

Algumas Reflexões Sobre A Nova Lei Complementar Do ICMS

Marcos Kaufmann, aluno do curso de graduação em Direito da UnB (8º semestre)

1. Como é sabido, em 16.9.1996, foi publicada a Lei Complementar n. 87/96, que introduziu nova disciplina para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS.

2. - É fato, e isto é inolvidável, que a nova lei do ICMS, veio a, efetivamente, trazer inúmeros benefícios aos contribuintes do imposto, mormente para os exportadores, fato este bem explorado pela imprensa à época da publicação da lei. Entretanto, a par dos inúmeros benefícios, a LC 87/96 trouxe, também, inúmeras perplexidades, das quais duas inconstitucionalidades percebidas serão aqui discutidas.

3. - Primeiramente, faz-se necessária uma pequena análise dos benefícios. Tratemos, aqui, daqueles referentes aos exportadores e que são notados, imediatamente, no texto da nova lei complementar. Assim, diante da globalização da economia mundial e da instituição prática do Mercado Comum do Cone Sul (MERCOSUL), abriu-se, para o exportador brasileiro, uma faixa de mercado internacional que era dificilmente explorada.

4. - Isto porque a antiga legislação do ICMS praticamente inviabilizava qualquer participação do exportador brasileiro naquele mercado. O princípio positivo da não cumulatividade do ICMS, pelo qual se evita a agregação pertinente do imposto nos preços das mercadorias a cada operação de sua circulação (o conhecido efeito cascata do imposto), e o que estatui, ainda, que o imposto pago em uma operação de circulação de mercadorias ou serviços deverá ser compensado com o que será pago nas operações seguintes, surpreendentemente, estava prejudicando os exportadores. Com vistas a compensar o imposto que já fora pago, os exportadores o repassavam ao preço do produto a ser exportado, encarecendo-o no mercado internacional e evitando qualquer espécie de concorrência.

5. - O que ocorria era o que se costuma chamar de "exportação de imposto", em que os consumidores finais dos produtos, no exterior, pagavam o imposto embutido nos preços finais das mercadorias. Aliás, os consumidores finais dos produtos, no mercado inter-

no, sempre pagam o imposto embutido no preço das mercadorias, ilustrando o fato de que a não cumulatividade do imposto será arcada, finalmente, pelos consumidores, que não poderão compensá-lo, por inexistir próxima operação de circulação.

6. - A nova lei, entretanto, eliminando a exportação de mercadorias da incidência do ICMS, previu o crédito do imposto pelo exportador. Assim, na operação de circulação exatamente anterior à exportação, o exportador credita-se do imposto devido, isto é, o exportador retém o valor, a maior, advindo do somatório de todas as mercadorias tributadas, que entraram em seu estabelecimento, menos o somatório de todas as mercadorias tributadas que saíram, podendo, conseqüentemente, exportar suas mercadorias para o mercado externo com preços que permitam a competitividade. Aqui, não mais ocorre o repasse daquele crédito, para a operação posterior, como imposto a ser cobrado. É uma perfeita alavanca às exportações porque rechaça, de vez, a "exportação de impostos".

7. - Assim, os industriais e comerciantes obtiveram justas vantagens com a nova lei, além dos trabalhadores, que terão mais espaço no mercado de trabalho, uma vez que as empresas poderão investir mais, gerando renda e novos empregos. Ainda ganharam os consumidores, que apesar de continuarem arcando com um imposto embutido no preço das mercadorias, poderão perceber uma redução de preços, necessariamente, por outras vantagens concedidas aos contribuintes do ICMS, principalmente comerciantes e industriais. De maneira geral, são estes alguns dos estímulos para o desenvolvimento de nosso mercado, interno e externo, trazidos pela LC 87/96.

8. - Entretanto, e infelizmente, a par de todos os benesses - e aqui está o objetivo primordial deste artigo - , a nova lei do ICMS está fadada à completa nulidade, pois elenca dispositivos de tamanha imprecisão técnica e contém, ainda, tamanhas perplexidades, como já dito, que nos faz duvidar de sua constitucionalidade, o que será debatido a seguir.

9. - Em primeiro lugar, chama a atenção o disposto nos artigos 32 e 36 da nova lei do ICMS. Estes artigos tratam da data de início da vigência da lei. O último dispõe acerca da "vacatio legis" existente para a efetiva vigência da lei complementar em questão e, o primeiro, sobre hipóteses em que a nova lei passou a ter vigência imediata, a partir de sua publicação.

10. - Entendemos ser absolutamente inconstitucionais esses artigos, diante do exame que se faz do artigo 150, III, "b", da Constituição, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Por sinal, a inconstitucionalidade salta aos olhos. Senão, vejamos.

11. - A LC 87/96 foi publicada em 13.9.1996 e passou a ter vigência neste mesmo ano, neste mesmo exercício fiscal, em patente afronta ao princípio da anterioridade da lei tributária (consubstanciado na já mencionada alínea "b", e, também, na alínea "a", do inciso III, do artigo 150, da Constituição), princípio este consectário da legalidade tributária e da segurança que devem permear a ordem jurídica.

12. - Os que assim não entendem poderiam argumentar no sentido de que o que a Constituição quer evitar, realmente, é a criação de novo tributo, no caso, imposto. Isto porque a Constituição utilizou-se, no artigo 150, III, "b", dos termos "instituído ou aumentado". Para eles, então, o princípio da anterioridade não se aplicaria à nova disciplina do ICMS, uma vez que este imposto já é conhecido. Ademais, poderiam, ainda, prosseguir no raciocínio de que a Constituição quer evitar, por outro lado, o aumento do imposto, o que não teria sido disposto pela nova lei.

13. - Entretanto, com a devida vênia, tais argumentos não merecem prosperar. Primeiro, porque o princípio da anterioridade não pode ser restringido à interpretação literal do texto constitucional. Com efeito, a LC 87/96 alterou a antiga disciplina do ICMS, modificando-o, prevendo novas formas de compensação do imposto (um benefício, sem dúvida), dispondo acerca de novos casos de não incidência do imposto. Além disso, criou o absurdo (o que será visto em próximo ponto) de prever novos casos de contribuintes de forma inconstitucional. Assim, tais foram as modificações engendradas que, se fôssemos defender a pronta vigência da referida lei complementar no mesmo ano em que foi publicada, estaríamos aplaudindo a surpresa jurídica, o que seria um atentado ao Estado de Direito.

14. - Entendemos, isto sim, que o princípio da anterioridade deve ser observado para quaisquer hipóteses de alteração, por mínima que seja, em um determinado tributo já existente, mesmo que esta alteração venha a beneficiar considerável parcela da sociedade. Cremos que é este o verdadeiro sentido da anterioridade tributária, até mesmo por interpretação sistemática com o princípio da segurança jurídica, instituído no caput do artigo 5º da Constituição.

15. - Portanto, torna-se inviável a defesa da tese da constitucionalidade da LC 87/96 pela literalidade dos termos "instituído ou aumentado", utilizados, pela Constituição, para consagrar a anterioridade. Por outro lado, a própria Constituição limitou a aplicação do princípio da anterioridade, conforme se depreende do parágrafo 1 do artigo 150, tornando-o relativo a, tão somente, alguns impostos. Nos casos em que o princípio não possa ser aplicado, o ICMS não foi previsto.

16. - Assim, por consequência, é forçoso reconhecer a inconstitucionalidade de toda a LC 87/96, uma vez que os inconstitucionais artigos 32 e 36 tratam de sua vigência.

17. - Em segundo lugar, nas considerações das inconstitucionalidades da LC 87/96, há um específico dispositivo ainda inconstitucional. Trata-se do artigo 4, inciso I, parágrafo único, que prevê, como contribuinte do ICMS, também, a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importa mercadorias, ainda que as destine a consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

18. - Em um primeiro exame do artigo, parece que o mesmo nada mais fez do que obedecer ao comando da alínea "a", inciso XII, do parágrafo 1, do artigo 155 da Constituição, que diz caber, à lei complementar, a definição dos contribuintes do ICMS. Infelizmente, pretendendo exercer a competência que lhe foi dada pela Constituição, a LC 87/96 deturpou-a insanavelmente.

19. - Isto se explica pelas circunstâncias de que o mencionado artigo constitucional deve ser interpretado sistematicamente com o disposto na alínea "a", inciso IX, parágrafo 1º, do mesmo artigo 155, que reza incidir o ICMS "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento...".

20. - A perplexidade que surge quando se examina o artigo 4º, parágrafo único, inciso I, da LC 87/96, é a de se pensar na possibilidade de pessoas físicas ou jurídicas, não comerciantes, serem tributadas pelo

ICMS quando importam mercadorias pelo Correio, prática muito comum atualmente.

21.- Ora, a regra prevista na alínea “a”, inciso IX, parágrafo 1º, do artigo 155 da Constituição, elenca duas possibilidades para a incidência do ICMS em operações de importação de mercadorias: (i) importação de mercadorias para consumo do ESTABELECIMENTO ou (ii) importação de mercadoria para integração ao ativo fixo do ESTABELECIMENTO.

22.- Há, aqui, a necessidade de procedermos, primeiramente, a uma análise semântica do texto constitucional. Quando o texto faz menção à primeira hipótese, isto é, a de importação de mercadorias para consumo, ele não dispôs acerca de quem, ou o quê, consumiria as mercadorias importadas. A resposta somente pode ser dada pela menção, na segunda hipótese, ao termo “estabelecimento”. Ora, a menção constitucional a este termo, leva-nos a raciocinar sobre atividade comercial, seja de pessoa física, seja de pessoa jurídica. Também, leva-nos a raciocinar sobre os três requisitos principais que caracterizam a mercancia: a intermediação (o comerciante é posto entre a produção e a venda), a habitualidade (o profissionalismo) e a finalidade lucrativa.

23.- Deste modo, o ICMS somente pode incidir, em hipótese de importação de mercadorias, sobre o contribuinte comerciante, segundo a interpretação aqui dada ao texto constitucional, o que não poderia ser menosprezado por lei complementar.

24.- Ao que parece, entretanto, a LC 87/96, ampliando as hipóteses de incidência do ICMS em operações de importação, pretendeu tributar a pessoa física, ou jurídica, não comerciante. Aliás, não pode ser outra a intenção da lei complementar, uma vez que o próprio parágrafo único, do artigo 4, foi redigido da seguinte forma: “É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, MESMO SEM HABITUALIDADE:...”. É flagrante a inconstitucionalidade.

25.- Portanto, a hipótese de pessoa física ou jurídica importar mercadorias pelo Correio deve escapar, data venia, à incidência do ICMS, ao contrário do que intentou a LC 87/96, uma vez que a importação de mercadorias por não comerciantes não foi eleita, pela Constituição, como índice razoável de aferição da capacidade econômica para efeitos de incidência do ICMS. O mesmo não ocorre, entretanto, para a importação de mercadorias realizada com intuito comercial, cuja habitualidade é essencial.

26.- A idéia é, até, a de que a LC 87/96 pretendeu alargar a faixa de contribuintes do ICMS para poder, de certa forma, compensar a melhor disciplina dada ao imposto. Se isto é verdade, vislumbra-se mais um ponto favorável à tese da inconstitucionalidade da lei complementar, em comento, por afronta à anterioridade e a segurança jurídica.

27.- A própria LC 87/96, neste ponto, é um pouco contraditória. No “caput” do artigo 4, a lei diz ser contribuinte do imposto “qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade OU em volume que caracterize o intuito comercial...”. Pela utilização, no texto legal, da conjunção “ou”, fica claro que, na hipótese de importação de mercadorias, a não verificação da habitualidade deverá ser suprida, ao menos, pelo intuito comercial.

28.- Ocorre que, como já dito, o intuito comercial depende da habitualidade para ser caracterizado. Aliás, é óbvio que para se interpretar um dispositivo, e considerando o ideal de o legislador sempre se utilizar de perfeita técnica legislativa (o que, no caso, não ocorre), o “caput” de um artigo não pode contrastar com parágrafo do mesmo artigo. Se o parágrafo único, do artigo 4, retira a habitualidade, de certas operações de importação, para tributar não comerciantes, a própria LC 87/96 esvazia suas regras, por não poder existir a outra alternativa de incidência do ICMS, prevista no “caput” do artigo, qual seja: o intuito comercial.

29.- Restando clara, portanto, a intenção da lei em tributar não comerciantes, em operações de importação de mercadorias, e mesmo porque é isto o que vai expresso na lei, totalmente inconstitucional é o disposto no artigo 4, parágrafo único, inciso I.

30.- Assim, diante de tantas inconstitucionalidades até agora verificadas na LC 87/96, cabe a declaração judicial das mesmas pelo bem do nosso ordenamento jurídico. No entanto, isto tende a não acontecer.

31.- O governo ou o Poder Público não alegarão tais inconstitucionalidades em algum caso concreto ou em sede de ação direta de inconstitucionalidade porque tal atitude seria ilógica. O projeto de lei complementar, que deu origem a estas novas regras do ICMS, é de autoria do atual Ministro do Planejamento, principal entusiasta da nova lei no governo.

32.- Os contribuintes, ao lado do restante da sociedade, não alegarão as inconstitucionalidades que verificamos porque são os maiores beneficiados pela nova disciplina do ICMS. É isto o que está acontecendo em termos gerais.

33.- Constata-se, portanto, a veracidade da seguinte afirmativa: uma lei inconstitucional é perfeitamente legítima! O Estado reconhece lei inconstitucional e legítima e a sociedade também. Tanto é verdade que, até hoje, março de 1997, nenhuma inconstitucionalidade foi atribuída à LC 87/96. Aliás, quase não se fala mais na LC 87/96, que tanto foi explorada pela imprensa à época de sua publicação.

.

34.- À nossa compreensão, se esta situação perdurar, infelizmente, estaremos a "constitucionalizar" a hipótese de eficácia de lei inconstitucional. Uma atrocidade à história da humanidade, que criou o Estado Constitucional
