

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

HUDSON COUTINHO HILÁRIO

A REGRA-MATRIZ DO ICMS: UM ESTUDO SOBRE OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS, CUJO ADQUIRENTE SEJA CONSUMIDOR FINAL NÃO
CONTRIBUINTE

CURITIBA

2023

HUDSON COUTINHO HILÁRIO

**A REGRA-MATRIZ DO ICMS: UM ESTUDO SOBRE OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS, CUJO ADQUIRENTE SEJA CONSUMIDOR FINAL NÃO
CONTRIBUINTE**

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso, no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

A REGRA-MATRIZ DO ICMS: UM ESTUDO SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, CUJO ADQUIRENTE SEJA CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE

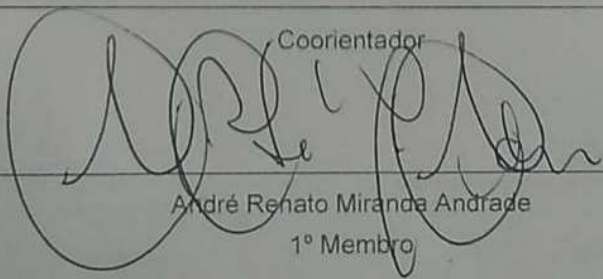
HUDSON COUTINHO HILARIO

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



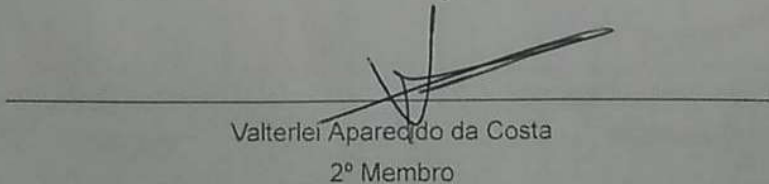
José Roberto Vieira
Orientador

→



Coorientador

André Renato Miranda Andrade
1º Membro



Valterlei Aparecido da Costa
2º Membro

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à minha noiva, Nadya Morais da Silva, por ser a companheira da minha vida. Agradeço também aos meus pais, Josué Lopes Hilário e Raquel Coutinho Hilário, por todo o amor que recebi (e não foi pouco). Agradeço ainda ao meu irmão, Hallyson Coutinho Hilário, a quem devo meu apreço pelo Direito e (ainda mais importante) pelo xadrez. Agradeço ao meu grande amigo Eduardo Schlemm, parceiro de longuíssima data. Agradeço aos professores André Renato Miranda Andrade e Valterlei Aparecido da Costa, pela gentileza de integrarem a banca do presente trabalho. Agradeço ao professor Leandro Franklin Gorsdorf, por todas as lições sobre Direitos Humanos. Agradeço à professora Eneida Desiree Salgado, pelas aulas excepcionais (e foram tantas!). Agradeço, por fim, ao professor José Roberto Vieira, pela solicitude (traço que lhe é inerente) e também pelo rigor acadêmico (sem o qual, sabemos, não é possível crescer intelectualmente).

A todas essas pessoas o meu mais genuíno obrigado!

Não me peça que eu lhe faça uma canção como se deve
Correta, branca, suave, muito limpa, muito leve
Sons, palavras, são navalhas
E eu não posso cantar como convém
Sem querer ferir ninguém

Belchior, Apenas um rapaz latino-americano.

RESUMO

Sabe-se que o desenho institucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é demasiadamente complexo. Sabe-se também que esse imposto representa relevante fonte de receita para os Estados. A conjugação desses dois fatores confere ao ICMS o protagonismo de espinhosos entreveros jurídicos. Em número elevado de vezes, a polarização ocorrerá entre os Estados e os contribuintes. Em outras ocasiões, contudo, são os próprios titulares da competência de instituir o ICMS os responsáveis pelo descompasso. Pois a EC nº 87/2015 foi aprovada para mitigar este último tipo de desacordo. Isso porque, segundo o regramento anterior, somente caberia ao Estado de origem o montante arrecadado a título de ICMS, naquelas operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias cujo adquirente fosse consumidor final não contribuinte. Embora, em um primeiro momento, pareça tratar-se de um evento muito específico, adverte-se que o grau de ocorrência dessa previsão normativa é elevadíssimo. Isso porque, no mais das vezes, trata-se da pura e simples compra e venda pela internet, hábito bastante difundido no Brasil. Nesse sentido, adverte-se: embora esse fenômeno social suscite férteis debates econômicos e também políticos, o presente trabalho propõe-se a analisar esse regramento sob uma lente jurídica, não menos rica e instigante que as outras duas.

Palavras-chave: Regra-Matriz de Incidência Tributária; diferencial de alíquotas; consumidor final não contribuinte.

ABSTRACT

It is known that the institutional design of the Tax on Circulation of Goods and Services is overly complex. It is also known that this tax represents a relevant source of revenue for the States. The combination of these two factors gives to the ICMS the distinction of thorny legal disputes. In a high number of cases, the polarization will occur between the States and the taxpayers. In others, however, the States themselves are responsible for the mismatch. For the EC nº 87/2015 was approved to mitigate this last type of disagreement. This is because, according to the previous regulations, only the State of origin would be entitled to the amount collected under the ICMS in those interstate operations relating to the circulation of goods whose acquirer is a non-contributing final consumer. Although, at a first glance, it may seem to be a very specific event, it is warned that the degree of occurrence of this regulatory provision is very high. This is because, in most cases, it is simply the purchase and sale over the internet, a habit that is quite widespread in Brazil. In this sense, it is warned that, although this social phenomenon raises fertile economic and political debates, the present work proposes to analyze this regulation from a legal lens, no less rich and stimulating than the others two.

Keywords: Tax Incidence Matrix Rule; rate differential; non-taxpaying end consumer.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	09
2.	O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	11
2.1.	INTRODUÇÃO	11
2.2.	A MERCADORIA	13
2.3.	A CIRCULAÇÃO	16
2.4.	A OPERAÇÃO	18
2.5.	O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA	18
3.	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS	20
3.1.	INTRODUÇÃO.....	20
3.2.	A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS.....	22
3.2.1.	Introdução	22
3.2.2.	O Critério Material	23
3.2.3.	O Critério Temporal	24
3.2.4.	O Critério Espacial	25
3.3.	A CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DA REGRA-MATRIZ DO ICMS	26
3.3.1.	Introdução	26
3.3.2.	O Critério Pessoal	26
3.3.2.1.	Introdução	26
3.3.2.2.	O Sujeito Ativo	27
3.3.2.3.	O Sujeito Passivo	27
3.3.3.	O Critério Quantitativo	29
3.3.3.1.	Introdução	29
3.3.3.2.	A Base de Cálculo	29
3.3.3.3.	A Alíquota	31
4.	CONCLUSÕES	33
	REFERÊNCIAS	34

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), genericamente previsto pelo inciso II, do artigo 155, da Constituição, trata-se, em verdade, da aglutinação de, ao menos, cinco impostos diferentes¹. Dizemos que são diferentes porque o que revela a identidade de um tributo é o binômio hipótese de incidência e base de cálculo². Assim, influenciados pelos ensinamentos de CARRAZZA, entendemos que os impostos que compõem o ICMS são aqueles que incidem sobre: (1) as realizações de operações mercantis; (2) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (3) os serviços de comunicação; (4) a produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e (5) a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais³.

Não ignoramos, todavia, de que se trata de posicionamento minoritário na literatura especializada. Há quem, por exemplo, advogue para circunscrever ao ICMS apenas os impostos indicados nos itens (1), (2) e (3)⁴. Por seu turno, os impostos dos itens (4) e (5) estariam contidos no imposto do item (1). Damos destaque também para o posicionamento de ANDRADE, cujo entendimento é o de que o ICMS incide sobre os atos de (1) realizar operações mercantis; (2) prestar serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal; e, por fim, (3) realizar importações de bens de consumo ou de ativo fixo⁵.

Contudo, da classificação proposta por CARRAZZA, interessa-nos apenas aquele imposto relativo às operações mercantis. E, restringindo um pouco mais, daremos especial atenção às operações mercantis interestaduais. Deverão, ainda, envolver consumidores finais não contribuintes. Temos, pois, a precisa delimitação de nosso objeto de estudo.

¹ CRFB, artigo 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 Paulo de Barros CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 69-70.

³ Roque Antônio CARRAZZA, **ICMS**, p. 40.

⁴ Eliud José Pinto COSTA, **ICMS mercantil**, p. 102; Kiyoshi HARADA, **ICMS: doutrina e prática**, p. 21.

⁵ André Renato Miranda ANDRADE, A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, *In*: J. Marins e G. V. Marins, **Direito Tributário Atual**, p. 281.

Ainda na esteira dos ensinamentos de CARRAZZA, entendemos que não faltam aqueles estudiosos que, ao escreverem sobre o ICMS, importam das Ciências Econômicas conceitos para empregá-los na Ciência do Direito⁶. Trata-se, em verdade, de um erro metodológico, que contribui para borrar os contornos que cada Ciência deve conferir ao seu objeto⁷. Assim, advertimos: para o presente trabalho, interessa-nos estudar o ICMS apenas a partir do Direito posto; ainda que utilizemos, para fins didáticos, de dispositivos jurídicos que já foram revogados do ordenamento, porquanto úteis para a melhor compreensão do objeto estudado.

Se, portanto, aqui e acolá, um ou outro conceito relativo ao estudo jurídico do ICMS se alinhar ao de áreas estranhas ao Direito, trata-se, pois, de uma coincidência, tendo em vista que o ponto de partida do estudo jurídico não se confunde com o do estudo econômico, que, por sua vez, também não se confunde com o do estudo contábil e assim por diante⁸.

Entendemos, ademais, que se tratando, o Direito posto, de “...uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas...”, não há outro caminho possível, ao menos em relação ao ICMS, que não seja o de começar pelo texto constitucional⁹. É que a impossibilidade de qualquer outro dispositivo normativo contrariar a Constituição, seja “...em sua letra ou seu espírito...”, faz dela a amálgama responsável pela unidade do ordenamento jurídico¹⁰.

Destacamos, ainda, ao menos mais um motivo relevante para começar o estudo do ICMS a partir da Constituição. É que, na ânsia de estreitar a possibilidade criativa do legislador ordinário, conferiu-se à Constituição um regramento exaustivo sobre o Direito Tributário e, mais especificamente, sobre o ICMS¹¹. Tal medida, excepcional, se comparada a outras Constituições contemporâneas, teve como objetivo conferir segurança jurídica ao contribuinte em relação à sanha do legislador ordinário¹².

⁶ *Ibidem*, p. 27.

⁷ “O real, com a multiplicidade de suas determinações, só é susceptível de uma representação intuitiva, porém aberta para receber inúmeros recortes cognoscitivos” — P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 315.

⁸ “...de um mesmo evento poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; e o economista, o fato econômico. Tudo, portanto, sob a dependência do corte que se quer promover daquele evento” — *Ibidem*, p. 315.

⁹ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 29.

¹⁰ *Ibidem*, p. 30.

¹¹ “...nenhum outro imposto mereceu tanto detalhamento no texto constitucional como o ICMS...” — K. HARADA, **ICMS**: doutrina e prática, p. 20.

¹² Clélio CHIESA, **ICMS — sistema constitucional tributário**: algumas inconstitucionalidades da LC 87-96, p. 31.

Por fim, mas sem prejuízo de outras advertências que constituem os alicerces do raciocínio empregado no presente trabalho, caminhamos para o último ponto desta breve introdução. Determina o texto constitucional, por conta do artigo 155, II, que o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal¹³. O Distrito Federal, sabemos, trata-se de um ente federativo “*sui generis*”, pelo fato da Constituição ter-lhe atribuído tanto competências dos Estados quanto dos Municípios. É certo, contudo, que uma técnica rigorosa — quase sempre preferível — pode ser excedida, quando acompanhada de alguma justificativa plausível. Assim, a fim de simplificar o raciocínio, elegeremos apenas os Estados como detentores da competência de instituir o ICMS. Não que, com isso, o Distrito Federal seja excluído do raciocínio empregado. Pelo contrário. É que o legislador constitucional, ao também conferir ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, não lhe atribuiu nenhum tratamento especial em face dos Estados. Se o fez foi à União, também competente para instituir esse imposto. Contudo, as condições para o exercício desta competência são tão excepcionais que não se vislumbram no horizonte do presente trabalho¹⁴.

2. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

2.1. INTRODUÇÃO

Ainda que acompanhado de bons autores — companhia que torna nossa incursão pelo ordenamento jurídico um pouco mais segura — entendemos que descrever qualquer figura jurídica que integre o Direito posto não é uma tarefa fácil. Isso se deve tanto ao rigor metodológico, que a seriedade nos exige, quanto à imprecisão dos enunciados que serão objeto de nossos estudos¹⁵.

Em verdade, para sermos mais assertivos em nosso juízo, ainda que o fruto do labor legislativo fosse prestigiado por aguçada técnica, assim mesmo, descrever

¹³ CRFB, artigo 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*”.

¹⁴ CRFB, artigo 154. “*A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*”

¹⁵ “...quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas...” — P. de B. CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 151.

a figura jurídica do ICMS continuaria sendo uma tarefa difícil. Nesses termos, a fim de facilitar a investigação, optamos por descrevê-lo a partir de sua gênese, recorrendo, ainda que de sobrevoos, a enunciados de Constituições anteriores à de 1988.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), antecessor do ICMS, foi integrado ao ordenamento pátrio, no seio de uma reforma tributária realizada sem amplo debate, com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 (EC nº 18/65) — ainda sob a vigência da Constituição de 1946 — para substituir o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)¹⁶. Diferente do ICM, o IVC não comportava o regime da não cumulatividade, conferindo-lhe fácil compreensão, mas grande onerosidade¹⁷.

Influenciados pelos ensinamentos de VIEIRA, entendemos que a não cumulatividade não integra a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, razão pela qual não terá nossa atenção no presente trabalho¹⁸.

Originalmente, o ICM, de competência dos Estados, também foi conferido aos Municípios, caracterizando uma bitributação constitucionalmente autorizada, com alíquota cujo teto poderia ser de até 30% da instituída pelo Estado ao qual estaria adstrito¹⁹. Contudo, essa competência municipal foi rapidamente revogada pelo Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966 (EC nº 31/66), sob a contrapartida de que aos Municípios caberiam “...uma participação de 20% no produto da arrecadação do ICM...”²⁰.

Ainda que inicialmente previsto para a Constituição de 1946, o ICM manteve-se presente nas Constituições de 1967 e 1969, sempre com o comando de que incidiria sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Mesmo para o ICMS, na atual Constituição, mantém-se idêntica disposição de palavras²¹. Assim, preservou-se a linha mestra do ICM, mesmo após sucessivas permutas de uma Constituição por outra. Não sem razão, inclusive, a disposição infraconstitucional relativa ao ICM foi recepcionada pela atual ordem jurídica. É certo, contudo, que

¹⁶ Alcides Jorge COSTA, **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 03-04.

¹⁷ *Ibidem*, p. 07.

¹⁸ José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 122-125.

¹⁹ EC nº 18/65, artigo 13. “*Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.*”

²⁰ A. J. COSTA, **ICM...**, *op. cit.*, p. 51-52.

²¹ CRFB, artigo 155. “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias...*”.

muitos regramentos foram alterados, mas os raciocínios jurídicos básicos anteriormente empregados continuam hígidos, de modo que nos servirão como ponto de partida²².

No que consiste, então, realizar operações relativas à circulação de mercadorias? Começemos, pois, por este último termo: mercadoria.

2.2. A MERCADORIA

Em uma primeira aproximação, entendemos por oportuna a disposição de CARVALHO, que diz: “O étimo do termo ‘mercadoria’ está no Latim — mercatura — tudo aquilo que pode ser objeto de compra e venda; o que se comprou para por à venda”²³. E acrescenta, logo em seguida, o caráter móvel da mercadoria, conferindo-lhe a possibilidade de ser fungível — como, por exemplo, um pacote de arroz disponível em prateleira de um mercado — ou infungível — como, por exemplo, uma obra de arte disponível em uma galeria²⁴. Em verdade, a fungibilidade é qualidade jurídica conferida somente às coisas móveis, conforme dispõe o artigo 82 do Código Civil de 2002 (CC/02)²⁵; e já dispunha o artigo 50 do Código Civil de 1916 (CC/16)²⁶. Em sentido análogo, para CHIESA, “O termo mercadoria — juridicamente — compreende as coisas móveis que são colocadas ‘in commercium’”²⁷ (sic). Temos, então, uma primeira noção do que deve ser compreendido por mercadoria: coisa móvel, fungível ou infungível, destinada ao comércio.

Uma segunda noção, extraída, inclusive, do próprio enunciado anterior, é que mercadoria se trata de uma qualidade conferida à coisa. Extrínseca, portanto²⁸. Se, por exemplo, fôssemos proprietários de uma adega, da qual numerosos vinhos são comercializados, e optássemos por retirar de nosso estoque uma das garrafas, para consumir de modo recreativo em nossa residência, essa garrafa de vinho perderia o

²² Geraldo ATALIBA, ICMS: competência impositiva na Constituição de 1988, **Revista de Direito Administrativo**, v. 195, p. 25.

²³ **A regra-matriz do ICM**, p. 204.

²⁴ *Ibidem*, p. 205.

²⁵ CC/02, artigo 85. “São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

²⁶ CC/16, artigo 50. “São fungíveis os móveis que podem, e não fungíveis os que não podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

²⁷ **ICMS...**, *op. cit.*, p. 80.

²⁸ *Ibidem*, p. 81.

caráter jurídico de mercadoria, que lhe é acidental.²⁹ CARRAZZA faz raciocínio semelhante relativo a um tabuleiro de xadrez³⁰.

As terceira e quarta noções que devemos atribuir ao termo “mercadoria” são as de que é preciso habitualidade e intuito de lucro por parte do agente que realiza as operações³¹. Disso, inclusive, não há praticamente esforço cognitivo por parte do intérprete que se depara com o artigo 4º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/96)³².

A quinta e última noção relativa à mercadoria é a de que seja bem corpóreo. Tangível, portanto³³. MACHADO, por exemplo, defende que o conceito de mercadoria não pode ser diverso daquele extraído do Direito Comercial. E, em seguida, valendo-se da cátedra do comercialista RUBENS REQUIÃO, indica que um de seus atributos é a corporalidade³⁴. No mesmo sentido, para CARVALHO, mercadoria é “...coisa móvel, corpórea, que está no comércio...”³⁵. COSTA, inclusive, chega a afirmar que “...esta parte da definição dispensa explicações”³⁶. Esses autores, no entanto, escreveram sobre o conceito de mercadoria ainda sob a vigência do antigo regramento do ICM.

Será, contudo, que o juízo sobre o necessário caráter exclusivamente corpóreo da mercadoria ainda pode ser replicado à luz da Constituição de 1988? Entendemos que sim, mas não se trata de caso que dispense alguma meditação.

Há pouco, defendemos que os raciocínios básicos anteriormente empregados sirvam para que seja possível pôr em marcha a nossa análise sobre o ICMS. Contudo, não nos podemos acanhar, quando verificada a necessidade, na inflexão de caminhos trilhados, ainda que sob o risco de incorreremos no pecado científico do

²⁹ À luz da Filosofia, o termo “atributo”, intrínseco, opõe-se ao de “acidente”, extrínseco. Vejamos, p. ex., os seguintes verbetes: Atributo: “2. *Propriedade essencial de uma substância (oposto a acidente)*”; Intrínseco/Extrínseco: “*Na escolástica, as propriedades intrínsecas são essenciais, pertencem necessariamente ao objeto, enquanto que as extrínsecas são acidentais, contingentes, não pertencendo necessariamente ao objeto*” — Hilton JAPIASSÚ e Danilo MARCONDES, **Dicionário básico de filosofia**, p. 33 e 191, respectivamente.

³⁰ **ICMS**, *op. cit.*, p. 49.

³¹ *Ibidem*, p. 44.

³² LC nº 87/96, 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...*”.

³³ Corpo: “(*lat. corpus*) 1. *Todo objeto material que ocupa um espaço e tem por principais propriedades: a extensão em três dimensões, a impenetrabilidade e a massa*” — H. JAPIASSÚ e D. MARCONDES, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 79.

³⁴ Hugo Brito MACHADO, Hipótese de incidência do ICM, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O fato gerador do ICM**, p. 272.

³⁵ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 205.

³⁶ **ICM...**, *op. cit.*, p. 99.

pedantismo. Assim, são duas as possibilidades que descolariam da compreensão jurídica de mercadoria o caráter necessariamente corpóreo. Antes, porém, observamos que, embora ambas sejam dignas de muita reflexão, não pretendemos e tampouco poderíamos esgotá-las no presente trabalho.

A primeira diz respeito à incidência de ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica, nos termos do § 3º, do artigo 155, da Constituição³⁷. HARADA, por exemplo, vale-se da lição de PEDRO NUNES para definir mercadoria como corpórea ou incorpórea e, em seguida, justifica: "*Ao contrário do atual ICMS, o antigo ICM tributava somente a mercadoria como bem corpóreo. Agora, a energia elétrica é submetida à tributação pelo Estado por meio do ICMS*"³⁸. Aos nossos olhos, contudo, a incidência de ICMS sobre operações com energia elétrica não teve o condão de destituir da mercadoria o caráter corpóreo. No mesmo sentido CARRAZZA: "*...mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material)*"³⁹; e HOHMANN: "*'mercadoria' é o bem móvel e corpóreo que se submete à mercancia*"⁴⁰; e, ainda, ELIUD COSTA: "*...tem-se que mercadoria é bem corpóreo*"⁴¹. CARRAZZA, inclusive, bem observa que "*...a energia elétrica adquire, quando colocada no ciclo econômico-produtivo, 'status' de mercadoria*"⁴². Estamos, pois, diante de um tratamento equivalente, e isso significa que não são ontologicamente iguais, mas que o ordenamento determina que diante de ambas as hipóteses seja conferido o mesmo consequente, a saber: o de carrear pecúnia ao Estado⁴³.

A segunda possibilidade, de discussão mais recente e também mais espinhosa, diz respeito ao fenômeno da "*...desmaterialização de bens que antes eram acessíveis apenas em formato corpóreo*"⁴⁴. No passado, por exemplo, a aquisição de um jogo qualquer de "*video game*" ocorria por meio de mídia física: fita, para os mais antigos, e CD ou DVD, para os ligeiramente mais novos. Hoje em dia, contudo, tornou-se possível, e muito mais comum, adquirir praticamente qualquer

³⁷ CRFB, artigo 155, § 3º. "*À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.*"

³⁸ ICMS..., *op. cit.*, p. 21.

³⁹ ICMS, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁰ Luiz Henrique Guimarães HOHMANN, **ICMS sobre importação regra matriz**, p. 84.

⁴¹ ICMS..., *op. cit.*, p. 116.

⁴² ICMS, *op. cit.*, p. 310.

⁴³ "*...a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: 'entregue dinheiro ao estado'*" — G. ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 21.

⁴⁴ Thiago de Mattos MARQUES, Bens e mercadorias: materialidade como requisito para a tributação do consumo, **Direito Tributário Atual**, v. 40, p. 376.

jogo direto de plataformas digitais. Nesse sentido, reconhecer como válida a incidência de ICMS sobre esta última hipótese implicaria admitir o caráter incorpóreo da mercadoria. Foi nessa esteira, por exemplo, que MELO realizou ligeira, porém significativa, concessão em sua obra. Vejamos o mesmo trecho de duas edições distintas, cujo hiato entre uma publicação e outra é de 22 anos: (1) “‘Mercadoria’ é bem corpóreo da atividade empresarial...”⁴⁵; e (2) “‘Mercadoria’ é bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial...”⁴⁶.

THIAGO MATTOS MARQUES, na mesma linha, diz não ter mais sentido conferir ao conceito de mercadoria o caráter exclusivamente intrínseco de coisa corpórea, uma vez que “...a realidade se impôs...” (sic)⁴⁷. Trata-se, aos nossos olhos, de argumento sensível à fluidez das relações sociais. Para nós, contudo, “O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias.”⁴⁸; tendo em vista o seu “...determinismo artificial”⁴⁹. Assim, considerando que nosso propósito é o de construir a significação jurídica de mercadoria, será ao ordenamento que voltaremos nossa atenção, coletando e organizando seus dados. Não entendemos, portanto, ser possível destituir da mercadoria seu caráter corpóreo, a despeito de alguma imposição da realidade. Até mesmo porque nada impede que, amanhã ou depois, o legislador constitucional, e somente ele, observando critérios formais e materiais, modifique o ordenamento jurídico para que seja possível extrair dessa nova redação o entendimento de que mercadoria seja bem incorpóreo⁵⁰.

2.3. A CIRCULAÇÃO

Voltemos agora a nossa atenção ao termo “circulação”, que está inserido, como já vimos, no seguinte enunciado: “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”. No que consiste, pois, circular uma mercadoria? É possível que alguém pouco familiarizado com o Direito, e, em especial, com o Direito Tributário,

⁴⁵ José Eduardo Soares de MELO, **ICMS: teoria e prática**, 2. ed., p. 18.

⁴⁶ *Ibidem*, 14. ed., p. 17.

⁴⁷ Bens..., *op. cit.*, p. 393.

⁴⁸ G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 23.

⁴⁹ “A lei natural (científica) traduz, por si, um determinismo real; enquanto que a lei jurídica impõe um determinismo artificial” — Alfredo Augusto BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 77.

⁵⁰ “Os fundamentos, razões e finalidades que justificam esta ou aquela orientação da lei não são, em si, preocupação do jurista senão enquanto traduzidos em normas” — G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 28.

interprete como sendo a circulação física da mercadoria. Trata-se, em verdade, de tese simpática aos Estados, por implicar o alargamento da hipótese de incidência do ICMS⁵¹.

Já vimos, ao longo do trabalho, que não podemos, ao menos em uma investigação científica séria, importar, de áreas estranhas ao Direito, conceitos cuja construção de significado deve ocorrer dentro do universo jurídico⁵². Pois com o termo circulação não é diferente. Então, para nós, circular uma mercadoria, em termos jurídicos, significa mudar o seu titular⁵³. Na mesma linha, para ATALIBA, “*Não há identidade entre circulação física ou econômica (inapreensível juridicamente) e circulação jurídica. Tanto é assim que, juridicamente, os imóveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo*”⁵⁴.

Qual seria, contudo, o perigo de empregar a noção física de circulação em prejuízo da de troca de titularidade? Pois voltemos ao exemplo da adega de vinho. Em um cenário de prosperidade econômica, é bastante comum, e até mesmo desejável, que os empresários expandam seus negócios. Então, imaginemos que a estrutura de que dispomos, embora bastante boa, já não consiga mais dar conta de armazenar a quantidade de mercadorias de que precisamos dispor para o bom funcionamento de nosso negócio. Nesse cenário, optamos por nos mudar para o prédio logo em frente, do outro lado da rua, que é maior e mais bem estruturado. Assim, fisicamente, não há quem negue que as mercadorias circularam, ainda que poucos metros. Mas houve a incidência do ICMS? É certo que não, embora, como dito anteriormente, seja tese simpática aos Estados. Em uma anedota, conta ATALIBA que o ex-Ministro do STF, ALIOMAR BALEEIRO, ao se deparar com questão análoga, argumentou que caso a tese “...fosse aceita, seriam tributáveis as saídas de bens retirados por ladrões, por bombeiros, em caso de incêndio e pelos funcionários de empresa de mudança”⁵⁵. Adiante investiguemos o termo operação, “...não menos importante...”, no entendimento de COSTA⁵⁶.

⁵¹ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 63.

⁵² “Uma entidade do mundo do direito não pode ter propriedades não jurídicas. A confusão entre o pré-jurídico e o jurídico só pode conduzir a perplexidades e terríveis errôneas” (sic) — G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 39.

⁵³ “...‘circulação’, juridicamente falando, detém o sentido de mudança de titularidade, sendo absolutamente irrelevantes as circulações de caráter físico (econômicas) para efeito de incidência do ICMS” — L. H. G. HOHMANN, **ICMS sobre importação**: regra-matriz, p. 82.

⁵⁴ ICMS..., *op. cit.*, p. 27-28.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 28.

⁵⁶ **ICM...**, *op. cit.*, p. 89.

2.4. A OPERAÇÃO

A operação trata-se da “...prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade)”⁵⁷. Ou, ainda, nas palavras de CARVALHO: “...exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias”⁵⁸. Assim, por exemplo, a compra e venda ou, ainda, a doação. Para ATALIBA, inclusive, os termos “mercadoria” e “circulação” são meros atributos adjetivos ao de operação; modificando-o, é verdade, mas ao mesmo tempo exercendo papéis secundários⁵⁹. É certo, claro, que não haverá incidência de ICMS sem a reunião desses três termos⁶⁰. Mas foi, sobretudo, ao fenômeno da operação — transmissão de posse ou propriedade — que o legislador constitucional pinçou como dado da realidade e o transformou em fato jurídico — de modo que, realizado como antecedente, surgisse como seu conseqüente a obrigação de entregar dinheiro ao Estado⁶¹.

2.5. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Até aqui, vimos que o ICMS se trata, em certo sentido, de imposto velho com roupa nova⁶². Também realizamos o exercício cognitivo de decompor o enunciado “realizar operações relativas à circulação de mercadoria” para, em seguida, vencer, um a um, três de seus elementos. Realizemos, pois, novas cisões em nosso objeto de trabalho. Assim, da mesma forma que optamos por estudar as mercadorias em detrimento dos serviços, marginalizando a última letra da sigla ICMS, cabe-nos afastar da imaginação as operações adstritas a apenas um Estado, operações internas. Ocuparemos nossa atenção com as operações interestaduais, isto é, aquelas que envolvem dois Estados, o de origem e o de destino. E, entre as

⁵⁷ J. E. S. de MELO, Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS, In: J. E. S. de MELO e L. PAULSEN, **Impostos: federais, estaduais e municipais**, p. 339.

⁵⁸ **A regra-matriz...**, op. cit., p. 170.

⁵⁹ “Era a ‘operação’ — e apenas esta — o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são conseqüências (e meros aspectos adjetivos) da operação tributada” — ICMS..., op. cit., p. 25.

⁶⁰ “Não são todas as operações que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias” — R. A. CARRAZZA, **ICMS**, op. cit., p. 43.

⁶¹ “Desejando tributar determinada operação econômica, [o legislador] escolhe um determinado fato jurídico (que é um signo presuntivo da existência daquela operação econômica) para constituir a hipótese de incidência...” — A. A. BECKER, **Teoria...**, op. cit., p. 84.

⁶² A. R. M. ANDRADE, **A regra-matriz...**, op. cit., p. 268.

operações interestaduais, interessam-nos apenas aquelas que envolvem consumidores finais não contribuintes.

Assim, para facilitar a compreensão, recorreremos novamente ao exemplo do comércio de vinho. Imaginemos que um de nossos habituais clientes, em vez de deslocar-se até a loja para adquirir alguma de nossas garrafas, resolve fazê-lo no conforto de seu lar, por meio da internet e com outro comerciante. Imaginemos ainda que, nessa compra, o comerciante de vinho responsável pela operação seja oriundo de outro Estado. Pois a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015 (EC nº 87/15) tratou justamente disso: operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias, envolvendo adquirente consumidor final não contribuinte. Nessas operações, é comum que aquele que adquira a mercadoria seja pessoa física. Mas também pode não o ser, como, por exemplo, escritórios de advocacia ou partidos políticos.

De modo diverso, em operações interestaduais, o adquirente somente seria contribuinte de ICMS se fosse produtor, industrial ou comerciante⁶³. E, sendo contribuinte, poderia ou não ser consumidor final. Imaginemos, por exemplo, que parcela das garrafas de vinho que adquirimos para disponibilizar em nosso comércio seja fornecida por produtor de outro Estado. Temos, nesse caso, uma operação interestadual envolvendo adquirente contribuinte que não é consumidor final. Contudo, se, por exemplo, a operação interestadual fosse para repor alguma prateleira qualquer em nosso estabelecimento, teríamos uma operação interestadual relativa à circulação de mercadoria envolvendo adquirente contribuinte consumidor final. Isso porque, para nós, a prateleira seria destituída dos atributos indispensáveis de uma mercadoria, conforme já visto anteriormente.

No que, então, a EC nº 87/15 inova em relação à redação anterior? Para nós, importam apenas aquelas operações relativas à circulação de mercadorias envolvendo consumidores finais não contribuintes. E, conforme entendimento que se extrai de leitura da redação pré-EC nº 87/15, nessas operações, somente o Estado de origem ingressaria no polo ativo da relação jurídica tributária, de modo que seria titular de prestação pecuniária calculada a partir de alíquota interna de seu próprio Estado⁶⁴. Da leitura da nova redação, contudo, extrai-se o entendimento de que o

⁶³ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 47.

⁶⁴ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”.

ICMS pago decorrente dessas operações será destinado ao Estado de origem, titular da alíquota interestadual, e ao Estado de destino, titular da diferença entre a alíquota interna de seu próprio Estado e a interestadual⁶⁵. Assim, de um ponto de vista prático, para o contribuinte, não haverá, em tese, aumento da carga tributária, tendo em vista a uniformidade a que as alíquotas internas estão sujeitas entre os próprios Estados. Contudo, do ponto de vista normativo, foco de nossa atenção, o que ocorre é uma bitributação constitucionalmente autorizada, tendo em vista que um mesmo fato jurídico tributário estaria submetido a duas exações: aquela que incide por norma editada pelo Estado de origem e aquela que incide por norma editada pelo Estado de destino⁶⁶. No ponto a seguir, nosso esforço será o de esmiuçar o novo regramento com que a EC nº 87/15 nos brindou, bem como também em relação à Lei Complementar nº 190, de 04 de janeiro de 2022 (LC nº 190/22), que a disciplinou.

3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

3.1. INTRODUÇÃO

O que é, pois, a regra-matriz de incidência tributária? A fim de compreendê-la satisfatoriamente, entendemos necessária uma investigação a partir de lições elementares, de modo a mitigar os riscos de cairmos em vícios de raciocínio. O Direito Tributário, sabemos, não se diferencia substancialmente das demais áreas do Direito Positivo⁶⁷. Nesses termos, a apreensão de seus conceitos não lhe confere autonomia alguma que não a de finalidade didática⁶⁸. Se assim não fosse, seria-nos inviável, por exemplo, entender quais os limites do critério espacial do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sem recorrer ao Direito Urbanístico; e, de igual modo, não seria possível entender as hipóteses de crimes contra a Ordem Tributária recorrendo exclusivamente ao Direito Penal. Assim — diferentemente do que

⁶⁵ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

⁶⁶ “...bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas...” — R. A. CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 669.

⁶⁷ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 117.

⁶⁸ P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 54 *et seq.*

defendem alguns⁶⁹ — não pensemos que apenas o Direito Tributário careça de autonomia, mas, em verdade, todos os ramos do Direito⁷⁰; porquanto somente este, o Direito, é verdadeiramente autônomo. Isso porque o Direito Positivo é, “*per se*”, um sistema, cuja condição de existência é a unidade⁷¹. Sua partes menores podem ser parcialmente apreendidas, mas jamais apartadas do todo⁷².

Se, inclusive o Direito Tributário não pode ser encarado como autônomo, senão, como explicado, por finalidade didática, tampouco a estrutura lógica de suas normas se diferencia da das demais áreas do Direito⁷³. Uma norma jurídica, sabemos, nunca se confundirá com os textos do Direito Positivo, meros suportes físicos⁷⁴; pois se trata de fruto do exercício cognitivo do intérprete⁷⁵.

Em sua estrutura lógica, qualquer norma do Direito será formulada segundo um juízo hipotético, muito semelhante, por sinal, a uma lei natural. Ocorre, contudo, que esta é regida pelo princípio da causalidade, ao passo que aquela pelo princípio do dever ser ou da imputação⁷⁶. Assim, por exemplo, em determinadas condições, se elevarmos a temperatura da água até 100° C haverá ebulição (princípio da causalidade). Por outro lado, um comportamento juridicamente prescrito não será necessariamente realizado apenas porque congregados todos os elementos prévios de sua hipótese (princípio do dever ser ou da imputação)⁷⁷. Dessa forma, para a lei natural temos: “*se A, então B*”; ao passo que para a norma jurídica temos: “*se A, então deve ser B*”⁷⁸.

Compreendida a norma jurídica de um ponto de vista sintático — isto é, na relação de signos com outros signos — cabe-nos a compreensão semântica — isto é, na relação dos signos com seus significados — e assim teremos: “*...o termo precedente descreve uma possível situação fática, enquanto o conseqüente*

⁶⁹ K. HARADA, **Direito financeiro e tributário**, p. 17-18.

⁷⁰ “A autonomia do Direito Tributário é um problema falso e falsa e a autonomia de qualquer outro ramo do Direito Positivo” — A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 31.

⁷¹ “...sistema como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade)” — J. R. VIEIRA, A noção de sistema no direito, **Revista de Direito UFPR**, v. 33, p. 55.

⁷² Unidade: “1. Em sentido próprio, o que é necessariamente uno. Inclúisirel: ou no sentido de ser desprovido de partes ou de suas partes serem inseparáveis da totalidade e inseparáveis entre si” (*sic*) — Nicola ABBAGNANO, **Dicionário de filosofia**, p. 979.

⁷³ Valterlei Aparecido da COSTA, **Ensaio para uma teoria trilógica do tributo**: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento, p. 55.

⁷⁴ “...os enunciados pertencem à plataforma da literalidade textual, suporte físico de significações...” — P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 160.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 49.

⁷⁶ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 57; V. A. da COSTA, **Ensaio...**, *op. cit.*, p. 40.

⁷⁷ José Souto Maior BORGES, **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica, p. 4.

⁷⁸ P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 306.

*prescreve uma relação entre sujeitos-de-direito como efeito daquela ocorrência...*⁷⁹. Já de um ponto de vista dinâmico, em complemento ao ponto de vista estático, único até agora analisado —, incluiremos também no raciocínio o fenômeno da incidência. Assim, quando preenchidos todos os critérios do suporte fático, aquele evento ingressará no mundo do Direito como fato jurídico tributário, atingido que foi pelo fenômeno da incidência, cujo condão foi de atribuir a quem lhe deu causa o dever ser do consequente normativo⁸⁰. Porém, frisamos: somente será assim se preenchidos concomitantemente todos os critérios do suporte fático.

Caminhando adiante, para sairmos do geral, normas jurídicas, e entrarmos no particular, normas jurídicas tributárias, podemos dizer que muitas são as suas possíveis classificações⁸¹. Uma, de que lançaremos mão, alinhada que está com os objetivos de nosso trabalho, é a do “...critério do **grupo institucional a que pertencem...**”, sendo três as suas espécies.⁸² São elas: (1) “...normas que demarcam princípios”; (2) “...normas que fixam outras providências administrativas”; e (3) “...normas que definem a incidência do tributo”.⁸³ Quase inesgotáveis são as duas primeiras, sobretudo se comparadas às terceiras. Assim, chamaremos aquelas de normas tributárias em sentido amplo e estas de normas tributárias em sentido estrito ou regras-matrizes de incidência tributária.⁸⁴

3.2. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

3.2.1. Introdução

Na presente etapa do trabalho já nos é acessível a compreensão de que não são exatamente todos os enunciados do ordenamento jurídico relativos ao ICMS que nos interessam, mas somente aqueles que contribuam para montarmos a regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente em relação às operações relativas à circulação de mercadorias cujo adquirente seja consumidor final não contribuinte. Procuramos, pois, “...o arcabouço lógico da regra-padrão, o mínimo

⁷⁹ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 57.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 58.

⁸¹ P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 306.

⁸² J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 59.

⁸³ P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 306-307.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 307.

*normativo, a unidade irredutível que define a incidência tributária*⁸⁵. Não quer dizer, contudo, que deixaremos de lado uma compreensão sistêmica da qual esses enunciados façam parte, mas tão somente que serão apartados dos demais para que, uma vez ordenados, contribuam para a construção de uma proposição normativa⁸⁶.

Falávamos, ademais, sobre o necessário preenchimento de todos os critérios previstos no antecedente para que, uma vez congregados, irrompesse, pelo fenômeno da incidência, um laço jurídico adstrito aos critérios do consequente normativo. Nesses termos, se a hipótese de incidência tributária for composta, por exemplo, “...por 100 elementos e apenas 99 ocorrerem, nada existirá de relevante para o Direito”⁸⁷.

Vejamos, pois, cada um dos critérios que compõem a hipótese de incidência tributária do ICMS, a fim de que seja possível compreender nosso objeto de estudo.

3.2.2. O Critério Material

De início, importa-nos diferenciar o critério material da própria hipótese de incidência. Tarefa que, embora pareça simples, fez muitos estudiosos do Direito Tributário caírem em erro⁸⁸. Para nós, no entanto, por estarmos acompanhados de bons autores, será deveras facilitada. Não podemos, portanto, confundir a parte com o todo, até mesmo por trabalharmos “...com entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações”⁸⁹.

Assim, o critério material não será “...a descrição objetiva do fato...”, já que, para tanto, imprescindível também a inclusão dos elementos espaço e tempo⁹⁰. Em verdade, o critério material será sempre um comportamento de dar, como, por exemplo, doar ou vender; um fazer, como, por exemplo, prestar serviço; ou, ainda, um ser, como, por exemplo, ser proprietário⁹¹. Esse comportamento será descrito por um verbo de “...predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um

⁸⁵ *Ibidem*, p. 581.

⁸⁶ “...os vários elementos da mensagem legislativa são pinçados, ordenados, harmonizados e apresentados, verbalmente, como uma proposição normativa” — *Idem*, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 100.

⁸⁷ *Idem*, **Teoria da norma tributária**, p. 84.

⁸⁸ *Idem*, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 103.

⁸⁹ *Idem*, **Curso...**, *op. cit.*, p. 337.

⁹⁰ *Idem*, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 75.

⁹¹ E. J. P. COSTA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 138.

complemento”⁹². Também não poderá ser “...da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance”⁹³.

Consideremos, pois, nosso critério material como o ato de “realizar operações relativas à circulação de mercadorias.” Então, tomemos como núcleo do complemento o substantivo operações, de modo que os termos “circulação” e “mercadorias” lhes confirmem meras funções adjetivas, conforme explicamos anteriormente. Também explicamos que — embora cada termo tenha “...sua função lógica e seu sentido orgânico”⁹⁴ — conferir protagonismo ao vocábulo circulação, em prejuízo ao de operações, comprometeria o correto sentido atribuído ao enunciado⁹⁵. A bem da verdade, diferentemente do que fizemos anteriormente, poderíamos vencer aqui cada um dos vocábulos “operações”, “circulação” e “mercadorias”, embora isso implicasse o sacrifício de uma charmosa introdução histórica.

3.2.3. O Critério Temporal

O critério temporal, presente no suposto da regra-matriz de incidência tributária, nos oferece a aptidão “...para saber, 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...”⁹⁶. Acontece, contudo, que o legislador frequentemente lança mão de linguagem confusa⁹⁷. Assim, o critério temporal nem sempre será de fácil apreensão, conferindo ao intérprete a tarefa de procurá-lo nas dobras do texto positivo⁹⁸.

No caso do ICMS, por tamanha confusão, o legislador ordinário atribuiu ao critério temporal o condão da própria hipótese de incidência tributária⁹⁹; que é, inclusive, inadequadamente chamada de “fato gerador”¹⁰⁰. “Mas se existe chance de

⁹² P. de B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 339.

⁹³ *Ibidem*, p. 338.

⁹⁴ *Idem*, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 167.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 162-163.

⁹⁶ *Idem*, **Curso...**, *op. cit.*, p. 344.

⁹⁷ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 72.

⁹⁸ P. de B. CARVALHO. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 82.

⁹⁹ LC nº 87/96, 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”.

¹⁰⁰ “...já que alude simultaneamente a duas realidades inconfundíveis: a descrição hipotética do fato (uma abstração) e o próprio evento (algo concreto)” — J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 61.

perdão para o legislador, não se pense em absolver o estudioso que se entrega à literalidade textual...”, por admitir que a simples saída da mercadoria seja suficiente para que surja uma obrigação tributária¹⁰¹. Se assim fosse, teríamos sobrevalorizado o vocábulo “circulação” em face dos demais.

Assim, a regra geral conferida às operações internas é a da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, nos termos do inciso I, do artigo 12, da LC nº 87/96. Ocorre, contudo, que estudamos as operações interestaduais que envolvem consumidores finais não contribuintes. Nesse caso, o legislador fez a manutenção da regra geral, nos termos do inciso XVI, do artigo 12, da LC nº 87/96.¹⁰² É claro que, conforme já apontamos, a pura e simples saída da mercadoria não basta, sendo necessário que o critério temporal esteja acompanhado dos demais critérios da hipótese de incidência tributária¹⁰³.

3.2.4. O Critério Espacial

Dizíamos, há pouco, que o legislador ordinário, por sua linguagem pouco precisa, e, às vezes, até mesmo confusa, nem sempre facilitará a tarefa do intérprete que se lança a apurar o critério temporal dos textos positivos. Pois com o critério espacial não é diferente¹⁰⁴. Esse critério, para nós, “...possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território.”¹⁰⁵

Ademais, influenciados pelos ensinamentos de CARVALHO, entendemos ser possível cindir o critério espacial em três espécies. A primeira delas diz respeito a critérios espaciais que delimitam locais específicos, como, por exemplo, repartições aduaneiras para o Imposto de Importação (II). A segunda, por sua vez, dirá respeito a “...intervalos territoriais, extensos e dilatados, dentro dos quais, em qualquer um de seus pontos, pode efetivar-se o evento”¹⁰⁶. Temos, por exemplo, o IPTU, cujo critério espacial ficará adstrito somente à área urbana dos Municípios. Por fim, a terceira espécie de critério espacial é aquela que poderá ocorrer em qualquer lugar, desde

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 102.

¹⁰² LC nº 87/96, artigo 12. “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.”

¹⁰³ L. H. G. HOHMANN, *ICMS...*, *op. cit.*, p. 89.

¹⁰⁴ P. de B. CARVALHO. *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 217.

¹⁰⁵ J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 63.

¹⁰⁶ *Curso...*, *op. cit.*, p. 341.

que coincida “...com o campo de vigência territorial da lei”¹⁰⁷. Como exemplo desta última espécie temos o ICMS.

Nesse caso, importa-nos apontar que, embora diga respeito à incidência de duas normas, a hipótese de incidência tributária de ambas são idênticas, razão pela qual nos é facilitada a tarefa de estudá-las juntas.

3.3. A CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DA REGRA-MATRIZ DO ICMS

3.3.1. Introdução

Uma breve síntese do que já vimos até aqui nos faz afirmar que o comerciante, industrial ou produtor que deu azo ao fato jurídico tributário, por realizar operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias cujo adquirente seja consumidor final não contribuinte, ficará envolto de duas relações obrigacionais, irrompido que foi pela incidência, gerando o dever ser do mandamento normativo, que é o de carrear dinheiro aos Estados de origem e destino. Daqui em diante, para completar o estudo da regra-matriz de incidência tributária, investigaremos o conseqüente normativo. A saber, os critérios pessoal e quantitativo. Este composto por base de cálculo e alíquota e aquele pelos sujeitos ativo e passivo. Vejamos primeiro o critério pessoal.

3.3.2. O Critério Pessoal

3.3.2.1. Introdução

De acordo com CARVALHO, trata-se de critério, por meio do qual, “...podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto”¹⁰⁸. Ocorre que, mais do que isso, ensina-nos o autor que as relações jurídicas são marcadas pela “‘desigualdade subjetiva do Direito’ em contraposição à ‘igualdade objetiva’”¹⁰⁹. Significa dizer que, ao menos no que diz respeito ao laço jurídico que liga ambos os sujeitos, um terá

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 341.

¹⁰⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 98-99.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 38.

proeminência sobre o outro. Daí por que sujeitos ativo e passivo. Este por prestar e aquele por exigir.

3.3.2.2. O Sujeito Ativo

O sujeito ativo será, na maior parte das vezes, aquela pessoa jurídica de direito público interno que detém a competência para instituir o tributo. Nada impede, contudo, que outra pessoa física ou jurídica figure no polo ativo da relação obrigacional. É o caso, por exemplo, dos tributos parafiscais, como os de entidade de classe, “...em que se requer necessária a indicação expressa e inequívoca da pessoa titular do direito de exigir o tributo”¹¹⁰. Assim, advertimos: embora no caso do ICMS os Estados figurem nos dois papéis, não há necessária coincidência entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Esta poderá ser atribuída a qualquer pessoa, desde que reúna as “...credenciais para integrar a relação jurídica”¹¹¹. Aquela, por sua vez, jamais poderá ser delegada, determinada que foi pelo próprio texto constitucional¹¹².

3.3.2.3. O Sujeito Passivo

Antes de vencermos propriamente o tópico relativo ao sujeito passivo, entendemos ser oportuna a realização de uma breve digressão. Já dissemos, logo no início, que uma das premissas que fundamentam o presente trabalho é que o estudo do Direito, como ordem normativa escalonada, esgota-se dentro do próprio universo jurídico. Assim, importar de outras áreas conceitos ou classificações pré-concebidas significa não conferir à Ciência do Direito a seriedade que merece.¹¹³

Dessa forma, não comungamos com aqueles que sejam adeptos da cisão entre contribuintes de direito e de fato, classificação oriunda das Ciências Econômicas. Conforme esse entendimento, alguns tributos seriam indiretos, como o ICMS, por possuírem repercussão econômica, uma vez que aquele que dá azo ao fato jurídico tributário (contribuinte de direito) repassaria ao consumidor final o ônus

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 99.

¹¹¹ *Idem*, **Curso...**, op. cit., p. 281.

¹¹² *Ibidem*, p. 383 et seq.

¹¹³ “Há uma ideia, um tanto acrítica, de que mais é melhor. Afinal, se você pode estudar um objeto por vários ângulos, por que faria isso por um só?” — V. A. da COSTA, **Ensaio...**, op. cit., p. 33.

da exação (contribuinte de fato)¹¹⁴. Não se trata, inclusive, de entrevero novo. BECKER já havia advertido que qualquer tributo gera repercussão econômica¹¹⁵. Se assim não fosse, implicaria admitirmos, por exemplo, que o empresário não equacionaria o valor de suas mercadorias às exações do IPTU, do IR ou de quaisquer outras que incidam sobre suas atividades econômicas e mitiguem seus ganhos.

É bem verdade que, em algumas hipóteses, o legislador condicionou a restituição da exação, quando recolhida indevidamente, à anuência do adquirente da mercadoria ou da prestação do serviço. E, mesmo que nos afastemos de uma crítica (não propriamente jurídica) de que se trata de medida que visa dificultar o acesso do sujeito passivo àquele valor pago indevidamente, ainda assim essa cisão de contribuintes confere pouco ou nenhum proveito para uma reflexão jurídica elevada. Isso porque somente poderá ser adjetivado como contribuinte aquela pessoa que, por força de lei, vê-se amarrada em um vínculo jurídico que lhe determina carrear dinheiro ao Estado. E se o faz é porque o próprio Direito dota-se de instrumentos coativos¹¹⁶. Isso posto, avancemos para o que verdadeiramente importa.

Entendemos por sujeito passivo da relação tributária aquela pessoa “...*física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal*”¹¹⁷. Contudo, se, por um lado, basta-nos analisar a legislação para apurar previamente quem será o sujeito ativo da relação jurídica tributária, por outro, não nos é possível repetir o mesmo exercício em relação ao sujeito passivo¹¹⁸. É que, embora entendamos que somente figurará neste polo comerciante, industrial ou produtor, ou quem lhe faça as vezes¹¹⁹, para que isso aconteça é necessário que pessoa física ou jurídica realize o fato jurídico tributário, de modo que a incidência irá arrastá-la às projeções do mandamento normativo, mais especificamente à relação obrigacional¹²⁰.

Muitas vezes, “...*a regra não vai além de munir-nos com parâmetros, que deveremos aplicar às circunstâncias de fato para descobrir quem ocupa o polo*

¹¹⁴ Adolpho BERGAMINI. **ICMS**: coleção curso de tributos indiretos, p. 09.

¹¹⁵ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 568 *et seq.*

¹¹⁶ “*Traço característico do Direito, a coatividade é exercida nele, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade.*” *Idem*, **Curso...**, *op. cit.*, p. 596.

¹¹⁷ *Idem*, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 100.

¹¹⁸ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

¹¹⁹ “...*para fins de tributação por meio de ICMS, as noções de ‘comerciante’, ‘industrial’ ou ‘produtor’ adquirem uma dimensão maior que as dadas pelo direito civil ou pelo direito comercial.*” R. A. CARRAZZA, **Curso**, *op. cit.*, p. 45.

¹²⁰ G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 43.

*negativo da relação*¹²¹. Trata-se, entendemos, do caso do ICMS. Isso porque tanto a Constituição quanto a LC nº 87/1996 escolheram não explicitar a categoria de pessoas passíveis de realizar o fato jurídico tributário. Opção diferente foi feita pelo legislador da Constituição de 1969¹²².

3.3.3. O Critério Quantitativo

3.3.3.1. Introdução

Entendemos por critério quantitativo aquilo que, estando no consequente da regra-matriz de incidência tributária, nos permita “...precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo...”¹²³. Trata-se do que a doutrina chama de “*quantum debeatur*”, isto é, a apuração do montante que deverá ser adimplido, pela conjugação de dois elementos: (1) base de cálculo e (2) alíquota¹²⁴. Vejamos, pois, cada um desses elementos.

3.3.3.2. A Base de Cálculo

Sabemos que uma opção plausível para qualquer estudioso que se lança a definir algum objeto é fazê-lo segundo o critério da finalidade. Nessa esteira, acreditamos que a base de cálculo poderá ser bem compreendida a partir de suas três funções, que são: (a) objetiva; (b) mensuradora; e (c) comparativa. A primeira delas está relacionada à função de “...compor a determinação da dívida, numa operação aritmética”¹²⁵. Escrevíamos, há pouco, que o critério quantitativo nos permite apurar o montante devido ao sujeito ativo. Pois a base de cálculo, em um sentido objetivo, serve de instrumento para essa apuração.

Uma segunda função, a mensuradora, é a de relacionar-se ao comportamento humano para, indiretamente, dimensioná-lo em sua materialidade de

¹²¹ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

¹²² CRFB/69, artigo 23. “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes...*”.

¹²³ P. de B. CARVALHO. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 103.

¹²⁴ C. CHIESA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 108.

¹²⁵ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 67.

fato jurídico¹²⁶. Ou, por outras palavras, a função mensuradora medirá “...*proporções reais do fato típico...*”, a fim de aferi-lo economicamente¹²⁷.

Por fim, a terceira e última função, a comparativa, atua de modo relacional ao critério material da hipótese de incidência tributária, no sentido de afirmá-la, quando obscura; confirmá-la, quando compatíveis; ou, ainda, infirmá-la, quando inconciliáveis¹²⁸. Isso significa que a base de cálculo servirá como uma espécie de filtro pelo qual colocamos à prova o critério material da hipótese de incidência tributária. Para que não haja dúvidas, recorreremos a exemplo análogo com que BECKER se deparou em suas atividades como advogado e que foi adequadamente registrado pelas palavras de CARVALHO¹²⁹.

Para tanto, utilizaremos da já surrada narrativa da adega de vinho. Imaginemos que, na busca por um espaço maior e mais bem estruturado, somente tenhamos nos mudado para aquele novo estabelecimento do outro lado da rua mediante a celebração de um contrato de aluguel. Sabemos que o critério material da hipótese de incidência tributária do IPTU corresponderá ao ato de ser proprietário de imóvel urbano. Por sua vez, em perfeita correlação lógica, a base de cálculo do critério quantitativo será o valor venal do próprio imóvel. Imaginemos, contudo, que o legislador municipal, pelo exercício de seu gênio criativo, tenha introduzido no ordenamento jurídico exceção à regra geral, nos moldes do seguinte enunciado: “na hipótese de o imóvel ter sido alugado no ano anterior, a base de cálculo será a soma do valor nominal do aluguel multiplicada pelo coeficiente X.” Nessa situação, cabe-nos a seguinte pergunta: o locador com quem celebramos o aluguel estaria de fato submetido a uma exceção cujo critério material seja o ato de ser proprietário de imóvel urbano? Parece-nos que não. Isso porque a receita advinda do aluguel estará sujeita a outra exceção, cujo critério material seja o ato de auferir renda. Nesse caso, o locador estaria sujeito a uma exceção travestida de IPTU, mas cuja verdadeira natureza seria a de IR.

¹²⁶ P. de B. CARVALHO. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 107.

¹²⁷ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 67.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 67.

¹²⁹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 107-108.

Eis o motivo pelo qual, no descompasso entre o critério material e a base de cálculo, será esta e não aquele quem revelará a verdadeira natureza da exação¹³⁰; sendo, ainda, indiferente o nome que lhe tenham atribuído¹³¹.

Verticalizando a análise para o ICMS, temos que a base de cálculo deve ser o valor da operação, nos moldes do inciso X, artigo 13, da LC nº 87/96¹³²; em leitura conjugada com o inciso XVI, do artigo 12, do mesmo diploma normativo¹³³. Ocorre, contudo, uma situação que entendemos digna de nota. Trata-se daquilo que a doutrina com razão chama de “...imposto sobre imposto”¹³⁴. Falamos da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, como resultado da qual se passou a admitir que a base de cálculo integre o próprio montante do imposto, conforme sentido que atribuímos à leitura da alínea “i”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155¹³⁵. Essa esquemática de cálculo para apurar o *quantum* devido ao Estado conferiu, na prática, uma alíquota maior do que aquela que nominalmente apuramos dos textos legais¹³⁶.

3.3.3.3. A Alíquota

Temos para nós que à alíquota também cabe aquela função objetiva apresentada no ponto anterior. Isto é, a alíquota contribuirá para, de forma conjugada com a base de cálculo, obter “...a *quantia* que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação”¹³⁷. Não quer dizer, contudo, que não esteja sob limites explícitos e implícitos determinados pelo legislador constitucional¹³⁸. Por conta do Princípio da Vedação ao Confisco, por exemplo, disposto que está no inciso IV, do

¹³⁰ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 97.

¹³¹ “O que há em um nome? Aquilo que chamamos de rosa por qualquer outro nome teria o mesmo aroma doce”. No original: “*What’s in a name? That which we call a rose by any other name would smell as sweet*”. Trecho da obra “Romeu e Julieta”, de William Shakespeare — A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 385.

¹³² LC nº 87/96, artigo 13. “A base de cálculo do imposto é: X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do artigo 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino”.

¹³³ LC nº 87/96, artigo 12. “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.”

¹³⁴ L. H. G. HOHMANN, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 101.

¹³⁵ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

¹³⁶ L. H. G. HOHMANN, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 101.

¹³⁷ P. de B. CARVALHO. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 108.

¹³⁸ C. CHIESA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 108.

artigo 150, da Constituição¹³⁹; a alíquota somente poderá atingir “...uma parcela da riqueza tributável expressa pela base calculada...”¹⁴⁰.

Observamos que a sistemática das operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias cujo adquirente seja consumidor final não contribuinte confere ao Estado de origem o montante da operação calculada a partir da alíquota interestadual, e ao de destino a diferença entre a sua própria alíquota interna e a interestadual. Pois, estamos diante de um bom exemplo de que o legislador constitucional resolveu estreitar a competência dos Estados¹⁴¹. Isso porque a alíquota interestadual é fixada mediante resolução do Senado Federal, nos termos do inciso IV, do § 2º, do artigo 155¹⁴². E, ainda no que diz respeito às alíquotas interestaduais, a regra geral é a de que não poderão ser maiores do que as alíquotas internas, nos termos do inciso VI, do § 2º, do artigo 155¹⁴³. Entendemos que, uma vez que o legislador constitucional optou afastar da competência dos Estados a fixação das alíquotas interestaduais, fez bem em tê-la conferido ao Senado Federal e não à Câmara dos Deputados ou ao Congresso Nacional em seu conjunto. Isso porque, sabemos, a representação no Senado Federal é paritária entre os Estados, diferente do que ocorre com a Câmara dos Deputados.

Já no que diz respeito à alíquota interna, que nos importa para apurar o montante do Estado de destino, será definida mediante deliberação dos Estados em órgão colegiados, conforme sentido que se extrai de leitura conjugada do inciso IV, do § 2º, do artigo 155, da Constituição¹⁴⁴; com a alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do mesmo artigo 155, e também do inciso¹⁴⁵.

¹³⁹ CRFB, artigo 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

¹⁴⁰ L. H. G. HOHMANN, **ICMS...**, op. cit., p. 103.

¹⁴¹ C. CHIESA, **ICMS...**, op. cit., p. 110.

¹⁴² CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

¹⁴³ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, 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”.

¹⁴⁴ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando o seguinte”.

¹⁴⁵ CRFB, artigo 155, § 2º. “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

4. CONCLUSÕES

Estendemos que o estudo em espécie de um determinado imposto será sempre muito rico. Não seria, pois, diferente com o ICMS, por ter sido, inclusive, aquele que obteve maior atenção do legislador constitucional. Nesse sentido, sabemos que muitas outras informações poderiam ser levantadas no presente trabalho. E, do mesmo modo, muitas inferências poderiam ter sido levantadas no presente tópico. Pinçamos, contudo, quatro delas, todas de elevada importância.

A primeira é que, levando em consideração que o ICMS é um imposto que incide sobre o ato de realizar operações mercantis, entendemos que seu desenho institucional poderia estar muito mais bem ajustado se o Poder Constituinte Originário tivesse optado por conferir à União e não aos Estados a competência para instituí-lo. Os ganhos com a simplificação da sistemática do ICMS seriam, aos nossos olhos, excepcionais, ainda que essa opção relativize a autonomia e o orçamento dos Estados.

A segunda delas é que, levando em consideração de que se trata de um dos fundamentos do regime atual a incansável busca pela redução das desigualdades regionais, nos termos do inciso III, do artigo 3º, da Constituição, e que, para tanto, é indispensável que haja equilíbrio arrecadatório entre os Estados, entendemos que a EC nº 87/15 representa importante avanço nessa direção¹⁴⁶.

A terceira inferência é a da confiabilidade de estudarmos o ICMS a partir da regra-matriz de incidência tributária. É certo que não será o único caminho, mas entendemos que seja o mais assertivo e frutífero, por servir de filtro para o recolhimento dos dados fundamentais da selva legislativa.

A quarta e última inferência que fazemos é a do perigo de mesclarmos toda sorte de ideias que aparentemente tocam o objeto que nos propomos a estudar cientificamente. Entendemos que esse sincretismo de ideias inevitavelmente resultará em um trabalho pouco confiável, tendo em vista o flagrante desrespeito aos recortes metodológicos que cada Ciência deve empregar em seu objeto.¹⁴⁷

¹⁴⁶ CRFB, artigo 3º. *“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.*

¹⁴⁷ *“...a maior parte das obras tributárias que pretendem ser jurídicas, quando não padecem daquela hibridez, é simples coletânea de leis fiscais singelamente comentadas a base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação cientificamente jurídica, cuja utilização prática esta condicionada à curta vigência da lei fiscal, por natureza a mais mutável das leis” — A. A. BECKER, Teoria..., op. cit., p. 05.*

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica. *In*: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (coord.). **Direito Tributário Atual**, Curitiba: Juruá, 2000, p. 267-296.

ATALIBA, Geraldo. ICMS: competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, FGV, v. 195, jan./mar. 1994, p. 24-36. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45978>. Acesso em: 27 nov. 2022.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: curso de tributos indiretos, v. I. 4. ed. São Paulo: RT, 2020.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL. Lei nº 3.071, 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Portal da Legislação**, Rio de Janeiro, RJ, 01 jan. 1916. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 15 nov. 2023.

_____. Emenda Constitucional nº 18, 1º de dezembro de 1965. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 01 dez. 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Emenda Constitucional nº 1, 17 de outubro de 1969. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 17 out. 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 nov. 2023.

_____. Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Portal da Legislação**,

Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, 21 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 21 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 15 nov. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. 1981. 428 f. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo — PUC/SP, São Paulo, 1981.

_____. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1981.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHIESA, Clélio. **ICMS — sistema constitucional tributário**: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: RT, 1979.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Valterlei Aparecido da. **Ensaio para uma teoria trilógica do tributo**: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento. 250 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) — Setor de Ciência Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **ICMS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **ICMS sobre importação**: regra-matriz. Curitiba: Juruá, 2013.

JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. **Dicionário básico de filosofia**. 5. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

MACHADO, Hugo Brito. Hipótese de incidência do ICM. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O fato gerador do ICM**. São Paulo: Resenha Tributária, 1991, p. 261-283.

MARQUES, Thiago de Mattos. Bens e mercadorias: materialidade como requisito para a tributação do consumo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 40, dez. 2021, p. 375-395.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. *In*: _____; PAULSEN, Leandro. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 7. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2012, p. 338-445.

_____. **ICMS**: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba: UFPR, v. 33, 2000, p. 53-64. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/1844>. Acesso em: 18 dez. 2022.