Atualidades

IMUNIDADES DO ICMS E A LEI COMPLEMENTAR 87/96

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA

A — Não incidência e imunidade. B — As imunidades do art. 155, inc. X, "b", da Constituição. C — A Lei Complementar 87/86 e suas restrições à imunidade constitucional.

A — Não incidência e imunidade

A imunidade, no campo tributário, tem o seu clássico e pertinente conceito traçado por Rubens Gomes de Souza (*Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., 1996, Parte Geral, pp. 75 e 76):

"Não incidência pela suspensão da competência impositiva para tributar certos fatos".

É por isso que, junto com o sedimentado entendimento doutrinário, temos bem diferenciadas no sistema jurídico brasileiro, (a) a não incidência, propriamente dita, que trata de *fattispecies* estranhas ou indiferentes à ordem tributária, (b) a imunidade, por cuidar de hipóteses que em tese teriam efeitos tributários, mas que o constituinte, por valorações soberanas outras (de cunho econômico, social etc.), exclui da ordem tributária, e, enfim (c) a isenção, por tratar de casos, dentro da normal aplicação da tipologia tributária, em relação aos quais o legislador comum opta por suspender a suspensão dos efeitos decorrentes.

Se entrego um álbum, ou filme antigo a um amigo, que queira exibi-lo aos filhos, temos caracterizada uma ocorrência factual indiferente ao ICMS, pois que não há aí no rigor legal "operação relativa à circulação de mercadorias". É caso de não incidência do tributo.

Mas, se minha empresa remete por venda, aos Estados Unidos, uma partida de brinquedos elétricos, há, em tese, configuração da incidência do ICMS, por se tratar, obviamente, de uma daquelas operações de circulação de mercadorias. Contudo, o Constituinte houve por retirar (art. 155 § 2º, X, "b") do âmbito da tributação do ICMS "operações que destinem ao exterior produtos industrializados". Existe aí imunidade.

B — As imunidades do art. 155, X, "b", da Constituição

O inciso X do § 2º do art. 155 da Carta dispõe, a respeito do ICMS, que o imposto

"Não incidirá:

"a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

"b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

"c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153 § 5º."

Não se pode tropeçar ou deixar enganar pela terminologia nem sempre adequa-

da da Carta Constitucional. O que o dispositivo acima pretende, falando em três hipóteses nas quais o ICMS “não incidirá”, na verdade é declarar que aquelas três hipóteses cuidam de operações *imunes* ao imposto, dentro do conceito técnico jurídico do instituto, por isso que há, em princípio, fato concreto não indiferente à ordem tributária, há circulação de mercadorias no sentido fiscal, mas, exclui-se, por opção valorativa do legislador maior, conseqüências tributárias relativas ao ICMS derivadas de tais fatos.

Aliás, em outros pontos também o Constituinte escorregou nos termos da graça tributária, pois p. ex., em relação à imunidade óbvia contida no art. 150, VI, declara ser “vedado à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre:

“a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros

“b) templos de qualquer culto (...)”

Foi uma maneira circunloquial de declarar que aquelas ali listadas são entidades imunes a tais impostos.

Pois bem, uma das espécies que o art. 155, § 2º, X da Constituição grava com imunidade do ICMS (alínea “b” do dispositivo), é aquela concernente às “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Bem de se ver que não há condicionantes nessa graça constitucional. Temos aí uma daquelas normas de “eficácia plena” da Lei Máxima, independentes, para sua perfeita aplicação e pleno efeito, de regulação adicional, por Lei complementar ou Lei ordinária.

Tome-se a norma imunizante da alínea imediatamente anterior (art. 155, X, “a”) que declara o não advento do ICMS: “sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em Lei Complementar.”

Aí sim, a eficácia do favor constitucional não é plena, pois que cabia à lei qualificada — e a LC 65/91 assim fez — definir o que seriam os produtos industrializados “semi-elaborados” que não desfrutariam da imunidade.

A graça imunizante do art. 155, § 2º, X, “b” é pois completa e incondicional.

Em um sistema como o do ICMS no país, com caráter de não cumulatividade na sucessão de alíquotas sobre as bases de cálculo aferidas, conceda-se como economicamente problemática a imunidade em foco.

O abalizado Sacha Calmon Navarro Coelho logo chamou atenção para essa particularidade incômoda (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, p. 236):

“A não acumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um *continuum*. A imunidade interestadual quebra em vários pontos e etapas esta continuidade, em sistemas integrados como o são os de energia elétrica e do petróleo”.

Além dessa ponderação puramente econômica, há outras, sob o ponto de vista fazendário, que José Eduardo Soares de Melo, abeberando-se em Geraldo Ataliba e Hamilton Dias de Souza, classifica na sua obra (*ICMS — Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 1996, p. 224):

“— a imunidade conduziria aí à negativa do princípio da capacidade contributiva, discriminando os destinatários das mercadorias.

“— iguais efeitos acarretam afronta ao princípio da livre e igual concorrência.

“— o legislador maior nunca teria a intenção de retirar aos Estados a carga tributária em operações com produtos tão importantes.”

O próprio renomado professor paulista, extraindo lições de Souto Maior Borges, conclui, contudo, por rebater os argumentos fazendários com as mais simples e contundentes contrapartidas (ob. cit., pp. 226 e ss.):

“Os inconvenientes econômicos devem ser solucionados por emenda ou revisão constitucional (arts. 60 e 3º do APCT) não podendo prosperar correção pela via exegética”.

“Não se deve distinguir onde a CF não distinguiu. Quanto às operações de vinculação (não imunes) que destinem bens a consumidor final, adotar-se-á a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do ICMS (art. 155 § 2º, VII, “a”) e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele (art. 155, § 2º, VII, “b”). Aí a constituição claramente distinguiu.”

C — A LC 87/86 e suas restrições à imunidade constitucional

Desta forma, ao vir a Lei Complementar n. 87/96 ditar em seu art. 3º que o ICMS não incide sobre:

“Operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou comercialização”.

Está ela afrontando a norma constitucional supra, pelo simplíssimo mas ponderável elemento de que está ela criando uma condição para existência da imunidade que inexistia na regra maior.

Hugo de Brito Machado (*O ICMS e as Operações Interestaduais Imunes. O ICMS e a LC 87/96*, Ed. Dialética, 1996, pp. 55 e ss.) logo se apercebeu da ofensa constitucional por ter a lei qualificada estabelecido “uma distinção que não está na norma imunizante, e com esta não se compatibiliza”.

O próprio Sacha Calmon Navarro Coelho, dos primeiros a afrontar possíveis (não inevitáveis) distorções econômicas no advento de uma imunidade em tributos não cumulativos, enfaticamente reconhece:

“É irrefutável que a Constituição Federal concedeu de forma ampla, incondicional e ilimitada, sem qualquer discriminação ou restrição, imunidade às operações

interestaduais de circulação de petróleo, seus derivados e energia elétrica” (*O ICMS e a LC 87/96*, Ed. Dialética, 1996, p. 116).

O STJ, contudo, pela sua 1ª Turma, e mesmo antes da Lei Complementar em tela, quando a matéria vinha sendo cuidada em simples Convênio, vem adotando o entendimento de que se o destinatário naquelas operações for o consumidor final, incide o ICMS. Anotamos as decisões abaixo neste sentido: AGA 69.228/RJ, DJU, 14.8.95, pp. 24.005; REsp 78.879/RS, DJU, 4.3.96, pp. 5.389; REsp 63.515/RS, DJU, 13.11.95, pp. 38.642.

A 2ª Turma daquela Corte Superior de igual modo assim decidia:

“ICMS — compra e venda de derivados de petróleo, operação feita com o consumidor final. Incidência do Tributo” (acórdão n. ROMS 0005894-DF, DOU de 27.9.95).

Já agora mais recentemente o TJ-AC no Ac. unân. 775 da Câm. Cível, julgado em 9.6.97, in *ADCOAS* 1998 n. 8155266) confirma orientação pela restrição da imunidade:

“ICMS — Aquisição de petróleo e seus derivados — Incidência — Pagamento — Ônus.

“É devido o ICMS nas aquisições de combustível e lubrificantes quando se tratar de consumidor final, que adquire para seu consumo produtos em outros Estados da Federação. Consoante inteligência do art. 9º da Lei Complementar 87/96, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente” (TJAC-Ac. unân. 775 da Câm. Cív. Julg. em 9.6.97 — Ap. e Rem. *ex officio* 97.00081-2 — Capital — Rel. Des. Ciro Facundo — Adv.: Luiz Carlos Gatto; in *ADCOAS* 8155266).

E ainda o TJ-MT no ac. unân. da Sessão Plena, julgado em 13.11.97 (in *ADCOAS* 1998, *BJA* n. 8159374):

“ICMS — Petróleo — Estado receptor — Incidência.

“A não-incidência do ICMS a que se refere o art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b”, da CF, só alcançara os Estados de origem do petróleo e seus derivados, não os Estados destinatários, onde as operações estão sujeitas à incidência do tributo” (TJMT — Ac. unân. da Ses. Plena julg. em 13.11.97 — MS 1.638 — Canarana — Rel. Des. Tadeu Cury; in *ADCOAS* 8159374).

Desta tendência discordavam outras Cortes, como o TJRJ, pela sua 1ª Câm. Cível, em acórdão unânime registrado em 24.5.96, ementado no *BJA* n. 8152453:

“A aquisição de combustível petrolífero destinado a uso e consumo final sem caráter de comercialização sendo de um estado federado para outro, desfruta de plena imunidade tributária, constitucionalmente, ao dispor, sem meias palavras, a “não incidência” o art. 155 § 2º, inciso X, letra “b”, CF/1988 — no que importa dizer, o ICMS em tais operações é inexigível...”

Acreditamos estar o tema em aberto para a inafastável decisão final do STF pois que de Matriz essencialmente Constitucional se cuida aqui.

Em obra muito interessante (*ICMS — Sistema Constitucional Tributário — Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96*, pp. 158 e ss.) Clélio Chiesa, mestre e doutorando da PUC-SP nos aponta o caráter herético dessa pretensão ilaqueadora da grãca constitucional:

“A imunidade prevista no Texto Constitucional é ampla e irrestrita. Esta é uma regra constitucional que não pode ser acutilada por normas infraconstitucionais, ainda que seja por meio de Lei Complementar...”

O instituto da imunidade contribui para a determinação do campo impositivo de cada ente tributário.

De sorte que sua alteração não pode ser realizada por normas infraconstitucionais, pois a modificação do campo de atuação de cada ente constitucional somente pode ser feita por meio de emenda à Constituição...

A Constituição Federal não faz qualquer distinção entre as operações imunes destinadas ao consumidor final e a contribuinte do imposto.

Ao propulsionar aquela Lei qualificada, as autoridades fazendárias interessadas buscaram talvez uma saída artificiosa, pois que se de um lado a lei qualificou, restringiu a expressão imunizante tal como repetida no seu art. 3º, III, de outra parte tipificou na incidência pretendida (art. 2º, § 1º, III):

“O imposto incide também:

— sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto do Estado onde estiver o adquirente” (grifamos).

Veja-se que decerto com a preocupação de não caracterizar assim tão frontalmente um desrespeito à norma constitucional (porque essa declara imunes as “operações que destinem a outros Estados...”), houve-se ali por dividir em dois lances a operação básica de circulação de mercadorias, e que é a raiz da existência do ICMS.

J.E. Soares de Mello (ob. cit., p. 92) bem obervou esse procedimento singular da LC 87:

“Procura o legislador complementar um escape à declaração constitucional ao proferir (art. 2º, III) que o ICMS incide “sobre a entrada” no Estado destinatário, de petróleo, derivados e energia elétrica quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

Como se houvesse aí para efeitos do imposto duas operações:

- uma de saída do Estado A
- outra de entrada no Estado B

E assim se a Constituição imunizou às claras a primeira delas, o fisco pode ir buscar a receita perdida tributando a segunda; neste caso o fisco do Estado receptor da

mercadoria sai beneficiado, pois que a norma qualificada já declara ser ele o sujeito ativo dessa obrigação tributária.

Ainda José Eduardo Soares de Mello (ob. cit., p. 92) anotou bem esse incrível — e injurídico — artifício da LC 87/96:

“Estranhamente, cindiu uma única operação mercantil, vilipendiando o regime jurídico tributário estabelecido pela CF, que prestigiou as operações com os aludidos produtos, a fim de eliminar a carga tributária. Sutilmente, desprezou a imunidade constitucional, ao consubstanciar o entendimento de que se trataria de dois negócios jurídicos distintos”. Em verdade, conferiu o ICMS aos Estados destinatários dos referidos bens, sem qualquer arrimo constitucional...

O imposto é sobre operações de “circulação de mercadorias”, e tal fato, qualifica-se, por entendimento óbvio e manifesto, como “movimentação com mudança de patrimônio, mudança de titularidade, é, em suma, o fato jurídico de incidência de titularidade de um bem em virtude de negócio jurídico...” (René Bergmann Ávila, *ICMS — Lei Complementar 87/96 Comentada e Anotada*, Ed. Síntese, 2ª ed., p. 33).

Ou ainda Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (“Núcleo da definição constitucional do ICMS”, *RDT 25/26*, p. 104):

“Não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz circulação, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria”.

Como admitir então que, na operação de circulação de certas mercadorias, imunizada por ordem constitucional, tal benefício deixe de existir a meio caminho da operação em tela, pois que ao entrar no estado destinatário daquela circulação o imposto incide? O absurdo é evidente.

A operação de circulação interestadual do petróleo, de seu derivado, ou da energia elétrica, aquela tipificada na regra imunizante da Constituição, é uma só, vai desde

o comerciante de origem até o adquirente no outro Estado da Federação. A regra constitucional opera em toda a linha, ao longo de toda operação.

Aparentemente, acreditamos nós, pretendeu-se usar então na (LC 87/96) uma modelagem semelhante à do próprio art. 2º, § 1º, no seu inciso I (regra já existente em sua essência no art. 1º, II, do DL 406/68) que declara a incidência do ICMS na “entrada de mercadoria importada do exterior...”

Aí contudo, a norma clássica, que vem, como se nota, já dos primórdios do ICMS no país, respeita a ausência de poder da ordem jurídica interna sobre operações realizadas extrafronteira, onde o contribuinte — sujeito passivo — tipo seria uma empresa lá fora sediada.

Sobre a *operação de circulação* na mercadoria importada pois, não teria cabimento jurídico e nem eficácia a tributação do ICMS na ponta inicial, sendo pois diferido o advento da tributação ao entrar a mercadoria no país, e sendo seu contribuinte o adquirente da mesma.

Nada disso se aplica ao caso presente. A operação imunizada pela Constituição, de circulação de certas mercadorias entre Estados, é uma só, na ordem jurídica brasileira, e sobre ela em toda a sua integridade, não há de se admitir incida o tributo.

Veja-se que o art. 153, § 2º, II, da Carta concede imunidade de imposto de renda “sobre rendimentos de aposentadoria e pensão”, pagas pela Previdência Social dos entes federativos a idosos que não tenham renda de capital.

A admitir-se o fracionamento que a LC 87 concedeu àquela hipótese do ICMS teríamos que dar como razoável e constitucional que outra lei complementar viesse determinar que “incide imposto de renda sobre os rendimentos *recebidos* por aqueles aposentados dos órgãos previdenciários oficiais”, pois que aí se estaria tributando o rendimento ao ser recebido e não ao ser pago.

Infelizmente, a LC 87/96 ao procurar suprir expectativas de receitas estaduais frustradas com o resultado prático daquela imunidade — que trata aliás de produtos, insumos, essenciais na estrutura econômica — cometeu uma flagrante inconstitucionalidade.

Para mudar aquela graça constitucional, concedida de modo claro e transparente, só reformando a Constituição.

Aguardando-se o posicionamento da Corte Suprema a respeito, pode-se garantir manifestação anterior do mesmo STF, bem antes da LC 87, é claro, mas que, por indícios já nos aponta para a sensibilidade mais apurada que preserva a inteligência da lei maior:

ICMS — Petróleo e derivados — Operações que se destinem a outros Estados — Crédito anterior — Anulação — Inexistência.

“O ICMS não incide nas operações que se destinem a outros Estados, sobre petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica — art. 155, § 2º, X, “b”, da CF, devendo anular-se o crédito relativo às operações anteriores — art. 155, § 2º, II, “b”, da CF, embora o convênio CONFAZ-ICM 66/88 não faça tal exigência. Trata-se de dispositivo que, com fundamento na ressalva da própria norma constitucional — inc. II, § 2º, estabelece como regra aquilo que a Constituição indicou como exceção, devendo ser suspensa a sua eficácia” (STF — Ac. da Ses. Plena publ. no DJ de 18.12.92 — Aq. de Inconst. 715-7-DF — Rel. Paulo Brossard).

É importante na hipótese seguir o raciocínio exposto no acórdão:

“Ora, se a Constituição estabeleceu, como regra geral, que a não-incidência acar-

retará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, mas ela própria ressaltou que a legislação poderia determinar em contrário, é de entender, pelo menos neste exame preliminar, que o convênio que veio provisoriamente regular a matéria, em substituição à lei complementar não editada, também poderia fazê-lo. A matéria relacionada com a manutenção de crédito do ICMS está reservada à referida lei complementar, já que no inc. XII do art. 155 da CF, expressamente, dispõe que a ela cabe: “f”) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação, para o exterior, de serviços e de mercadorias”.

O Supremo Tribunal, no seu plenário, explicitou a inteireza da imunidade do art. 155, § 2º, X, “b”, e declarou que, em matéria de aproveitamento de créditos, relativamente a remessas interestaduais ou exportação, Lei Complementar (ou seu convênio então excepcionalmente e erradamente, achamos nós, admitido) poderia dispor regulando tal matéria, na seqüela da aplicação da regra imunizante.

E força concluir que, em matéria da própria imunidade, a sua aplicação singela à operação de circulação interestadual daquelas mercadorias (petróleo, derivados, energia elétrica), não cabe à Lei Complementar mudar a regra constitucional. Até porque neste ponto, a Carta não confere nenhuma possibilidade ou poder a regra a ela inferior.

A imunidade do ICMS nas operações interestaduais de petróleo, derivados e energia elétrica é princípio constitucional de eficácia plena. A Lei Complementar n. 87/96 traz em seu bojo, portanto, uma regra inconstitucional.