



**ESTAÇÃO BUSINESS SCHOOL - IBMEC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO – LLM**

NEIMAR BATISTA

Aspectos jurídicos do fato gerador do ICMS no que se refere à circulação de mercadorias

CURITIBA – PR

2011

Introdução

O ICMS¹, ou imposto sobre circulação de mercadorias e serviços está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, e incide 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."²

Considerando as atribuições tributárias do Estado membro da União³ (e o Distrito Federal), é o ICMS que constitui a maior base arrecadatária para o orçamento estadual⁴, configurando-se, ainda, em uma terrível arma discriminatória entre os Estados, haja vista a discricionariedade na fixação de suas alíquotas⁵.

De tal sorte, o presente estudo pretende trazer a visão dos maiores tributaristas brasileiros sobre a sua regra matriz de incidência, procurando demonstrar quais as implicações decorrentes de uma ou outra interpretação.

¹ "É este ICMS que "descende" diretamente do ICM, da Constituição de 67/69, que, por sua vez, "descendia" do IVC (imposto sobre vendas e consignações, da Constituição de 46. Podemos até, a título ilustrativo, estabelecer uma "genealogia": o IVC "gerou" o ICM, que "gerou este primeiro ICMS (imposto sobre operações mercantis)." (CARRAZA, 2002, p. 35-36)

² Art. 155, II da CF/1988.

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\]](#)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\]](#)

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; [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\]](#)

III - propriedade de veículos automotores. [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\]](#)

⁴ "Indiscutivelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante."(CARRAZA, p. 36).

⁵ "A chamada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivarão a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro." In CARCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf, visualizado em 04/02/2010.

Veja-se que o ICMS, sua hipótese de incidência, fato gerador e alíquota, tem incorrido nas mais variadas discussões jurídicas de ordem jurisprudencial e doutrinária, as quais serão abordadas a medida em que avançam os capítulos do presente estudo.

I - O Sistema Jurídico Tributário Brasileiro

O sistema jurídico tributário é formado pelo conjunto de normas jurídicas relacionadas por um princípio unificador, "dispostas em numa estrutura hierárquica, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações."(CARVALHO, p. 174)

De acordo com essa visão, o sistema jurídico tributário contém a seguinte hierarquia na cadeia normativa: Constituição Federal, Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos e Resoluções (art. 59 da CF/1988).

Para Carrazza, insere-se ainda no sistema jurídico tributário os princípios, justificando da seguinte maneira seu entendimento:

"I – O princípio possui, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico; ele é de grande valia, como vimos, para a exegese e perfeita aplicação assim dos simples atos normativos, que dos próprios mandamentos constitucionais. O menoscabo por um princípio importa a quebra de todo o sistema jurídico. E que o Direito forma um sistema é um postulado que sequer precisa de demonstração, já porque postulado (de universal acatamento, diga-se de passagem), já pela proibição lógica do *regressum ad infinitum* (da infinita reciclagem das premissas eleitas) (Geraldo Ataliba).

Jorge Miranda pensa do mesmo modo; "A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema. E, assim, o sentido exacto dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador contribuinte não quis ou não pôde exprimir cabalmente".

Como se viu, são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídico-constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonado e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia cujo enredo só o

jurista tem condições de entender. A propósito, é o Cientista do Direito que cria o *cosmos (ordem) jurídico*." (CARRAZA, p. 57-57)

Nesse sentido, importa ressaltar que a Constituição Federal brasileira de 1988 adotou um modelo tributário bastante peculiar, razão pela qual, comparando-a a outros ordenamentos jurídicos, nenhum deles tratou de forma tão exaustiva e particular os temas tributários em sede constitucional. Veja-se que, na maioria dos casos, as relações jurídicas havidas entre o fisco o contribuinte são disciplinadas pela legislação *infraconstitucional*, o que não é característica da vigente Carta Maior. Assim fazendo, a constituição não se limitou à delinear os tributos, mas adentrou à particularidades, quando estatui "*limitações constitucionais ao poder de tributar*", de onde se extrai os princípios da legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade e não confisco (*art. 150, I, II, III e IV*), foi além, discriminando o rol de situações e negócios jurídicos protegidos pelo manto constitucional, inviabilizando a incidência de tributos, naquilo que se convencionou denominar de *imunidades tributárias* (*art. 150, VI, a, b, c, d*).

Contudo, é de se ressaltar que a atual Constituição, a exemplo, aliás, da anterior, não criou nenhum tributo⁶, porém criou três importantes diretrizes à ordem tributária: a) discriminou as competências tributárias, entre as pessoas políticas; 2) traçou as limitações ao exercício das competências tributárias; e, 3) classificou os tributos em espécies e subespécies, apontando a regra-matriz (o arquétipo genérico, a norma-padrão de incidência) de cada uma delas.

Porém, antes de adentrar ao elementos da regra matriz de incidência propriamente dita, necessário se faz discorrer sobre princípios e competência tributária.

II Princípios Constitucionais e Competência Tributária

Como se viu anteriormente, o ordenamento jurídico tributário está atrelado à Constituição, que por sua vez institui uma séria de regras e princípios, dentre os quais

⁶ "A Carta Suprema não criou tributos.

Realmente estamos convencidos de que a Constituição Brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência."(CARRAZA, 2010, p. 520)

destacam-se o da legalidade, anterioridade, igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, e liberdade de tráfego.

Do princípio da legalidade extraí-se a garantia de que os tributos somente podem ser instituídos ou aumentados por lei (art. 150, inciso I da Constituição Federal). Existem, porém, exceções, como é o caso do imposto de importação, exportação, imposto sobre produtos industrializados, e imposto sobre operações financeiras nos quais o Poder Executivo tem a faculdade, atendidas as condições estabelecidas em lei, de alterar as alíquotas dos mesmos (art. 153, § 1º da C.F/1988).

O Princípio da anterioridade veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal).

O princípio da igualdade, por sua vez, veda a instituição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem na mesma situação (art. 150, inciso I da C.F/88). No referente à capacidade contributiva a Constituição Federal estabelece, no artigo 145 § 1º, que sempre que possível os tributos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica, do contribuinte.

A Constituição Federal veda também à União, aos Estados, e aos Municípios utilizar tributo com efeito confiscatório, “dispositivo constitucional que pode ser invocado pelo contribuinte sempre que entender que o tributo, no caso, está-lhe confiscando bens” (MACHADO, 2005, p. 60). Além disso, é vedado às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (art. 150, inciso V, C.F.). Vale ressaltar, que consoante as lições de Machado, essa regra não impede a cobrança do ICMS em operações interestaduais, ou intermunicipais, *in verbis*:

(...) O art. 150, V da C.F/88 veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais, ou intermunicipais. É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial à transposição de fronteiras interestaduais ou intermunicipais (...) (MACHADO, 2005, p. 61).

A partir desse panorama acerca dos princípios constitucionais que norteiam a relação jurídica tributária, passa-se à análise das competências tributária. Sobre o tema, é prudente destacar a doutrina de José Afonso da Silva:

A nossa Constituição adota esse sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, por meio de uma repartição de competências que se fundamenta na técnica da *enumeração dos poderes da União* (arts. 21 e 22), com *poderes remanescentes para os Estados* (art. 25, § 1º) e *poderes definidos indicativamente para os Municípios* (art. 30), mas combina, com essa reserva de campos específicos (nem sempre exclusivos, mas apenas privativos), possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns em que se prevêem atuações paralelas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais ou normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência suplementar. (SILVA, 2009, P. 479)

A competência tributária⁷, entendida como a atribuição para instituir tributos, decorre da Constituição, bem como é indelegável, ou seja, o ente dotado da competência para instituir um determinado tributo não pode transferi-la outro ente. Deve-se ressaltar que o Código Tributário Nacional, em seu art. 7º, possibilita a delegação somente das funções de arrecadar e fiscalizar tributos à outra pessoa de Direito Público.

Cumprido assinalar que competência tributária não se confunde com capacidade ativa, conforme extraí-se da lição de Paulo de Barros Carvalho:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano consuetudinário. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo físico, o fato previsto na hipótese normativa. (CARVALHO, 2010, p. 268)

Outrossim, é permitido somente à União instituir outros impostos além dos previstos na Constituição Federal, mediante Lei Complementar, desde que sejam não cumulativos, não tenham fato gerador, e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (art. 154, inciso I), o que se denomina de competência residual, a qual

⁷ "A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos." (CARVALHO, 2010, p. 267)

frise-se, é privativa da União, cabendo aos Estados-membros e Municípios, instituir somente os tributos discriminados na Constituição.

A competência tributária tem cinco características, quais sejam: I-privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício.

A primeira característica, privatividade, diz respeito às esferas ou faixas de tributação que competem à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. As normas constitucionais que elencam a competência exprimem assim um duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo (CARRAZZA, 2010, p. 529).

A indelegabilidade, por sua vez, caracteriza-se pelo fato de que a pessoa jurídica que tem a competência para legislar não pode delegar a outra essa competência. "É livre, até, para deixar de exercitá-la; não lhe é dado, porém, permitir mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe."(CARRAZA, 2010, p. 682).

Por incaducabilidade entenda-se que o seu não exercício, "ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos." (CARRAZA, 2010 p. 691)

Quanto à inalterabilidade, vale dizer que a pessoa política que detém determinada competência não pode prorrogá-la, ou seja, a competência tributária "não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém."(CARRAZZA, 2010, p. 694)

Em relação à irrenunciabilidade, cabe dizer que decorre, praticamente da inderrogabilidade, não podendo, de igual sorte, a autoridade política a competência para legislar sobre determinada matéria, quer no todo, ou em parte. (CARRAZZA, 2010, p. 696).

Por fim, por facultatividade⁸, muito embora não possam delegar ou renunciar à sua respectiva competência tributária, a entidade política é livre para exercê-la ou não. (CARRAZA, p. 697.)

⁸ "A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma do que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, extamente porque tem a faculdade de instituir ou não gravame.

Porém, em tratando o presente estudo a respeito do ICMS, cumpre aqui destacar a pontual referência ao tributo e à esta característica (facultatividade) feita por Paulo de Barros Carvalho:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por "guerra fiscal". Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.

(...) Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais. Está aí, bem nítido, pintado com tintas fortes, em regime de severa gravidade, o caráter nacional de que falamos, surpreendido no plano da linguagem-objeto, que é a linguagem do direito positivo. São normas jurídicas válidas no sistema vigente que, entrelaçadas organicamente, apontam para a existência desse valor, exibindo-o de modo inequívoco. Sua verificação salta aos olhos do menos impertinente dos pesquisadores, pelo vigor e pela frequência com que se manifesta. (CARVALHO, 2010, p. 273-276)

Sobre o assunto, cabe destacar também os comentários de Carrazza:

I – Pensamos que a única exceção a esta facultatividade – e, ainda assim, em termos – é a que toca ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS), que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar, em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF: "Cabe à lei complementar (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados".

Aliás, a Constituição atual, ao utilizar a palavra "deliberações" (ao contrário da anterior, que usava a palavra "convênios), reforçou a idéia de que tais "isenções, incentivos e benefícios fiscais" dependem da manifestação de vontade da pessoa política, o que pressupõe a participação não só do executivo, como, também, do Legislativo.

No caso, os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir o ICMS (descrevendo legislativamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota) e de percebê-lo se celebrarem *deliberações* neste sentido (firmadas pelos Governadores e ratificadas, por meio de decreto legislativo, pelas respectivas Assembléias Legislativas ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa).

Por demais, este mandamento constitucional não pode ser desobedecido nem diretamente (por meio da não-tributação, pura e simples), nem por via oblíqua (através de adoção de um sistema de reduções, remissões, devoluções, parcelamentos etc.).

Feita essa breve incursão na matéria relativa à competência tributária e suas característica, além da peculiaridade do ICMS em relação à facultatividade, cabe analisar a da competência legislativa no Estado brasileiro.

No nosso sistema constitucional há a competência legislativa privativa, em que somente um ente pode legislar sobre a matéria, como é o caso da competência estabelecida para a União no art. 22 da Constituição Federal e a competência concorrente, em que mais de um ente legisla sobre a mesma matéria.

Na seara da competência concorrente cabe à União estabelecer normas gerais, devendo o Estado, o Distrito Federal, bem como os municípios, naquilo que lhe couber, especificá-las, através de suas respectivas leis, desse mecanismo infere-se a competência suplementar, a qual é dividida doutrinariamente em competência complementar, e supletiva, artigo 24 da CF/1988.

A competência complementar depende de “prévia existência de lei federal a ser especificada pelos Estados membros, e Distrito Federal” (MORAES, 2007, p. 289). Por outro lado, a competência supletiva surge “em virtude da inércia da União em editar lei federal” (MORAES, 2007, p. 289), traçando as normas gerais, momento em que os demais entes adquirirão competência plena para regular a matéria. Assim, a inércia da União não impede aos demais entes de regulamentar a matéria constitucional.

É na esfera da competência tributária que a Constituição Federal outorga o poder para os entes políticos instituírem impostos, sendo que à União e dada a tarefa de editar normas gerais, via Lei Complementar, e ao ente político a quem foi outorgado o poder de tributar, com observância das normas gerais, instituir o tributo, através de lei específica.

É no desenrolar desse fenômeno que surge o Direito Tributário Estadual, ou seja, o exercício da competência tributária pelos Estados-membros, de forma harmoniosa com as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ressalte-se que, além de poder instituir taxas, e contribuições, como contribuição de melhoria, em razão de valorização de imóvel decorrente de obra pública feita pelo Estado, e contribuições previdenciárias, de seus servidores, para financiamento de regime próprio de previdência, a Constituição confere aos Estados competência para instituir imposto sobre transmissão causa *mortis* doação, imposto sobre propriedade de veículos automotores, e imposto sobre a circulação de mercadorias, serviços de comunicação, transporte interestadual, e intermunicipal.

O imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) está previsto no artigo 155, inciso III, § 6º da Constituição Federal, tendo como fato gerador a propriedade de veículo automotor. O imposto sobre transmissão causa *mortis* doação (ITCm/d) tem previsão constitucional no art. 155, inciso I, incide sobre a “transmissão de qualquer bem ou direito

havido por sucessão legítima ou testamentária (*causa mortis*), e na doação, ocorrendo tantos fatos geradores distintos, quantos forem os herdeiros ou donatários.”(MELO e PAULSEN, 2007. p. 200).

Além desses tributos, compete também aos Estados-membros e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de comunicação, transporte interestadual, e intermunicipal (ICMS), o qual tem previsão constitucional no art. 155, incisos II a XII da Constituição, o qual tem suas normas gerais reguladas pela Lei Complementar 87/96⁹.

Particularmente, a sigla ICMS contém cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.(CARRAZZA, 2010, p. 34-35).

Segundo Carrazza (2010, p. 35), embora esses tributos não se confundam, mesmo porque a Constituição de 1988 quando os aglutinou sob a mesma sigla não teve uma atitude das mais louváveis, possuem um núcleo central comum, que é o regime da não-cumulatividade.

Apesar de integrar a regra matriz de incidência do ICMS, é interessante destacar sua característica mais marcante, que é seletividade e não cumulabilidade.

O ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias, e dos serviços (art. 155, § 2º, III C.F/88). Desse modo, as mercadorias, ou os serviços, estão sujeitos a cargas tributárias distintas, em matéria de ICMS, levando em consideração a necessidade dos mesmos.

⁹ "Mas, é sempre bom lembrarmos que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os arts. 147 e 154, II, ambos da Constituição Federal. De fato, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, "in abstracto" (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo o território nacional, "na eminência ou no caso de guerra externa". São duas hipóteses excepcionalíssimas, é certo, mas que não infirmam a assertiva de que a União também desfruta de competência legislativa para criar o ICMS.

Quanto ao aspecto facultativo da seletividade do ICMS Soares Melo firma o seguinte posicionamento:

(...) não poderá haver mero critério de conveniência, e oportunidade, porque se impõe obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias de primeira necessidade (...) (MELO, 2009, p. 253).

A não cumulatividade refere-se à possibilidade de se recompensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação, com o montante incidente nas operações anteriores, garantia consubstanciada no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

A não cumulatividade opera-se através do mecanismo de crédito, e débito. O crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens pelo contribuinte, por sua vez, “o débito nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação, devidamente quantificados” (MELO, 2009, p. 249).

Assim, quando o contribuinte faz a aquisição de uma mercadoria, adquire crédito, e quando a vende gera débito, e no momento da apuração do imposto devido, deve recolher somente a diferença entre o débito, e o crédito.

Por fim, vale registrar que a Carta Magna, prevê exceções para a aplicação da não cumulatividade, estabelecendo que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação não implica crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a”, e “b”).

Portanto, uma vez ultrapassada a questão relativa à competência, passa-se à análise dos elementos tributários contidos na hipótese de incidência (ou hipótese tributária, como prefere Paulo de Barros Carvalho).

III. A regra matriz de Incidência na Visão de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho

A boa doutrina adota as expressões “hipótese de incidência” (Geraldo Ataliba e Becker) ou “hipótese tributária” (Paulo de Barros Carvalho) para efeito de aludir à descrição

abstrata de um comportamento tributável, enquanto abraça as dicções “fato imponível” (Geraldo Ataliba) ou “fato jurídico tributário” (Paulo de Barros Carvalho) ou “hipótese de incidência realizada” (Alfredo Augusto Becker), as quais, indubitavelmente, desfrutam do rigor lingüístico imprescindível no labor científico.

Incidência é designada pela subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma (ATALIBA, 2010, p. 45).

Paulo de Barros Carvalho assim leciona a respeito do que denominada de "hipótese e consequência":

*A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vultu abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.*

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar se conseqüente. (CARVALHO, 2010, p. 294-295)

De outro vértice, foi Geraldo Ataliba quem melhor distinguiu os momentos em que se caracteriza a exigibilidade do tributo, eis que contrariamente à doutrina dominante no Brasil, preferiu designar o que comumente chamavam de fato gerador¹⁰, por hipótese de incidência e fato imponível. Nesse sentido, destaque-se a orientação de Ataliba:

18.9 Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equívoca é generalizada. Para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência.

¹⁰ "A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico." (ATALIBA, 2010, p. 54)

18.10 Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (das nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer; acontece, realiza-se.

Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada pela lei).

Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por "hipótese de incidência" e *in concreto* por "fato imponível", pelas razões já expostas. (ATALIBA, 2010, p. 55)

Paulo de Barros Carvalho prevê uma outra forma de divisão e qualificação do fato gerador, tecendo preliminarmente as críticas que fazem a essa terminologia vários doutrinadores do direito tributário brasileiro:

Manifestações de crítica a esse esquema terminológico foram deduzidas no seio de nossa melhor doutrina. Amílcar de Araújo Falcão articulou restrições. Souto Maior Borges salientou a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e sua concretude factual. Foi, entretanto, Alfredo Augusto Becker quem levantou, decididamente, as grandes inadagações que expuseram à luz as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar, dando especial relevo ao detrimento que por certo traz ao já precário acervo da simbologia jurídica. Pouco depois, partindo das cadentes censuras do juriconsulto gaúcho, Geraldo Ataliba propôs a adoção de *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e *fato imponível* para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica.

Em lição memorável, assentara Noberto Bobbio que o *rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência*. (CARVALHO, 2010, p. 308-309)

E continua, Paulo de Barros:

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houve uma norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de *hipótese*, *antecedente*, *suposto*, *ante-suposto* ou *pressuposto* à previsão fáctica, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Opinamos, por *hipótese tributária*, aproximando-se o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *evento jurídico tributário*, reservando a locução *fato jurídico tributário* para o relato linguístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão

de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

Quanto a *fato imponible*, ainda que não corresponda razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica.

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita a imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponible*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons de sua juridicidade. (CARVALHO, 2010, p. 310-311)

Paulo de Barros, ainda, propõe a classificação da hipótese jurídica tributária em três critérios, quais sejam: o material que diz respeito ao comportamento das pessoas físicas ou jurídicas; o espacial, que diz respeito ao local onde o fato deve ocorrer, afim de que irradie os efeitos que lhe são característicos; e, por fim, o critério temporal, que contém o grupo de indicações, que nos oferecem elementos para identificar, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto (CARVALHO, 2010, p. 320-323-327).

Por sua vez, Ataliba prefere discriminar os "aspectos essenciais da hipótese de incidência" por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial (ATALIBA, 2010, p. 78).

Ao aspecto pessoal subsumem-se os sujeitos da obrigação tributária que o fato imponible fará nascer (sujeito ativo e sujeito passivo). Já o aspecto temporal traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. No aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible (ATALIBA, 2010, p. 80-94-104).

Por fim, no aspecto material, que Ataliba considera o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, é a imagem abstrata de um fato jurídico, contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo, da descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência.

Para completar a regra matriz de incidência há ainda o critério quantitativo, no qual se insere a base de cálculo do tributo, e a alíquota. Carraza diz que a base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. "É ela que dá critérios para mensurar o *fato imponible tributário*."(CARRAZA, 2010, p. 269).

Aliquota, por sua vez, ao lado da base de cálculo, é o elemento compositor do *quantum debeat* do tributo. Por assim dizer, na dicção de Paulo de Barros, "fração ou parte que o Estado chama para si, do valor dimensível (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário (CARVALHO, 2010, p. 406).

Feita esse paralelo entre Ataliba de Paulo de Barros, cabe agora situar o ICMS dentro da regra matriz de incidência.

IV – A regra matriz de incidência do ICMS

Na definição contida no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, o ICMS incide sobre as operações que envolvem à circulação de mercadorias, mas isso de forma qualificada, eis que a circulação tem que ser fruto de um negócio jurídico mercantil. (MELO, 2004, p. 11).

Tanto Paulo de Barros (2010, p. 416), quanto José Eduardo Soares de Melo dizem que a regra matriz de incidência do ICMS deve ser visualizada conforme o antigo ICM, e "analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência." (MELO, 2004, p. 11)

Conforme acentua Melo, o vocábulo "operações"¹¹, é de suma importância para identificação dos elementos formadores da regra-matriz de incidência do ICMS. Ressalta ainda a definição de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino quanto o significado:

"Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica: são atos *juridicamente relevantes; circulação e mercadorias* são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações." (ATALIBA e GIARDINO *in* MELO, 2004, p. 11).

E continua na citação à Geraldo Ataliba:

"é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são conseqüências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS.

¹¹ Ao se reportar às operações relativas à circulação de mercadorias como aptas para a ocorrência do fato gerador do ICMS, Hugo de Brito assim se pronuncia: "(...) operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor (...)" (MACHADO, 2005, P. 366).

Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.

Já a expressão *circulação* diz respeito à passagem de uma pessoa, com mudança de titularidade da propriedade do bem, ou seja, há que existir a *circulação jurídica do bem*, que pressupõe necessariamente a transferência da posse ou da propriedade.

O sujeito ativo do ICMS não exige maiores indagações, eis que, salvo exceção já ventilada anteriormente, cabe aos Estados e ao Distrito federal a cobrança do respectivo tributo.

Quanto ao sujeito passivo, há que se destacar, na linha de Carrazza, que somente o produtor, industrial ou comerciante colocam-se nesta condição, eis que a dona de casa, o operário, ou seja, a pessoa comum, que vende um objeto de sua propriedade, não se enquadra na mencionada circulação de mercadoria (CARRAZZA, 2010, p. 37).

Porém, a afirmação de Carrazza merece ser melhor esclarecida, conforme se extrai da seguinte orientação:

A idéia, porém, carece de melhor explicação.

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também pode ser alcançado por este imposto quem lhes faz as vezes, como, "v.g.", *o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar* que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. Esta idéia, aliás, vem ao encontro do disposto no art. 126 do CTN: "A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de *estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional*" (CARRAZZA, 2010, p. 37/38)

O fato imponible, ou na dicção de Paulo de Barros, a ocorrência do *fato jurídico tributário*, é a lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal que irá eleger, podendo ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer destes locais, o momento da extração da nota fiscal, etc.

Porém, não podem ser considerados momentos da ocorrência fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato

verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar (ex.: comodato); ou, d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e riscos. (CARRAZA, 2010, p. 45-46)

Também se discute se há fato imponible na ocorrência de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo comerciante ou produtor, valendo, neste ponto, destacar a opinião de Carrazza:

Em síntese, este ICMS tem por *hipótese de incidência* o fato de um comerciante, industrial ou produtor praticar uma operação jurídica, vale dizer, um negócio jurídico que transfira a posse ou a titularidade de uma mercadoria.

Por isso mesmo, entendemos que a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, configura simples transporte e, por isso mesmo, é intributável por meio do ICMS. (CARRAZA, 2010, p. 52).¹²

Paulo de Barros Carvalho, apresente a seguinte configuração para a regra matriz de incidência do ICMS:

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria. Com as categorias que já dominamos, podemos estruturar a regra-matriz de incidência do antigo ICM:

Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento.

Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado.

Separando os critérios: hipótese: *a)* critério material – realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda a locução "operações relativas à circulação de mercadorias"); *b)* critério espacial – qualquer lugar do território do Estado que editou a lei; *c)* critério temporal – o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento. E a consequência: *a)* critério pessoal – sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento; *b)* critério quantitativo – base de cálculo o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual fixa – 17%. (CARVALHO, 2010, p. 416)

Veja-se que nenhum dos autores citados esgotaram as hipóteses de incidência do ICMS, resumindo-se à questão relativa à circulação de mercadoria, quando se sabe que o atual tributo engloba outras 03 ou 04 hipóteses.

¹² "Há, porém, uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada "estabelecimento autônomo", para fins de tributação por via de ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria." (CARRAZA, 2010, p. 54).

Não obstante, tais questões não se constituem no escopo do presente trabalho, o qual dedica-se tão somente à exposição dos elementos constitutivos da regra matriz de incidência, bem como a expressar a fórmula básica para sua aplicação ao ICMS.

Porém, com brevidade, no que se refere à hipótese da prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal, e serviço de comunicação, o fato gerador é a efetiva prestação do serviço. Nesse ponto, vale mencionar que “somente se pode cogitar de prestação de serviço quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas), qualificando-se como tomador e prestador dos serviços” (MELO, PAULSEN, 2007, p. 216).

Quanto à hipótese serviço de comunicação deve-se registrar que para fins jurídicos torna-se necessária, na comunicação, a participação de elementos específicos como emissor, mensagem, canal e receptor, podendo ocorrer ou não a compreensão pelo destinatário.

A base de cálculo é “o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo” (MARTINS, 2000, p. 571), é o valor sobre o qual incide a alíquota que resultará no montante do imposto a ser recolhida. Ao se reportar ao tema a doutrina faz as seguintes considerações sobre base de cálculo:

(...) elemento componente da regra de incidência que ao mesmo tempo em que se presta a medir as proporções do fato imponible para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o verdadeiro aspecto material da incidência (...) (MARTINS, 2000, P. 571)

Em regra a base de cálculo do ICMS é valor da operação relativa à circulação de mercadorias, ou o preço do respectivo serviço, ressaltando-se que a Lei Complementar 87/96, que estabelece, normas gerais sobre ICMS, e que, portanto tem seus limites respeitados pelos Estados-membros, fixa várias normas para situações específicas. Nesse ponto vale registrar que, consoante Machado (2005, p. 375):

(...) Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente: o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar no mercado atacadista, no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro, e o valor corrente do serviço no local da prestação (...).

Nos dizeres de José Eduardo Soares Melo, quanto à prestação de serviços, a base de cálculo do ICMS é “o preço dos serviços de transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação, não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a oneração”. Vale ressaltar que, embora os valores relativos a descontos sempre impliquem em diminuição do

preço da mercadoria, o que deveria acarretar a redução da base de cálculo, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13 §1º, inciso II, alínea “a”, determina que integram a base de cálculo do ICMS, os descontos concedidos sob condição. Analisando o citado artigo Soares Melo faz o seguinte comentário:

(...) Assim tendo o comerciante fixado o preço de uma televisão por R\$ 10.000,00 no caso de pagamento, mediante utilização de cartão de crédito; e em R\$ 9.000,00 para o pagamento em moeda, no ato da aquisição, o ICMS (por determinação legal) teria ser calculado sobre R\$ 10.000,00.

Todavia, referida regra viola o princípio da capacidade contributiva harmonizado com os princípios da proporcionalidade, e da razoabilidade, uma vez que o contribuinte não irá receber o montante de R\$ 10.000,00, diverso do negócio ajustado pelas partes (R\$ 9.000,00) e que não guarda nenhuma correspondência com a riqueza a ser auferida (...).(MELO, 2009, P. 234)

A Lei Complementar 87/1996 prevê ainda, a possibilidade da base de cálculo ser arbitrada pelo sujeito ativo da obrigação tributária, mediante ato normativo da autoridade administrativa (art 18 da L.C. 87/1996). Além desses casos, integra também a base de cálculo do ICMS, nas operações de importação, a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria constante dos documentos da importação; o imposto de importação; o Imposto sobre produtos industrializados; o I.O.F, e quaisquer despesas aduaneiras (art. 13, inciso V, da L.C 87/1996).

Por fim, a visão de Geraldo Ataliba sobre o assunto se confunde com a abordagem dada ao tributo por Carrazza, razão pela qual será essa a posição adotada no presente trabalho.

Conclui-se, portanto, que a regra matriz de incidência do ICMS está suficiente demonstrada a partir da visão dos autores antes abordados.

Conclusão

A definição dos critérios para identificação da regra matriz de incidência é essencial para vislumbrar a legalidade da incidência do tributo, sendo que foi este o objetivo do presente estudo.

Dessa forma, foram expostas as mais abalizadas opiniões sobre o assunto, de modo a lançar uma luz sobre o tema, viabilizando, de forma objetiva, os elementos identificadores da matéria.

Assim, apesar de estar longe de ser esgotado, o presente artigo contém os elementos doutrinários e legais para fixação da regra matriz de incidência do ICMS,

Referências Bibliográficas:

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros Editores. São Paulo, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo, 2002.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 22ª Edição. Saraiva. São Paulo, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário, 7ª ed., São Paulo: Saraiva 2000;

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26º ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2005;

MELO, José Eduardo Soares. ICMS: Teoria e Prática. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares, PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais, e Municipais, 3ª ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;

MORAES, Alexandre de. Curso de Direito Constitucional. 21ª ed. São Paulo: Atlas jurídico, 2007, p. 289.