estiverem perfeitamente delimitados.

Por essas notas verifica-se que o caráter de abstração e concretude diz respeito ao antecedente da norma, segundo a previsão em tese de fato por ocorrer ou a descrição de fato já ocorrido. Já o caráter generalidade e individualidade pertencem ao conseqüente da norma, que determinará se a relação jurídica a ser instaurada será entre sujeitos indeterminados ou se fixar expressamente os sujeitos.

No mesmo sentido entende o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas. Já a abstração e concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.”

E continua o ilustre Professor:

“Na hierarquia do direito posto há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vista à regulação efetiva das condutas interpessoais. Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecido como fontes de produção normativa. Vale repetir que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos” (CARVALHO, 2007, p. 36).

Capítulo 2 - Interpretação e Aplicação da Norma Jurídica

Conforme vimos, o Direito é sempre vertido em linguagem, quer o Direito Positivo quer a Ciência do Direito, e o que os difere é o nível da linguagem aplicada, ambos apresentam camadas de linguagem distintas. O Direito Positivo é prescritivo, disciplinando comportamentos humanos, já o discurso da Ciência do Direito é descritivo, buscando explicar o conteúdo de seu objeto de estudo, o Direito Positivo.

A Aplicação do direito pressupõe prévia interpretação do que foi posto no texto da norma. É necessária essa atividade intelectual para se extrair dos signos grafados em papel a finalidade, o conteúdo e o sentido da regra jurídica posta.

Interpretar, portanto, é atribuir valores ou significações ao texto de lei, buscando construir seu sentido e seu alcance.

Vimos ainda que norma jurídica é a significação que o intérprete constrói a partir do contato com o texto, seu suporte físico, logo, por decorrência lógica, o que se interpreta é o texto e não a norma, essa é o produto da interpretação, conforme ensina Eros Grau: “...um aspecto importantíssimo deve ser explicitado, atinente ao equívoco reiteradamente consumado pelos que supõem que se interpreta normas. O que em verdade se interpreta são os textos normativos; da interpretação dos textos resultam as normas.” (GRAU, 2006, p. 27).

2.1 Métodos de Interpretação

A doutrina em geral aponta alguns métodos de interpretação dos textos para se chegar a construção da norma. Entende-se que nenhum dos métodos apontados é por si só exaustivo, devendo o interprete percorrer os diversos critérios a fim de construir um sentido de forma mais segura.

O primeiro critério apontado é o literal ou gramatical, por meio do qual o intérprete toma conhecimento da literalidade do texto, limitando-se à sua construção gramatical. É tido como o método inicial para a construção do sentido, mas em regra é insuficiente visto que ignora a diálogo com outros textos legais e se atém apenas ao texto a ser interpretado. Assim adverte Karl Larens, citado por João Dácio Rolim e Marciano Seabra Godoy:

“A interpretação de toda e qualquer norma jurídica começa com a averiguação do sentido literal de seus termos e expressões. Karl Larens explica que o exame da literalidade constitui o ponto de partida da interpretação, e ao mesmo tempo fixa os seus limites, pois aquilo que estiver além dos

possíveis sentidos literais da norma já não poderá ser identificado com o real sentido do comando normativo”

E continuam os referidos autores

“De qualquer modo, o intérprete não se deve deter na análise gramatical dos termos da norma. A análise literal apenas simplesmente aplaina o caminho para que os critérios propriamente jurídicos possam em seguida atuar, e fixar com segurança o sentido da norma.” (ROLIM e GODOY, 2005, p. 127).

Há ainda o método histórico-evolutivo, por meio do qual o intérprete investiga o contexto da época em que o texto foi produzido, averiguando as condições objetivas e subjetivas que levaram o legislador a produzir tal lei.

Pelo método lógico o intérprete objetiva descobrir o sentido das expressões do direito, aplicando princípios científicos de lógica formal.

O método teleológico enfatiza a finalidade da norma, o resultado buscado pelo legislador, convertendo em realidade o objetivo ideado. A interpretação deve ser pautada pelo escopo que atenda às finalidades perseguidas, regulando os comportamentos almejados, preservando instituições e valores fundamentais.

Pelo método sistemático o intérprete, fixados os possíveis sentidos literais, verificará qual deles é o mais adequado com os princípios que regem o ramo do direito em que se insere tal texto normativo. O operador do direito irá cotejar o texto a ser interpretado com os demais comandos do ordenamento jurídico. Conforme adverte o Professor Paulo de Barros Carvalho: “O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.” (CARVALHO, 2009, p. 99).

2.2 Processo hermenêutico da geração de sentido

Conforme vimos, a atividade interpretativa consiste na atribuição de valores pelo operador do direito aos termos ou símbolos grafados no texto de lei.

Chamamos de percurso gerador de sentido o árduo caminho percorrido pelo intérprete, desde o primeiro contato com as palavras postas no texto até a completa atribuição de significações ao seu conteúdo.

O modelo de construção de sentido apresentado na obra do Professor Paulo de Barros Carvalho, que propõe uma decomposição analítica dos textos positivados em quatro

subsistemas, revela valiosa contribuição epistemológica e servirá de base para o presente estudo. Conforme adverte o referido Professor, para compreender esse modelo é crucial estabelecer as diferenças entre enunciados e normas jurídicas.

Os enunciados podem ser definidos como estruturas de significações prescritivas de condutas, plenas de sentido, mas, sob o prisma da hermenêutica jurídica ainda lhes falta a completude para a formação de uma unidade de significação deôntica.

As normas jurídicas, conforme vimos, são o produto da interpretação, é a significação que o intérprete constrói a partir do contato com o texto, seu suporte físico (enunciados). As normas jurídicas, por sua vez, encerram uma unidade de significação deôntica.

A diferença fica nítida em Paulo de Barros Carvalho:

“Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas” (CARVALHO, 2008, p. 129).

Todo texto tem um plano de expressão de natureza material, seu suporte físico, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do exegeta. O percurso interpretativo inicia-se pelo primeiro, onde o intérprete partirá da análise do suporte físico do enunciado prescritivo, travando contato com a literalidade do texto, com o plano de expressão ou dos significantes. Passa então a construir os conteúdos significativos dos enunciados, aí já impregnando-os com certo grau de subjetividade, para após ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas e só então relacioná-las com outras unidades (normas jurídicas) para constituir um sistema de normas.

No plano S1 - subsistema da literalidade textual, suporte físico das significações jurídicas – o exegeta trará o contato com o texto, único suporte fático e objetivo com que se deparará ao longo do processo exegético. Nesse plano da expressão o exegeta procura se inteirar do aspecto formal e objetivo do texto, deverá investigar a estrutura e formação dos signos empregados, suas flexões, concordância e regência. O intérprete deverá buscar não emitir juízos valorativos, ainda que seja uma tarefa árdua, evitando construir sentidos subjetivos. A análise exauriente do componente físico da norma é de fundamental importância para o ingresso nos próximos planos.

No plano S2 – subsistema dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos – o intérprete deixa emergir sua subjetividade, passando a construir significações isoladas dos enunciados. Travado o primeiro contato com o texto de lei, inicia-se o ingresso no plano do

conteúdo. O intérprete passará a atribuir valores aos vários signos que identificou no texto escrito, selecionando significações (sentidos) possíveis. Nesse primeiro momento os enunciados são concebidos isoladamente, não havendo, ainda, confrontação com outros enunciados, de superior ou de mesma envergadura. Nesse plano não se deve falar, ainda, em normas jurídicas, dada a complexidade de tais entidades. Pode-se falar, então, em significações que emergem a partir das frases prescritivas, de enunciados ditados por órgão competente do legislativo.

São requisitos para o ingresso nesse plano (S2): a) sejam expressões lingüísticas portadoras de sentido; b) produzidas por órgão competente e c) de acordo com procedimento específico previsto em lei.

No plano S3 – subsistema do conjunto articulado das significações normativas – o sistema de normas jurídicas “stricto sensu” - o intérprete já terá ultrapassado a fase do contato literal com o texto jurídico e ingressará no universo dos conteúdos significativos. O Exegeta deverá promover contextualização dos conteúdos já obtidos nos planos anteriores, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas (CARVALHO, 2009, p. 123). Ingressa-se assim no plano das significações normativas (S3). A imbricação das diversas fórmulas enunciativas isoladas, contextualizadas e conjugadas harmonicamente, passa a dar um sentido ao todo, surgindo assim a norma, ou seja, a estrutura mínima e irredutível do deôntico.

No plano S4 – subsistema da organização das normas construídas no nível S3 – vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as normas - o intérprete analisa as diversas normas organizadas em uma estrutura escalonada, estabelecendo uma relação de coordenação e subordinação entre elas, e insere a norma que está sendo interpretada nesse sistema, e, se assim não fosse, a norma ficaria isolada, solta, o que é inconcebível. É no plano S4 que se verifica a adequação da norma ao sistema normativo, aferindo-se sua validade.

Vimos nesse percurso gerador de sentido, elaborado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho caminho sistemático e seguro para elaboração dos sentidos da norma, que muito contribuirá para a discussão que se seguirá no presente trabalho.

O Professor Paulo de Barros Carvalho destaca dois pontos importantes do processo interpretativo, considerando-os verdadeiros axiomas da interpretação: a intertextualidade e a inesgotabilidade:

“A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade”

E continua:

“Como disse, a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, inicia-se a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações”

“A inesgotabilidade, por sua vez é a idéia de que toda a interpretação é infinita, nunca restrita a determinado campo semântico. Daí a inferência de que todo texto poderá ser sempre reinterpretado.” (CARVALHO, 2008, p. 193).

Capítulo 3 - O ICMS na Constituição Federal de 1988

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é um dos impostos previstos na competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme preceitua o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, que estabelece:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Desse dispositivo verifica-se de plano a existência de pelo menos três hipóteses de incidência do ICMS: sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre prestação de serviços de comunicação.

Mas nem sempre foi assim.

A Lei Federal nº 4.625, de 1922, instituiu o Imposto de Vendas Mercantis, de competência da União. Este imposto incidia a cada mudança de titularidade da mercadoria. Com o advento da Constituição de 1934 a incidência do Imposto de Vendas Mercantis passou a abranger as operações de consignação mercantil, criando assim o Imposto de Vendas e Consignações – IVC, tendo a competência sido transferida para os Estados.

O IVC foi mantido pelas Constituições de 1937 e 1946, até a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que instituiu o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM. O novo tributo trouxe como novidade a não-cumulatividade das incidências, ou seja, o abatimento em cada operação do valor pago na operação anterior.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o ICM sofreu mais alterações substanciais, dentre elas, uma ampliação significativa de seu campo de incidência, aglutinando outros tributos federais: IUM - Imposto único sobre minerais do país, IEE - Imposto único sobre energia elétrica, ILC - Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, ISTR – Imposto sobre serviços de transporte de natureza interestadual ou intermunicipal e o ISC – Imposto sobre serviços de Comunicação. Estava criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações – ICMS. (FLENIK, p. 1).

O presente trabalho se limitará à análise do ICMS sobre circulação de mercadorias, no estrito escopo de sua incidência nas operações de venda e compra de máquinas e equipamentos no Estado de São Paulo.

3.1 Princípios Constitucionais aplicáveis à tributação das operações de circulação de mercadorias

Etimologicamente o termo “princípio” denota a idéia de início, origem, base, alicerce para alguma coisa. Cada vez mais, e com maior freqüência, fala-se em princípios que regem a interpretação e a aplicação do direito, o que nem sempre a doutrina esclarece é o que são esses princípios e como se materializam.

Roque Antonio Carrazza aduz:

“Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.” (CARRAZZA, 2003, p. 33).

Segundo Cristiano Carvalho princípios são “... enunciados que denotam valores consagrados pelo sistema jurídico, e têm a função de diretivos axiológicos de todo o ordenamento” (CARVALHO, 2007, p. 869). Significa fundamento, ponto de partida para a formação e interpretação das normas.

Os textos normativos não costumam enunciar os princípios, estes são postulados fundamentais extraídos do seio do sistema jurídico mediante uma análise axiológica do intérprete. Sua função precípua é a de servir de integração para o sistema, auxiliando na formação de soluções onde haja falha ou lacunas normativas.

No campo do direito são utilizados vários princípios que norteiam as diretrizes que o legislador, na atividade de produção normativa, em qualquer instância, deve acatar. Estes princípios podem estar expressos ou implícitos, sendo os primeiros, normas jurídicas no sentido estrito. Estes princípios protegem valores tidos como basilares na sociedade humana, como a liberdade, igualdade, fraternidade, proteção aos mais fracos, convivência pacífica etc., valores estes que foram consagrados ao longo do tempo.

Os princípios podem ser considerados como valores ou limites objetivos. Os primeiros formam o núcleo estável do sistema jurídico, tomando por “valor” um componente abstrato, ideal, que compõe o código de processamento de informações racional do indivíduo. Já os segundos, princípios como limites objetivos, são parâmetros para operacionalizar os

primeiros. Esses últimos são direcionados aos criadores de novas normas, de modo a limitar a produção normativa, procurando sempre evitar que os valores sejam desrespeitados, conforme entende Paulo de Barros Carvalhos:

“Atente-se, porém, para o seguinte: os “limites objetivos” são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmo, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.”

E continua:

“Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciarlos com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que apresentam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobre-princípios.” (CARVALHO, 2009, p. 163).

Assim, no campo tributário, os princípios da estrita legalidade, da anterioridade e da irretroatividade da lei são limites objetivos que visam assegurar o cumprimento dos princípios da igualdade, segurança jurídica, etc.

A Constituição Federal de 1988 pouco delegou à legislação infraconstitucional em matéria dos princípios que norteiam o ICMS, assumindo ela mesma, esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional.

Dado o limitado escopo do presente trabalho trataremos aqui apenas de alguns princípios, tanto gerais quanto tributários, abordando os que mais estão relacionados ao cerne da questão debatida.

3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica visa à proteção de um sentimento no seio social de previsibilidade quanto aos efeitos das normas editadas. O indivíduo deve poder prever com segurança que efeitos esperar de uma regra de conduta que lhe é imposta, não só projetando o futuro, mas também sentir-se resguardado quanto aos efeitos decorrentes de seus atos pretéritos. Saber que conseqüências esperar para cada ato praticado traz paz social,

propiciando maior planejamento das ações futuras, conforme ensina Cristiano Carvalho, valendo-se das lições de Tércio Sampaio Ferraz Junior:

“A segurança jurídica é um valor que guarda íntima relação com a certeza do direito que, como conceitua Tércio Sampaio Ferraz Junior, é “a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a conseqüência de suas próprias ações”. Esse valor tem importância fundamental principalmente nas áreas em que o Estado mais pode interferir na autonomia individual, principalmente na liberdade de ir e vir e na liberdade econômica.” (CARVALHO, 20079, p. 877).

Este princípio, enquanto valor, faz surgir limites objetivos que o preserve e proteja, restringindo a atividade legiferante. Estes limites, no estrito campo do direito tributário, se materializam na estrita legalidade, na anterioridade e irretroatividade da norma.

3.1.2 Princípio da Igualdade

Trata-se de um dos princípios mais importantes, prestigiado na Constituição Federal no “caput” de seu artigo 5º, assim enunciado:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Esse princípio é destinado primordialmente àqueles a quem incumbe a produção de normas, vedando estabelecer distinções normativas onde não há distinção objetiva, ou seja, é vedado ao legislador criar discriminações entre indivíduos sem que haja uma justificação plausível para tal.

A doutrina encontra dificuldades em definir o que seja igualdade, dada a polissemia e a fluidez desse valor, devendo ser aferido no caso concreto se tal valor foi ou não desrespeitado.

Em termos tributários tal valor inibe a criação de normas que onerem diferentemente situações jurídicas idênticas, impondo a igualdade de tratamento tributário em situações similares.

3.1.3 Princípio da Legalidade

Trata-se de princípio expresso na Constituição Federal, disposto no inciso II do artigo 5º, assim redigido:

Art. 5º

...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Entendendo que o objetivo do direito é regular condutas intersubjetivas, não é possível conceber, em um Estado democrático de direito, a restrição à prática de um ato sem que tal proibição tenha sido veiculada por uma norma. Assim ensina Cristiano Carvalho:

“O princípio da legalidade provavelmente é o princípio por excelência dos sistemas jurídicos modernos. É a essência do Estado democrático de direito: as regras do jogo jurídico são fixadas por lei, o que significa a vontade de todos enunciada por representantes eleitos pelo povo. Os sistemas do tipo estado democrático de Direito são geralmente identificados com a legalidade, com o império da Lei (*rule of Law*).” (CARVALHO, 2007, p. 877).

Portanto, não é possível falar-se em um direito subjetivo e uma correspondente obrigação sem que haja lei que previamente os tenha estipulado. Se não houver norma que traga em seu interior um dos modais: proibido, obrigado ou permitido, a conduta será livre.

Ao Estado em específico é sempre vedado impor qualquer conduta aos seus súditos sem que haja prévia lei estipulando-a.

Na seara tributária esse princípio é novamente materializado pela Constituição Federal no inciso I do artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A doutrina nomeou de princípio da estrita legalidade a exigência de lei para a instituição ou majoração de tributo, elevando-o a categoria de direito fundamental.

Do referido dispositivo deflui a necessidade de lei em sentido estrito para que um tributo seja instituído ou majorado, o que permite classificar o referido princípio como um limite objetivo ao poder de tributar. Há aqui uma imprecisão terminológica, pois é possível a criação ou majoração de tributos por meio de medida provisória, que, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, tem força de lei.

3.1.4 Princípio da Anterioridade

Trata-se de princípio expresso na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

O referido princípio veda a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou majorado, servindo como limite objetivo ao legislador, evitando assim que o contribuinte seja surpreendido da noite para o dia com uma nova exigência, sem que tenha tido a oportunidade de se planejar economicamente. Fica claro que o referido princípio visa prestigiar o valor da não-surpresa ou da segurança jurídica.

A lei ao adentrar no ordenamento jurídico terá seus efeitos suspensos até o exercício financeiro seguinte quando então poderá ser aplicada com toda sua potencialidade. Sobre o tema ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Não advogamos a tese de que tais normas (as que criam ou aumentam tributos) entrem, efetivamente, em vigor, nas datas que estipulem, deixando a eficácia jurídica dos fatos previstos em suas hipóteses protelada até o início do próximo exercício financeiro. Não se trata de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência. Na hipótese o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro.” (CARVALHO, 2008, p. 289).

O mesmo entende Luciano Amaro para que norma vigente é “..aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência.” (AMARO, 2006, p. 193).

O princípio da anterioridade comporta exceções, que se encontram expressas no texto constitucional. Não se submetem ao referido princípio por força do § 1º do artigo 150: II, IE, IPI, IOF e o imposto extraordinário, já o empréstimo compulsório instituído no caso de guerra externa ou calamidade pública são exceções previstas no inciso I do artigo 148. Também não se submetem a tal restrição as contribuições para o custeio da seguridade social, conforme artigo 195.

3.1.5 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

Trata-se de princípio previsto na alínea ‘a’ do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Veja que o referido dispositivo também concretiza um limite objetivo ao legislador, impondo-lhe atribuir efeitos jurídicos somente a fatos ocorridos após a vigência da lei, não alcançando fatos a ela anteriores.

O valor a ser protegido, mais uma vez, é a não-surpresa, é a segurança jurídica do contribuinte, não podendo este ser apanhado de inopino, e ter que arcar com conseqüências jurídicas inexistentes quando da prática do ato.

3.1.6 Princípio da Não-cumulatividade

Trata-se de princípio insculpido no inciso I do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, que traz a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

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

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

Trata-se de limite objetivo ao legislador, impedindo a instituição do imposto em cascata, impondo a compensação do imposto a ser pago com o imposto pago nas operações anteriores. Assim ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito a capacidade contributiva e uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.” (CARVALHO, 2009, p. 185).

Por meio desse princípio o ICMS não incidirá em cascata como ocorria nos casos dos antigos Imposto de Vendas Mercantis – IVM e Imposto de Vendas e Consignações – IVC.

Deverá ser abatida da quantia a ser paga a título de ICMS o valor do imposto pago na operação anterior, compensando-se.

Em essência a não-cumulatividade se opera no que diz respeito às mercadorias que são objeto das relações negociais do contribuinte. Seu objetivo é evitar que, à medida que ocorram fatos geradores sucessivos com a mesma mercadoria, o tributo torne-se cumulativo. Assim, o imposto devido em uma operação deverá ser compensado com aquele já cobrado em operações anteriores, relativas à mesma mercadoria ou aos seus insumos, é imprescindível que ocorra uma nova operação para que se justifique o lançamento à crédito do imposto.

Capítulo 4 - A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS Mercadorias

Adotemos, por premissa, que toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador prevê uma consequência jurídica, desde que ocorrido o fato descrito no antecedente.

As regras do direito jurisdicizam os fatos sociais, fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e as obrigações correlatas. Daí dizer-se que a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito por força da imputação normativa. E a norma tributária não foge a esse quadro, valendo para um determinado espaço e tempo.

Dentro desse arcabouço, a hipótese de incidência tributária trará a previsão de um fato de possível ocorrência, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o evento cogitado (hipótese de incidência) no suposto normativo (CARVALHO, 2009, P. 262). A hipótese de incidência alude a um fato, normalmente econômico, e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar.

Como consequência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, o sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. É a fenomenologia da chamada incidência dos tributos.

Analiticamente tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a aspectos identificativos. Na hipótese, haveremos de encontrar um critério material, que é o comportamento humano, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência encontramos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos fornece o núcleo lógico-estrutural da norma. Chega-se, enfim, à Regra-Matriz de Incidência Tributária. (CARVALHO, 2009, P. 263).

A regra-matriz de incidência tributária pode ser assim representada formalmente:

$$H(C_m + C_e + C_t) \rightarrow C(C_p (S_a + S_p) + C_q (bc \times aliq))$$

Onde:

H - hipótese tributária ou antecedente da norma;

C_m - critério material da hipótese;

C_e - critério espacial da hipótese;

C_t - critério temporal da hipótese;

→ - dever-ser - ocorrida a hipótese deve-ser a consequência;

C - consequência tributária ou prescritor da norma;

C_p - critério pessoal do consequente;

S_a - sujeito ativo da obrigação tributária;

S_p - sujeito passivo da obrigação tributária;
C_q - critério quantitativo;
bc - base de cálculo - mede a magnitude da materialidade do fato jurídico tributário;
aliqui - alíquota - conjuga-se à base de cálculo para a determinação da dívida pecuniária;

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta posta para disciplinar as relações do Estado com os seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias de natureza tributária. Através dela pode-se estudar o interior da norma, pelos elementos que a compõem: i) a hipótese ou antecedente, ii) o conseqüente e iii) a imputação deôntica - o dever-ser.

Em sentido estrito a regra-matriz de incidência tributária é a norma a qual se atribui a instituição ou criação do tributo, é a norma que estabelece os já mencionados elementos ou critérios mínimos para possibilitar o surgimento da obrigação tributária.

Conforme visto anteriormente a Constituição Federal aglutinou sob o rótulo único de ICMS uma série de impostos, com hipóteses de incidência e/ou bases de cálculo distintas, binômio este que distingue um tributo do outro. O presente estudo limitar-se-á à análise do ICMS sobre circulação de mercadorias, compondo sua regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária de um imposto deve ser construída a partir da lei que o instituiu, ou seja, no caso do ICMS, dever-se-á buscar o que está expresso na lei estadual que o instituiu. Antes, porém, deve o pesquisador buscar as regras constitucionais a serem seguidas pelo legislador ordinário.

O artigo 146 da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. No que se refere especificamente ao ICMS o artigo 155 traz algumas regras sobre a alíquota aplicável.

É importante salientar que a lei complementar não é instrumento hábil para instituição de tributo, salvo nos casos em que a própria Constituição o determina, daí conclui-se que a lei complementar a que se refere o artigo 146 não é lei instituidora do ICMS, até porque essa deve ser estadual ou distrital. Tal lei complementar tem a finalidade de promover a unidade nacional limitando o campo de atuação do legislador ordinário.

Os parâmetros a serem seguidos pelos legisladores estaduais na criação das regras-matrizes de incidência tributária do ICMS encontram-se hoje veiculados na Lei Complementar nº 87/96, e é a partir dessa lei juntamente com a Lei Paulista 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo, é que poder-se-á compor a regra-matriz de incidência tributária do ICMS Mercadorias.

Façamos aqui um alerta: os dispositivos normativos que vamos colacionar no presente trabalho não são os únicos a materializarem os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas são os que dizem respeito ao ICMS Mercadorias no estrito âmbito desse estudo.

4.1 O Critério Material do ICMS Mercadorias

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo, e, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que ocorra. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: material, espacial e temporal.

O legislador infraconstitucional está atrelado às materialidades tais como estabelecidas pela Constituição Federal em razão da rigidez com que foram repartidas as competências tributárias, e, se assim não fosse, haveria colidência e invasão das competências de uns entes políticos pelos outros.

O critério material descreve uma conduta humana posta no antecedente da norma, representada morfologicamente por uma por um verbo pessoal e um complemento, conforme ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aquelas que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.)” (CARVALHO, 2009, p. 289).

No caso específico do ICMS Mercadorias temos a conduta estabelecida no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal:

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre
...
II - operações relativas à circulação de mercadorias ...

No inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, a chamada Lei Kandir:

Artigo 2º O imposto incide sobre:
I - operações relativas à circulação de mercadorias...

E por fim, no artigo 1º da lei estadual nº 6.374/89, instituidora do ICMS no estado de São Paulo:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:
I- operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

Veja que todos os dispositivos legais coligidos respeitam a materialidade constitucionalmente prevista. Só resta então definir o que seja “operação”, “circulação” e “mercadoria”.

Operação é o impulso voluntário dado à mercadoria na direção do consumo. Esta operação deve estar relacionada a um fato jurídico, como assevera Roque Antonio Carrazza:

“Tal operação é o fato jurídico que pode desencadear o efeito de fazer nascer a obrigação de pagar o ICMS

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão a troca, a doação, a dação em pagamento, etc. Todas estas “operações” propiciam a circulação jurídica.” (CARRAZZA, 2002, p. 36)

A doutrina estabelece importante distinção entre circulação física e circulação jurídica. A circulação física consiste no simples deslocamento da mercadoria para fora do estabelecimento, já a circulação jurídica implica a mudança de titularidade da mercadoria, sendo majoritária a posição segundo a qual somente a circulação jurídica enseja a incidência do ICMS Mercadorias.

Entende-se por mercadoria qualquer bem, móvel ou semovente, novo ou usado, que se presta a prática habitual de atos de intermediação com finalidade lucrativa. O que designa o termo mercadoria é a sua destinação.

Conclui-se que o núcleo da materialidade do ICMS é fazer operação jurídica com mercadorias e não a mera circulação física desta. Ou seja, não é qualquer circulação de mercadorias realizada que se sujeita ao ICMS, é apenas a operação o único fato tributado pelo ICMS.

4.2 O Critério Espacial do ICMS Mercadorias

O critério espacial identifica o local ou região onde o fato eleito como hipótese de incidência deve ocorrer para sofrer os efeitos da incidência da norma.

Há hipóteses tributárias em que o critério espacial é bem genérico, ou seja, todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos próprios, é o que ocorre por exemplo com o IPI e o ICMS, conforme conclui o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“... exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante do espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, na havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência da lei.” (CARVALHO, 2009, p. 289).

Apesar dessa aparente coincidência percebe-se que o critério espacial da hipótese tributária e o campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E prossegue o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“As coincidências, até certo ponto freqüentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada, e por decorrência, a mais elástica.” (CARVALHO, 2009, p. 294).

No caso específico do ICMS Mercadorias o inciso I do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96 traz os locais onde deve iniciar a operação de circulação de mercadorias:

artigo 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

...

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

Regra similar vem insculpida no artigo 23 da lei estadual nº 6.374/89:

artigo 23 - O local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) onde se encontrem, no momento da ocorrência do fato gerador;

...

i) o da situação do estabelecimento que transfira a propriedade da mercadoria por ele adquirida no País ou do título que a represente, quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento, ressalvado o disposto no § 2º;

Aqui se aplica o que assinalou acima o Professor Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial será o âmbito eficaz das normas referidas, ou seja, todo o estado de São Paulo. Embora os referidos dispositivos legais prevejam outras hipóteses de incidência do ICMS que poderiam levar a conclusão distinta, no específico escopo do presente estudo vamos adotar que o critério espacial é o estado de São Paulo.

4.3 O Critério Temporal do ICMS Mercadorias

É natural a necessidade de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato jurídico tributário, até mesmo em respeito à segurança jurídica e ao princípio da não-surpresa, abrindo-se assim, aos sujeitos da relação jurídica tributária o exato conhecimento da existência de seus direitos e obrigações (CARVALHO, 2009, p. 295).

Compreende-se o critério temporal da hipótese tributária como o conjunto de indicações, contido na norma, que oferece elementos para se determinar o exato momento em que ocorre o fato descrito (fato jurídico tributário), criando assim o liame jurídico entre o credor e o devedor. Esse conjunto de indicações, digamos, “temporais”, não guarda relação com a vigência da lei no tempo. Critério temporal da hipótese é o tempo em que se dará o evento que se transformará em fato jurídico e plano de eficácia é o tempo em que se propagarão os efeitos da lei. A análise elaborada para o critério espacial da hipótese tributária em cotejo com a vigência territorial da lei também vale, aqui, para o critério temporal.

Os incisos I e IV do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 trazem os marcos temporais da incidência do ICMS Mercadorias, no caso ora analisado:

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

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

...

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

As mesmas regras são repetidas nos incisos I e VIII do artigo 2º da lei estadual nº 6.374/89:

artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...

VIII - na transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;

Portanto, considera-se ocorrido o fato jurídico tributário para fins de incidência do ICMS Mercadoria quando for promovida a saída da mercadoria do estabelecimento que a alienou.

4.4 O Critério Pessoal do ICMS Mercadorias

O critério pessoal identifica as pessoas entre as quais se estabelecerá a relação jurídica conseqüente. No caso das relações jurídicas tributárias teremos um sujeito ativo e um sujeito passivo.

O sujeito ativo possui o direito subjetivo de exigir a prestação do sujeito passivo, uma vez ocorrido o fato descrito no antecedente da norma e ocorrida a imputação deôntica. O sujeito ativo da relação jurídica tributária, a partir dos delineamentos do texto constitucional, é a pessoa política competente para ocupar tal posição

Quanto ao sujeito ativo, o ICMS está previsto na competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme preceitua o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, que estabelece:

Tal competência vem também expressa no artigo 1º da Lei Complementar nº 87/96:

artigo 1º - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A lei estadual nº 6.374/89 não tem dispositivo expresso em seu corpo indicando o sujeito ativo, estando este delineado no seu cabeçalho:

Conclui-se portanto, que o sujeito ativo da relação jurídica tributária a ser instaurada serão os estados e o Distrito Federal. No caso em tela será o estado de São Paulo.

Já o sujeito passivo possui o dever jurídico de pagar uma quantia em dinheiro ao sujeito ativo, em virtude da realização de um fato descrito no antecedente da norma, e quanto a ele é mandatório que a lei seja expressa, sob pena de ofensa a segurança jurídica.

O artigo 121 do Código Tributário nacional regula matéria nos seguintes termos:

artigo 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Portanto o sujeito passivo poderá ser tanto o contribuinte quanto um responsável legalmente eleito.

O sujeito passivo que se extrai de forma implícita do texto constitucional, em se tratando de ICMS Mercadorias, é aquele que promover a operação de circulação de mercadorias.

Os artigos 4º e 6º da Lei Complementar nº 87/96 expressamente definem o sujeito passivo do ICMS Mercadorias:

artigo 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...

artigo 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

O artigo 7º da lei estadual nº 6.374/89 prevê quem será o contribuinte do ICMS mercadorias:

Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

O parágrafo único do artigo 7º da mesma lei estadual prevê ainda outras hipóteses de quem seja o contribuinte, e os artigos 8º, 9º e 10 trazem as hipóteses de sujeitos passivos por substituição e responsáveis tributários. Dado o grau de aprofundamento do presente trabalho não abordaremos tais hipóteses por serem de pouca relevância para a discussão a ser travada.

4.5 O Critério Quantitativo do ICMS Mercadorias

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência assume papel de grande relevo na relação jurídica tributária, pois definirá o quanto deverá ser entregue pelo sujeito passivo ao sujeito ativo a título de tributo.

Leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

“O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades insitas à natureza do gravame” (CARVALHO, 2009, p. 359).

E continua:

“Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também,

foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra” (CARVALHO, 2009, p. 360).

A doutrina não diverge de tal posição. Na lição de Roque Antônio Carraza base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo (CARRAZA, 2002, p. 70). Para Geraldo Ataliba, é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação do *quantum debeatur* (ATALIBA, 1999, p. 108).

A base de cálculo é um dos elementos da regra-matriz de incidência tributária que se submete ao regime da reserva legal, para garantia do contribuinte, exigindo-se que haja uma correlação lógica entre a matéria tributável e a base impositiva, de modo a permitir ao sujeito passivo aferir se o que está sendo-lhe exigido está de acordo com a previsão constitucional.

No caso específico do presente estudo a base de cálculo do ICMS Mercadorias é o valor da operação mercantil realizada, aferida conforme determina a lei de regência.

O artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 define a base de cálculo do ICMS Mercadorias:

artigo 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

O artigo 24 da lei estadual nº 6.374/89 prevê a base de cálculo do ICMS mercadorias:

artigo 24 - Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é:

I - quanto às saídas de mercadorias aludidas nos incisos I, VIII e IX o valor da operação;

...

§ 1º - Incluem-se na base de cálculo:

1 - seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

2 - frete, se cobrado em separado, relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, realizado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem;

3 - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, salvo quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

4 - a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso.

Quanto à alíquota Luís Cesar Souza Queiroz entende que:

“b) alíquota é o que se aplica sobre a base de cálculo com o propósito de apurar a quantia líquida; pode aparecer: como um valor monetário fixo ou variável em função de escalas da base de cálculo; ou com uma fração, percentual ou não” (QUEIROZ, 2007, p. 253).

Geraldo Ataliba leciona que para determinar-se o *quantum debeatur* correspondente a cada obrigação tributária, é necessário estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible (ATALIBA, 1999, p. 86).

A alíquota é então, o elemento que exerce esta função na dinâmica da obrigação tributária, por meio do qual o Estado retira uma quota de riqueza da pessoa posta como sujeito passivo da exação.

O ICMS é o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. No campo de suas alíquotas, não é diferente. A Constituição Federal não chegou ao ponto de definir suas alíquotas mas estabeleceu várias regras que a elas devem ser aplicadas. Dentre elas i) que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, o que permite estabelecer alíquotas maiores para produtos menos essenciais; ii) concedeu ao Senado Federal a prerrogativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; iii) facultou ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e iv) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. Estabeleceu ainda, que salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Veja que os dispositivos infraconstitucionais que tratem das alíquotas do ICMS deverão obedecer ao referidos limites constitucionais.

A Lei Complementar nº 87/96 não estabeleceu as alíquotas do ICMS Mercadorias a serem seguidas pelos estados e Distrito Federal. Conforme dispõe a Constituição Federal as alíquotas internas são fixadas por lei estadual, observados os limites constitucionais, já as alíquotas interestaduais são determinadas por Resolução do Senado Federal que atualmente são definidas pela Resolução 22/89, que determina, em seu artigo 1º:

artigo 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo Único - Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

A lei estadual nº 6.374/89 teve que seguir as determinações da referida Resolução, conforme se pode ver em seu artigo 34:

artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I - 18% (dezoito por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior;

II - 12% (doze por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste;

III - 7% (sete por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo;

IV - nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, em que o destinatário do serviço seja contribuinte do imposto, 4% (quatro por cento).

§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

...

O §1º do artigo 34 prevê diversas alíquotas em operações internas, tratadas como exceção, tendo sido necessária a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, conforme determinação constitucional.

Capítulo 5 - A controvérsia quanto à alíquota aplicável ao ICMS Paulista em operação com Máquinas e Equipamentos

O presente estudo busca lançar luzes à controvérsia que se instalou quanto à legislação aplicável na determinação da alíquota do ICMS Mercadorias nas operações de circulação de máquinas e equipamentos no estado de São Paulo.

Primeiramente faremos uma abordagem da legislação e sua evolução histórica, pontuando suas sucessivas alterações. Em seguida abordaremos o entendimento adotado pelos contribuintes frente as alterações legislativas e na seqüência como se posiciona a Fazenda do Estado de São Paulo em relação àqueles entendimentos. Dada a controvérsia instaurada verificaremos como se posicionam o tribunal administrativo de São Paulo e a jurisprudência.

5.1 Legislação aplicável e sua evolução

A alíquota do ICMS sobre operações com máquinas e equipamentos é a definida pelo artigo 34 da lei estadual nº 6.374/89, mais precisamente pelos os itens 7 e 23 do §1º. Da redação abaixo colacionada verifica-se que inicialmente a referida alíquota era prevista no item 7, mas por força da lei nº 12.785/07 o item 7 foi revogado mas sua redação foi mantida no item 23.

Verificaremos a seguir a atual redação do referido dispositivo legal bem como suas alterações no tempo.

Lei nº 6.374/89²

Artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

...

§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

7 - Revogado pelo artigo 4º da Lei 12.785, de 20-12-2007, DOE 21-12-2007.

7 - 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso desde que não abrangidos pelo item 11 deste dispositivo, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo; (Redação dada ao item pela Lei 9.278, de 19-12-1995; DOE 20-12-1995; Efeitos a partir de 1º-01-1996)

² Obtido do site da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícolas, observados os prazos, a relação dos bens alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo; **(Redação dada ao item pela Lei 8.996, de 26-12-1994; DOE 27-12-1994; Efeitos a partir de 01-01-1995)**

7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e de processamento de dados, implementos e tratores agrícolas, observados os prazos, a relação dos bens alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo; **(Redação dada ao item pela Lei 7.535, de 13-11-1991; DOE 14-11-1991)**

7 - 12% (doze por cento), mediante prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda, nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à implantação, ampliação ou realocação de unidades industriais ou agroindustriais, cujos projetos, aprovados pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico - CEDE, visem ao aprimoramento tecnológico da produção, ao desenvolvimento e à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial e à redução de disparidades regionais, observados os prazos e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo; **(Item acrescentado pela Lei 7.018, de 14-03-1991; DOE 15-03-1991)**

...

23 - 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, desde que não abrangidos pelas disposições do artigo 4º da Lei federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, em 13 de dezembro de 2000, e suas alterações posteriores, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo. (Item acrescentado pela Lei 12.785, de 20-12-2007; DOE 21-12-2007)

Observe-se que o item 7 do §1º antes de ser revogado pela lei 12.785/07 teve sua redação alterada pelas leis 7.018/91, 7.535/91, 8.996/94 e 9.278/95, sucessivamente, conforme abaixo apontado.

Lei nº 7.018/91³

Acrescenta dispositivo ao artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

artigo 1º - Fica acrescentado ao § 1º, do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, o item 7, com a seguinte redação:

"7 - 12% (doze por cento), mediante prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda, nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à implantação, ampliação ou realocação de unidades industriais ou agroindustriais, cujos projetos, aprovados pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico - CEDE, visem ao aprimoramento tecnológico da produção, ao desenvolvimento e à incorporação de novas tecnologia, à desconcentração industrial e à redução de disparidades regionais, observados os prazos e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo."

artigo 2º - Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 14 de março de 1991.

ORESTES QUÉRCIA

José Machado de Campos Filho, Secretário da Fazenda

Cláudio Ferraz de Alvarenga, Secretário do Governo

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 14 de março de 1991.

³ Obtido do sítio da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

Lei nº 7.535/91⁴

Dá nova redação ao item 7 do § 1º do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, acrescentado pela Lei nº 7.018, de 14 de março de 1991

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei;

artigo 1º - O item 7 do § 1º do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, acrescentado pela Lei nº 7.018, de 14 de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e de processamento de dados, implementos e tratores agrícolas, observados os prazos, a relação dos bens alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo."

artigo 2º - Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 13 de novembro de 1991.

LUIZ ANTONIO FLEURY FILHO

Frederico Mathias Mazzucchelli, Secretário do Governo

Cláudio Ferraz de Alvarenga, Secretário do Governo

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 13 de novembro de 1991

Lei nº 8.996/94⁵

Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

artigo 1º - Passam a vigorar com a seguinte redação os dispositivos adiante enumerados da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989:

...

III - o item 7 do § 1º do artigo 34, acrescentado pela Lei nº 7.018, de 14 de março de 1991, e modificada pela Lei nº 7.535, de 13 de novembro de 1991:

"7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícolas, observados os prazos, a relação dos bens alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo; "

...

Artigo 3º - Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, exceto em relação aos incisos I e II do artigo 1º, cujos efeitos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1995.

Palácio dos Bandeirantes, 26 de dezembro de 1994.

LUIZ ANTONIO FLEURY FILHO

José Fernando da Costa Boucinhas, Respondendo pelo Expediente da Secretaria da Fazenda

Frederico Pinto Ferreira Coelho Neto, Secretário do Governo

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 26 de dezembro de 1994.

⁴ Obtido do site da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

⁵ Idem.

Lei 9.278/95⁶

Altera a Lei 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo seguinte lei:

artigo 1º - Passam a vigorar com a seguinte redação os dispositivos adiante enumerados, da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989;

I- o item 7 do § 1º do artigo 34, modificado pela Lei nº 8.996, de 26 de dezembro de 1994;

"7- 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso desde que não abrangidos pelo item 11 deste dispositivo, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo.";

...

artigo 2º - Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Palácio dos Bandeirantes, 19 de dezembro de 1995.

MÁRIO COVAS

Yoshiaki Nakano, Secretário da Fazenda

Robson Marinho, Secretário-Chefe da Casa Civil

Antonio Angarita, Secretário do Governo e Gestão Estratégica

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 8 de dezembro de 1995.

Lei Nº 12.785/07⁷

Altera a Lei 6.374, de 1º de março de 1989, que institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

...

artigo 3º - Fica acrescentado o item 23 ao § 1º do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, com a seguinte redação:

“Artigo 34 -

§ 1º -

23 - 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, desde que não abrangidos pelas disposições do artigo 4º da Lei federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, em 13 de dezembro de 2000, e suas alterações posteriores, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo.” (NR)

artigo 4º - Ficam revogados os itens 3, 7 e 11 do § 1º do artigo 34 e o § 6º do artigo 38 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.

artigo 5º - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação ao artigo 1º, a partir da data de sua regulamentação.

Palácio dos Bandeirantes, 20 de dezembro de 2007.

⁶ Obtido do sítio da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

⁷ Idem.

JOSÉ SERRA

Mauro Ricardo Machado Costa, Secretário da Fazenda

Aloysio Nunes Ferreira Filho, Secretário-Chefe da Casa Civil

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 20 de dezembro de 2007.

Observe que a redação dada pela lei nº 7.018/91 ao item 7 condicionava a aplicação da alíquota de 12% somente às operações com máquinas e equipamentos destinados à implantação, ampliação ou realocização de unidades industriais ou agroindustriais, exigindo ainda que os correspondentes projetos fossem aprovados pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico – CEDE. Exigia-se, ainda, que os referidos projetos visassem ao aprimoramento tecnológico da produção, ao desenvolvimento e à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial e à redução de disparidades regionais, devendo ainda ser observados os prazos e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo.

É de se notar que a partir da redação dada pela lei nº 7.535/91, essas exigências não mais foram repetidas na lei, apenas exigindo-se a observância dos prazos e a disciplina de controle estabelecida pelo Poder Executivo.

Vejamos em seguida como a matéria foi regulamentada pelo Poder Executivo ao expedir Decretos alterando o Regulamento do ICMS.

No período abordado pelo presente estudo o ICMS paulista foi regrado por dois regulamentos: i) o RICMS/91, instituído pelo Decreto nº 33.118/91, de 14/03/1991, que vigeu de 01/01/1999 até 31/12/2000, e ii) o atual RICMS/00, instituído pelo Decreto nº 45.450/00, de 30/11/2000, que iniciou sua vigência em 01/01/2001.

A matéria era regrada no item 7 do §1º do artigo 54⁸ do RICMS/91, que passou por várias modificações de modo a refletir as mudanças legais já vistas:

artigo 54 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas neste artigo, são: (Redação dada pelo inciso I do art. 1º do Decreto 34.676, de 27-02-92 - DOE - 28-02-92 -; efeitos a partir de 1º-01-92)

...

§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tiverem iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

...

7 - 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso desde que não abrangidos pelo item 11, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder; **(Redação dada pelo inciso II do art. 2º do Decreto 40.643, de 29-01-96 - DOE 30-01-96 -; efeitos a partir de 1º-01-96)**

⁸ Obtido do sítio da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícolas, observados os prazos, a relação dos bens alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pela Secretaria da Fazenda; (Redação dada pelo inciso II do art. 1º do Decreto 39.932, de 30-01-95 - DOE 31-01-95 -; efeitos a partir de 1º-01-95)

7 - 12% (doze por cento), nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e de processamento de dados, implementos e tratores agrícolas, observada a relação dos bens alcançados por este item, constantes em relação elaborada pela Secretaria da Fazenda, que poderá, também, estabelecer disciplina de controle. (Redação dada pelo inciso I do art. 1º do Decreto 34.254, de 28-11-91 - DOE 29-11-91 -; efeitos a partir de 14-11-91)

7 - 12% (doze por cento), mediante reconhecimento prévio da Secretaria da Fazenda, nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à implantação, ampliação ou realocação de unidades industriais, cujos projetos, aprovados pelo Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico - CEDE, visem ao aprimoramento tecnológico da produção, ao desenvolvimento e à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial e à redução de disparidades regionais, observados os prazos e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo. (Acréscimo pelo art. 1º do Decreto 33.224, de 02-05-91 - DOE 03-05-91 -; efeitos a partir de 1º-05-91)

Observe-se que, seguindo as orientações das leis disciplinadoras da matéria, os decretos também não mantiveram as exigências de origem. A partir da redação dada pelo Decreto 34.254/91 a exigência de que a mercadoria vendida fosse aplicada no parque de produção para modernização ou ampliação, como condição para aplicação da alíquota de 12%, não mais foram repetidas, apenas exigindo-se a observância da relação e a disciplina de controle, estabelecidas pelo Poder Executivo.

Com o advento do novo Regulamento do ICMS, o RICMS/00, a matéria passou a ser regradada pelo inciso V do artigo 54⁹, que tem a seguinte redação:

artigo 54 - Aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

...

V - implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso desde que não abrangidos pelo inciso III do artigo 53, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidas pelo Poder Executivo;

...

Mesmo com o novo regulamento do ICMS não houve mudança na matéria, não tendo sido estabelecida novas exigências para a adoção da alíquota de 12% na venda e compra de máquinas e equipamentos.

A relação das máquinas e equipamentos estabelecida pelo Poder Executivo foi definida pela Resolução da Secretaria da Fazenda nº 04/98, assim redigida:

⁹ Obtido do site da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

RESOLUÇÃO SF- 04/98¹⁰, de 16-01-98

Aprova a relação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícolas e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados de que trata o item 7 do § 1º do artigo 54 do Regulamento do ICMS.

O Secretário da Fazenda resolve:

artigo 1º - Ficam aprovadas a Relação de Máquinas, Aparelhos e Equipamentos Industriais, a Relação de Implementos e Tratores Agrícolas e a Relação de Produtos da Indústria de Processamento Eletrônico de Dados, publicadas em anexo, a que se refere o item 7 do § 1º do artigo 54 do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços - ICMS, aprovado pelo Decreto nº 33.118, de 14 de março de 1991.

artigo 2º - Esta resolução entrará em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas as Resoluções SF-14/95, de 22 de fevereiro de 1995, e suas alterações posteriores, e SF-02/96, de 8 de janeiro de 1996.

A referida Resolução elenca todas as máquinas e equipamentos, trazendo sua descrição e sua posição na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado – NBM/SH.

5.2 Prática adotada pelos contribuintes paulistas

Diante das mudanças legislativas apontadas a indústria paulista de máquinas e equipamentos passou a ter a legítima expectativa de que as restrições antes exigidas pelo fisco estadual não mais existia.

Passou-se então a adotar a alíquota de 12% para as vendas de tais produtos, independentemente do destino que lhes fossem dados, esse não era mais um requisito a ser seguido, para se utilizar da redução da carga tributária, bastava apenas identificar o equipamento vendido na relação adotada pela Secretaria de Fazenda Estadual.

Ocorre que não era bem assim que o fisco paulista vinha entendendo a questão, conforme abordaremos mais adiante, suscitando diversas dúvidas nos contribuintes, o que levou a propositura de várias indagações à Consultoria Tributária, órgão previsto no artigo 512 do RICMS/00, competente para apreciar as consultas, conforme determina o artigo 104 da lei estadual nº 6.374/89.

O jornal Valor Econômico veiculou matéria recente a respeito do tema intitulada “Desconto de ICMS sobre máquinas volta a vigorar em São Paulo”¹¹ que assim inicia:

¹⁰ Obtido do site da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

¹¹ Obtido do site <http://www.valoronline.com.br/impresso/legislacao-tributos/106/386372/desconto-de-icms-sobre-maquinas-volta-a-vigorar>, acessado em 01/03/2011.

“Para evitar uma onda de ações judiciais, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo decidiu suspender duas normas administrativas, em vigor desde novembro, que restringiam a aplicação de benefícios fiscais de ICMS sobre a aquisição de máquinas e equipamentos. Um dos benefícios era a redução da alíquota do imposto de 18% para 12% nas compras feitas dentro do Estado. O outro permitia a redução da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais.”

5.3 Posição da Fazenda Paulista

Conforme salientado, o fisco paulista, a despeito das alterações legislativas abordadas, continua a entender que só será possível a adoção da alíquota de 12% nas operações com máquinas e equipamentos cujo destino seja a incorporação no parque fabril do adquirente, nos moldes do que foi preconizado inicialmente pela lei 7.018/91, exigindo que, além de o produto estar relacionado na Resolução SF nº 4/98, este deve ter uma destinação ao ativo do adquirente.

O entendimento do fisco paulista é que o vocábulo “industriais” utilizado na expressão legal “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais”, significa que a vocação do equipamento deva ser, desde sua origem, para aplicação no processo industrial do adquirente, não se aplicando nos casos em que sirvam como insumos para a produção ou como objeto de futura comercialização.

Esse entendimento pode ser melhor visualizado na resposta à consulta elaboradas por contribuinte à Consultoria Tributária, a seguir colacionada¹², parcialmente:

Resposta à consulta tributária nº 528/2006, de 11 de setembro de 2006 - ICMS - Regime tributário simplificado da Lei nº 10.086/98 – Produto constante do Anexo I da Resolução SF-04/98, mas não empregado em finalidade industrial – Alíquota de 12% para fins de cálculo a que se refere a alínea "a" do inciso I do artigo 10 do Anexo XX do RICMS/2000 – Impossibilidade.

2.3. Para ser possível a aplicação da alíquota de 12% prevista no inciso V do artigo 54 do RICMS/2000 nas operações internas com os produtos constantes no Anexo I da Resolução SF-04/98, esses produtos devem, comprovadamente, ter por finalidade o uso industrial.

3. Dessa forma, para ser considerada essa alíquota de 12% às operações internas, não basta que o produto esteja relacionado, pela descrição e código da NBM/SH, no Anexo I da Resolução SF-04/98, como ocorre com o produto "Válvula redutora de pressão" (item 388), código 8481.10.00 da NBM/SH vigente em 20/01/98, data da publicação dessa Resolução; é indispensável que esse produto se caracterize como um aparelho destinado ao uso industrial, o que certamente não é o caso do produto comercializado pela Consultente, que é uma peça para veículo.

¹² Obtido do sítio da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

Outras respostas às consultas refletindo o mesmo entendimento: Resposta à Consulta nº 610/2001, de 12/09/2001, Resposta à Consulta nº 30/2004, de 12/05/2004 e Resposta à Consulta nº 189/2005, de 22/06/2005.

É sabido que a resposta a uma consulta reflete o entendimento do órgão consultivo sobre o assunto, mas tem o condão de vincular somente o consulente. A Coordenadoria da Administração Tributária, tendo em vista tornar o entendimento uniforme no seu âmbito de atuação, expediu as Decisões Normativas CAT nº 4, de 17/07/2008, e nº 6, de 18/11/2010, de forma a vincular os demais contribuintes não consulentes.

Decisão Normativa CAT- 4, de 17-7-2008¹³ - ICMS - Máquinas, aparelhos e equipamentos industriais - Redução de base de cálculo (artigo 12 do Anexo II do RICMS/00) e alíquota (inciso V do artigo 54 desse regulamento) – Considerações

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovado o entendimento contido na Resposta à Consulta nº 489/2005, de 28 de setembro de 2005, cujo texto é reproduzido a seguir, com as adaptações necessárias:

"A - Questiona-se se os produtos, atualmente classificados como "Outros Centrifugadores" (posição fiscal 8421.19.90), estão beneficiados pelo Convênio ICMS-52/91 e suas alterações, aplicando-se a eles a base de cálculo nele prevista, ou seja, o mesmo tratamento tributário que é conferido aos Centrifugadores para a indústria açucareira e para a extratora de mel, já que todos esses produtos possuem a mesma classificação fiscal NCM e ainda a mesma previsão de alíquota diferenciada (12%), conforme especificado pela Resolução SF-4/98 (art. 54, inciso V, do RICMS).

B - Preliminarmente, cabe esclarecer que:

(...)

B.1 - a natureza do Anexo I (Máquinas, aparelhos e equipamentos industriais) do Convênio ICMS-52/91 e suas alterações é taxativa, comportando somente os produtos nele descritos, quando classificados nos respectivos códigos da NBM/SH (descrição e código da NBM/SH) vigentes na data da publicação dessa norma;

B.2 - o artigo 606 do RICMS/00 cuidou para que não fosse necessário alterar a legislação do ICMS quando um produto passasse a ter outra classificação fiscal, ao dispor que "as reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH não implicam mudanças no tratamento tributário dispensado pela legislação às mercadorias e bens classificados nos correspondentes códigos";

(...).

C - Na hipótese de os centrifugadores não constarem no Anexo I do Convênio ICMS-52/91 e suas alterações, pela descrição e código da NBM/SH vigente na data da publicação dessa norma, é inaplicável a redução de base de cálculo prevista no artigo 12 do Anexo II do RICMS/00 às operações internas e interestaduais.

D - Por oportuno, esclarece-se que a alíquota interna de 12%, prevista no artigo 54, V, do RICMS/00 e Resolução SF-4/98, Anexo I, aplica-se apenas aos centrifugadores, classificados no código 8421.19.90 da NBM/SH, que se caracterizem como máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, destinados, desde a sua origem de produção, ao uso industrial.

Decisão Normativa CAT-06, de 18-11-2010¹⁴ - ICMS – Resolução SF 04/98, 16 de janeiro de 1998 – Alíquota de 12% - Aplicabilidade restrita às operações internas com máquinas, aparelhos,

¹³ Obtido do site da Consultoria Tributária da SEFAZ-SP - http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut, acessado em 01/03/2011.

equipamentos ou industriais, destinados, desde a sua origem de produção, ao uso industrial (Anexo I) e às máquinas e implementos destinados ao uso agrícola (Anexo II).

O Coordenador da Administração Tributária, no uso das suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

I. Fica aprovado o entendimento contido nas Respostas às Consultas 186/2001, 30/2004, 276/2004, 501/2005, 502/2005, 530/2005, 809/2005, 38/2006, 527/2006 e 528/2006, cujos textos são reproduzidos a seguir, com as adaptações necessárias.

II. Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

III. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

1. Para aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), prevista no item 23 do § 1º do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º/03/89, disciplinada no inciso V do artigo 54 do RICMS/00 (ou, anteriormente, pelo item 7 do § 1º do artigo 54 do RICMS/91) e na Resolução SF-4/98, nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e com máquinas e implementos agrícolas, é necessária a análise prévia da finalidade da mercadoria ou bem.

2. Assim, para que seja aplicável a referida alíquota, deve-se observar o que determina a norma - o uso industrial ou agrícola. O bem adquirido deve ter sido concebido para uso, como ativo imobilizado de estabelecimento industrial ou agrícola, na produção de mercadorias cujas operações devam se sujeitar à incidência do imposto – ainda que isentas. Considerando a vocação industrial ou agrícola do bem, admite-se que apenas eventualmente ele possa ter outra destinação.

3. Interpretando-se sistematicamente, o termo “uso industrial” deve se pautar nas atividades de industrialização conceituadas no inciso I do artigo 4º do RICMS/00.

4. Dessa forma, não é aplicável a alíquota de 12% nas operações internas com produtos que, pela sua natureza, não tenham por finalidade o uso industrial ou agrícola, tais como peças para veículos e máquinas para a construção civil.

5. Lembramos que as relações constantes nos Anexos I e II da Resolução SF-4/98 têm natureza taxativa, ou seja, comportam exclusivamente as máquinas, aparelhos e equipamentos que discriminam, por coincidência da descrição e da classificação no código da NBM/SH.

6. Entretanto, o fato de determinado bem estar arrolado nos referidos Anexos constitui mera possibilidade de aplicação da alíquota de 12%. Embora o arrolamento seja condição necessária à aplicação dessa alíquota, não é suficiente para tanto – e, de fato, deve ser precedida da análise da finalidade de seu uso como industrial ou agrícola.

Observe-se que o fisco paulista foi peremptório nesta última Decisão Normativa, invocando a interpretação sistemática para fixar entendimento de que a lei só abrigou as operações com máquinas e equipamentos destinados ao parque industrial do adquirente.

De antemão manifestamo-nos contrários a esse entendimento. Conforme aludimos anteriormente, segundo a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura do texto positivo, é algo que se produz na mente do leitor como resultado da percepção do mundo exterior, captado por seus sentidos. E nesse sentido me parece um contra-senso o legislador mudar, propositalmente, o texto da lei, conforme o fez com a edição da lei estadual nº 7.535, de 13-11-1991, para manter o mesmo

objetivo que alcançou com a lei anterior, já vigente, no caso, a lei estadual nº 7.018, de 14-03-1991.

Se o legislador quisesse manter a destinação do equipamento ao ativo permanente do adquirente não precisaria alterar a lei anterior, mas, se alterou, o fez porque queria inovar no mundo jurídico, trazendo norma nova. Não entendo possível manter-se a norma anterior construída a partir da nova redação do texto legal.

5.4 Posição dos tribunais administrativos

Dada as divergências existentes entre a posição da Fazenda Estadual e a interpretação aplicada pelos contribuintes, existem diversos casos de autuação onde o fisco estadual lança de ofício o ICMS que entende devido pela aplicação da alíquota de 12% quando deveria ser aplicada a de 18%.

Esses lançamentos de ofício são os veículos que permitem ao Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT se manifestar acerca desta controvérsia.

Observa-se que o Tribunal não tem uma posição consolidada sobre a questão, ora pendendo para a posição institucional da Fazenda Estadual, ora reconhecendo a tese de que a legislação não impôs condição para a aplicação da alíquota de 12%.

Vejamos alguns exemplos de julgados nos dois sentidos:

Proc. DRT- 4 -90106/2002¹⁵ - JULGADO EM SESSÃO DA TERCEIRA CÂMARA EFETIVA DE 14/04/2004 – PUBLICADA NO DOE DE 15/05/2004 RELATOR: DR. AUGUSTO TOSCANO.

ALÍQUOTA APLICÁVEL - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERENÇA DE IMPOSTO NAS SAÍDAS INTERNAS - APLICADA ALÍQUOTA DE 12% AO INVÉS DE 18% CONSIDERADA DEVIDA - BOMBAS, FILTROS, VÁLVULAS, ETC. PARA APLICAÇÃO EM CAMINHÕES, ÔNIBUS E OUTROS VEÍCULOS SEMELHANTES. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ORDINÁRIO - DECISÃO UNÂNIME.

Do voto do Relator cabe destacar:

“A questão fulcral que in extremis nela se agarra a defendente é de que a partir da edição da Lei n. 7.535/91 e alterações introduzidas no Regulamento do ICMS pelo Decreto n. 34.254/91, a alíquota de 12% para máquinas e equipamentos passou a ser aplicada objetivamente, ou seja, em função dos produtos, conforme a classificação fiscal e não mais em razão da destinação ou utilização dos mesmos, como se infere do § 1º do art. 54 do RICMS.

Sou de pensar diverso. A lei no caso objetivava e objetivou a destinação e a utilização dos produtos e a função deles. O só fato de constarem expressamente do Anexo I da Resolução SF 4/98, certos

¹⁵ Obtido do sítio da TIT-SP -

http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tit_ementario:vementario, acessado em 08/03/2011.

produtos não alcançados pela redução da alíquota de 12% não me parece suficiente para concluir que todos os demais produtos estariam alcançados pela citada alíquota de 12%, quando não constantes da relação elaborada e da destinação e utilização como assim exigido no texto de lei.”

Observa-se que o voto condutor seguiu a posição fazendária, exigindo-se a destinação do produto vendido à aplicação no parque produtivo do adquirente.

No mesmo sentido as Câmaras Reunidas decidiram em sede de Recurso Especial:

Proc DRT-04-93028/2003¹⁶ – Sessão: 26/02/2009 - Publicada no DOE em 07/03/2009.

Câmaras Reunidas

Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli

Tipo de Recurso: Recurso Especial

EMENTA: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALIQUOTA. CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância deve ser afastada. A chamada UJPD de MÉRITO. O contribuinte não demonstra o necessário dissídio de interpretação da legislação tributária, nos termos do artigo 37 da Lei 10.941, de 2001.

Num dos paradigmas indicados pela Fazenda, o mesmo contribuinte figura pólo passivo e a matéria é exatamente a mesma, inclusive as mercadorias comercializadas são as mesmas, com decisão favorável à Fazenda. No paradigma, decidiu-se que não basta estar relacionado na Resolução SF 04/1998, para fazer jus à alíquota de 12%. **A mercadoria adquirida deve ser adquirida para uso industrial. A interpretação da legislação adotada no paradigma deve ser prestigiada, por ser mais adequada também ao caso destes autos.**

Recurso do contribuinte conhecido e desprovido na preliminar e não conhecido no mérito.

Recurso da Fazenda conhecido e provido.

RECURSO DA FAZENDA CONHECIDO. PROVIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME.

RECURSO DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E NESTA PARTE NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME.

Observe-se que a decisão acima foi proferida em sede de Câmaras Reunidas o que significa, em tese, uma consolidação maior dessa posição fazendária.

Veja-se, agora, algumas decisões do TIT no sentido de não haver qualquer restrição à aplicação da alíquota de 12%:

Proc DRT-04-514103/2008¹⁷ - Sessão: 18/02/2010 - Publicada no DOE em 13/03/2010.

Oitava Câmara Julgadora

Relator: Carlos De Oliveira Vianna

Tipo de Recurso: Ordinário

EMENTA: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR EMITIR E ESCRITURAR DOCUMENTOS FISCAIS COM ALIQUOTA DE 12% EM VEZ DE 18%. AS MÁQUINAS SÃO DESTINADAS À CONSTRUÇÃO CIVIL PARA EMPREGO NA ATIVIDADE DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. LOGO TÊM NATUREZA DE INDUSTRIAL. **ADEMAIS A RESOLUÇÃO SF 4/98 RELACIONOU TAIS PRODUTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS SE APLICAM A ALÍQUOTA DE 12%, SEM FAZER RESSALVAS.** PRECEDENTES DA FISCALIZAÇÃO E DO PODER JUDICIÁRIO. RECURSO CONHECIDO E A ELE DADO PROVIMENTO. REMANESCE PARA COBRANÇA VALORES ACATADOS PELO AUTUADO.

¹⁶ Obtido do sítio da TIT-SP - <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>, acessado em 08/03/2011.

¹⁷ Obtido do sítio da TIT-SP - <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>, acessado em 08/03/2011.

A seguir importante precedente julgado pelas Câmaras Reunidas em sede de Recurso Especial:

Proc DRT-03-390696/2001¹⁸ – Sessão: 27/11/2008 - Publicada no DOE: 24/04/2009

Câmaras Reunidas

Relator: Adalberto Borges de Freitas

Tipo de Recurso: Recurso Especial

EMENTA: ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Em operações com condensadores e evaporadores para aparelhos de ar condicionado instalados em veículos automotores, foi utilizada a alíquota de 12% prevista no convênio ICMS 52/91 e na resolução SF 14/95.

Decisão em Recurso Ordinário entendeu aplicável a alíquota de 18% exigida no AIIM inicial, mas deu provimento parcial ao pedido do contribuinte quanto à DECADÊNCIA de alguns itens da acusação.

Ambos os recorrentes apresentam paradigmas adequados demonstrando haver dissídio jurisprudencial sobre a matéria dos autos.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA: A contagem do prazo decadencial trazida no paradigma ofertado pela Fazenda Estadual tem sido rejeitada por este Tribunal. Assim, conhece-se, mas nega-se provimento ao recurso da Fazenda.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE: **A alíquota de 12% prevista no convênio ICMS 52/91 e na Resolução SF 14/95 aplica-se aos produtos comercializados pelo contribuinte uma vez que encontram-se arrolados no anexo da Resolução SF 14/95 e no anexo I da Resolução SF 4/98, não se verificando nas normas concessivas dessa redução de alíquota qualquer restrição relativa ao uso ou finalidade dos produtos.** Diante disso, entende-se que a decisão proferida no acórdão paradigmático trazido pelo contribuinte é a que melhor interpreta a legislação aplicável ao caso. Assim, conhece-se e dá-se provimento ao recurso do contribuinte.

RECURSO DA FAZENDA CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME.

RECURSO DO CONTRIBUINTE CONHECIDO. PROVIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME.

Destaca-se ainda o seguinte trecho do voto i. relator Adalberto Borges de Freitas no precedente supracitado:

"Na legislação do ICMS são encontrados vários exemplos de situações em que normas concessivas de benefícios arrolam seus beneficiários numa determinada relação, mas expressamente determinam que os benefícios serão aplicados DESDE QUE satisfeitas certas condições. Em tais casos, não basta constar da relação, é preciso satisfazer outras condições.

Contudo, analisando cuidadosamente as Resoluções acima transcritas, parece claro que, se o ANEXO I tem por fim exclusivamente relacionar as "MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS COM ALÍQUOTA DE 12%", o simples fato de determinada máquina ou equipamento figurar na relação é o suficiente para ter aplicada a alíquota reduzida.

Não há qualquer expressão do tipo "DESDE QUE" impondo algum requisito extra para o gozo do benefício. Assim, fica difícil ver nessa norma, tal como posta, que o benefício possa estar restringido à finalidade que se há de dar ao produto.

Mais adequada se mostra portanto a interpretação posta no acórdão paradigmático."

Dos precedentes acima colacionados verifica-se que ainda não há uma uniformidade de entendimento no tribunal administrativo, demonstrando a envergadura da controvérsia.

¹⁸ Obtido do sítio da TIT-SP - <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>, acessado em 08/03/2011.

5.5 Posição da jurisprudência

É comum os contribuintes não se conformarem com as decisões proferidas em sede administrativa, insurgindo-se contra elas no âmbito do Poder Judiciário.

A presente polêmica ainda é recente, tendo em vista a edição das novíssimas Instruções Normativas CAT nº 04, de 17/07/2008 e nº 06, de 18/11/2010, mas não demorará a chegar aos tribunais judiciais, principalmente dada a real controvérsia na interpretação dos dispositivos normativos, o que aumenta consideravelmente a chance de êxito de uma ação antiexacional.

Em pesquisa à jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo verificamos a existência de discussão idêntica a traçada no presente estudo, embora refira-se ao benefício da redução de base de cálculo do ICMS mercadorias na operação com máquinas e equipamentos. Vejamos como se manifestou aquele tribunal na Apelação Cível nº 414.849-5/6-00¹⁹, onde o apelante se insurge contra lançamento de ofício do ICMS pelo fisco paulista, exigindo, ao arrepio da lei, requisitos que a lei não impôs:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA - ENQUADRAMENTO NO ANEXO II DO CONVÊNIO ICMS 52/91 - BENEFÍCIO FISCAL - "IRRIGAÇÃO DA LAVOURA" - QUANTIDADE E ALCANCE DA DISPERSÃO DE ÁGUA DO PRODUTO - USO NÃO EXCLUSIVO PARA ESSE FIM - IRRELEVÂNCIA - Exigindo o Convênio ICMS 52/91 somente o enquadramento do produto numa das classificações dos Anexos, não pode a autoridade fazendária criar novos requisitos, pois aplica-se, na espécie, o art. 111, II, do CTN, que dispõe que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Para efeitos da Cláusula Segunda c/c o item 7 do Anexo II desse Convênio, o tamanho da horta e a atividade econômica de quem compra o produto, bem como quaisquer outras considerações, neste caso, não importam. Recurso da embargante provido.

Do voto do Relator cabe destacar o seguinte entendimento:

“Como a redução de base de cálculo é, na realidade, isenção parcial, e enquadra-se a embargante na hipótese da Cláusula Segunda combinada com o item 7 do Anexo II do Convênio ICMS 52/91, único requisito estabelecido, encontra-se ela albergada pelo benefício fiscal.”

Veja que a Câmara adotou a posição esposada no presente estudo, entendendo que o fisco não pode extrapolar os limites legais e impor outros requisitos não previstos para que o contribuinte valesse do benefício fiscal, que no caso acima, refere-se a redução na base de cálculo, mas que, em tudo se assemelha ao presente estudo.

Encontramos decisão semelhante proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.71.01.000525-RS que

¹⁹ Obtido do sítio do TJ-SP - <http://www.tj.sp.gov.br>, acessado em 10/03/2011.

também versa sobre benefício da redução da base de cálculo do ICMS com base no Convênio nº 52/91, que conforme já dissemos, em tudo se assemelha a hipótese aqui discutida.

Encontra-se assim ementado o referido precedente:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2001.71.01.000525-8/RS
EMENTA- TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. EMPRESA PÚBLICA FEDERAL. CONHECIMENTO DO MÉRITO. ART. 515, § 3º DO CPC. EQUIPAMENTO INDUSTRIAL. DIREITO À REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. CONVÊNIO CONFAZ ICMS 52/91.

1. A presença da União, entidade autárquica ou empresa pública federal em um dos pólos da ação, fixa a competência da Justiça Federal para o seu processo e julgamento, inclusive em sede de mandado de segurança. (art. 109, I, da CF e súmula 511 do STF). Precedentes STJ e do STF.

2. Havendo previsão no Convênio 52/91 do CONFAZ de redução da carga tributária do ICMS na aquisição de equipamentos industriais, em operação para consumidor ou usuário final, não contribuinte do imposto, a circunstância de a empresa adquirente não ser indústria, não afasta a incidência do tratamento tributário mais benéfico. Não cabe à autoridade fiscal restringir quando a norma de regência não faz a distinção.

3. Situação em que o equipamento importado enquadra-se dentre os sujeitos à alteração da base de cálculo do ICMS, nos termos pretendidos pela impetrante.

Do voto da relatora destacamos o seguinte entendimento:

“Citado, o Estado do Rio Grande do Sul apresentou contestação, ratificando as informações da autoridade impetrada. No mérito, entendeu que aos equipamentos importados pela recorrente não socorre a redução de base de cálculo pretendida, não em razão das mercadorias em si, mas porque o Convênio não seria aplicável às prestadoras de serviço, o que é o caso da empresa destinatária, alcançando somente estabelecimentos industriais.

Razão, porém, assiste à INFRAERO.

Já liberadas as mercadorias pela autoridade aduaneira, o Estado do Rio Grande do Sul não negou, em sua contestação, às fls. 223-229, que os produtos (passarelas de embarques para aeronaves) que foram desembarcados e desembarçados no Porto de Rio Grande têm natureza industrial e que se encontram arrolados no anexo I do referido Convênio, enquadrando-se na hipótese de redução de base de cálculo do ICMS. Alega, contudo, que os bens não se destinam a uma indústria, e sim a uma empresa prestadora de serviços, não estando protegidos pelo espírito do Convênio, que teria sido criado para fortalecer a indústria brasileira. Entretanto, mais adiante, afirma que o fisco estadual não pretende se sobrepor ao CONFAZ, a quem cabe verificar as empresas alcançadas pelos convênios.

...

Da leitura do Convênio CONFAZ n.º 52/91 e seus anexos, fica claro que as mercadorias desembarcadas pela recorrente no Porto de Rio Grande estão abrangidas pela redução da base de cálculo do ICMS. A Cláusula primeira, inciso II, faz referência expressa à situação fática dos autos, prevendo a redução da base de cálculo do ICMS, nas operações com equipamentos industriais, inclusive, nas realizadas com o consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS. O enquadramento do equipamento no anexo do convênio é atestado pelo próprio Estado, que este ponto não contesta. Destarte, a impetrante, mesmo não sendo indústria, como aventado pelo Estado do Rio Grande do Sul, faz jus à redução de carga tributária nos moldes do referido Convênio. Conforme se extrai do normativo em estudo, não há rol restritivo de pessoas ou empresas a quem a redução abranja. Ao contrário do que pretende o Estado do Rio Grande do Sul, não se pode restringir onde o convênio não faz.”

Parece-nos que o entendimento que está sendo adotado nos tribunais está em consonância com a posição aqui adotada, de que não há restrição legal à utilização do benefício fiscal, sendo vedada a administração impor condições se a norma não o fez.

Conclusão

Diante do exposto entendemos possível extrair as seguintes conclusões:

1- Normas jurídicas não se confundem com os textos normativos, estes são apenas seus suportes físicos, as marcas de tinta no papel. As normas são os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de tais textos, é a significação que se obtém a partir da leitura do texto. É algo que se produz na mente do leitor, tomando com base sua percepção do mundo exterior. Na medida em que a norma jurídica é criada pelo intérprete, é possível que um mesmo texto possa originar significações distintas, conforme as diversas noções que o intérprete tenha dos termos empregados pelo legislador. É exatamente essa discrepância que origina a controvérsia acerca da alíquota aplicável ao ICMS em operação com máquinas e equipamentos, objeto do presente estudo.

2- A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta posta para disciplinar as relações do Estado com os seus súditos, tendo em vista obrigações pecuniárias de natureza tributária. Através dela pode-se estudar o interior da norma pelos elementos que a compõem: a hipótese ou antecedente e o conseqüente. Analiticamente tanto na hipótese quanto no conseqüente existem referências a aspectos identificativos. Na hipótese encontrar-se-á o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Já na conseqüência, o critério pessoal e o critério quantitativo.

3- No que tange à alíquota aplicável ao ICMS Paulista na aquisição de máquinas e equipamentos estabeleceu-se verdadeira polêmica em torno da interpretação da norma aplicável. Originariamente a legislação previa a aplicação de uma alíquota de 12%, reduzindo assim a carga tributária sobre o maquinário, desde que este fosse aplicado na expansão ou modernização do parque produtivo, vedando tal benefício na operação com máquinas destinadas a posterior revenda. Esse é conteúdo normativo que se extrai do texto da Lei 7.018/91, que incluiu o item 7 do §1º do artigo 34 da Lei 6.374/89. Ocorre que, a partir da redação pela Lei 7.535/91 ao mesmo item 7, tal exigência não se repetiu, abrindo-se espaço para que a alíquota de 12% fosse aplicado a todos os equipamentos listados na relação estabelecida pelo Poder Executivo, que no caso, se materializa através da Resolução SF nº 04/98. Esse, no entanto, não tem sido o entendimento do fisco paulista que insiste em manter a interpretação segundo a qual ainda persiste a exigência finalística do maquinário comercializado, somente aplicando a alíquota de 12% nos casos em que a equipamento vendido for aplicado no ativo do adquirente.

4- Estabelecida a controvérsia, o tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo ainda encontra-se dividido, ora pendendo para dar razão ao fisco paulista, ora interpretando a norma a luz das modificações legislativas posteriores, em prestígio aos princípios basilares da Legalidade e da Segurança Jurídica.

5- Nos tribunais judiciais os precedentes ainda são raros, mas em caso idêntico, só que tratando do benefício de redução de base de cálculo do ICMS sobre o mesmo segmento, a posição é de que a Administração Fazendária extrapolou na interpretação da legislação, construindo norma sem base em texto legal, exigindo requisito que a lei não criou para a aplicação do referido benefício fiscal.

6- Entendemos que não assiste razão ao fisco estadual. Por mais que se possa reconhecer a possibilidade de se criar normas distintas a partir de um mesmo texto de lei, houve verdadeira extrapolação na interpretação dada pelo fisco, o que, em matéria de exigência tributária é inconcebível por ferir a legalidade exigida para tal. Não é razoável a interpretação segundo a qual implica em admitir que o legislador legislou em vão, ou seja, ao editar a Lei nº 7.535/91, alterando a redação do referido item 7 o fez com nenhum objetivo visto que a interpretação dada pela Administração Pública é a mesma conferida à redação anterior. Tal posicionamento fazendário fere o Princípio da Legalidade visto implicar na exigência de tributo sem lei que a estabeleça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.108

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. ICMS. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CINTRA, Carlos Cesar Souza. Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

FLENIK, Érika Fernandes. Demanda contratada de potência: incidência de ICMS?. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 958, 16 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7975>>. Acesso em: 14 fev. 2011.

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação - Aplicação do Direito. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

IVO, Gabriel. A produção Abstrata de Enunciados Prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. Fontes do Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

ROLIM, João Dácio; GODOY, Marciano Seabra de. PIS/COFINS – art. 10, XI da Lei nº 10.833/03: a Questão do Preço Predeterminado. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 120, São Paulo: Dialética, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001