

ISENÇÃO DO ICM SOBRE OPERAÇÕES MERCANTIS ENVOLVENDO MÁQUINAS CONSTANTES NA RELAÇÃO ANEXA A PORTARIA N. 665/74, DO MINISTRO DA FAZENDA, IMPORTADAS DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO "ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO" (G.A.T.T.)

ROQUE ANTONIO CARRAZZA
Promotor Público e Prof. de Direito

SUMÁRIO: 1 — Colocações preliminares. 2 — O alcance da Portaria n. 665, de 1974, do Ministro da Fazenda. 3 — Os efeitos jurídicos do G.A.T.T., no Brasil. 4 — Questões conexas. 5 — Conclusão.

1. COLOCAÇÕES PRELIMINARES

Neste artigo procuraremos verificar se todas as operações mercantis envolvendo máquinas constantes na relação anexa à Portaria n. 665, de 1974, do Ministro da Fazenda, importadas de países signatários do "Acordo Geral de Tarifas e Comércio" (G.A.T.T.), são isentas do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias ou se, ao reverso, tal benefício só pode ser fruído quando implementados certos requisitos ("v.g.", a inserção da máquina importada, no ativo fixo da empresa).

Para tanto, precisamos fazer algumas considerações acerca do Imposto de Circulação de Mercadorias.

A Magna Carta, ao traçar a regra matriz do Imposto de Circulação de Mercadorias (artigo 23, II) estabeleceu que este imposto deve ter por hipótese de incidência qualquer operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a transmissão da titularidade de mercadoria (Paulo de Barros Carvalho). Obedecidos estes antessupostos, tudo passa a gravitar em torno da imaginação do legislador ordinário estadual.

Retomando nossa linha de raciocínio, mercadoria, nos quadrantes do Direito, é o objeto da atividade mercantil, obedecendo, por isso, ao regime jurídico comercial. Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. De feito, como aguisadamente observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um ser não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas, sim, da sua destinação específica ("Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do Imposto de Circulação de Mercadorias", "in", Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 3, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, pág. 331). Assim, melhor explicitando a idéia, um jogo de xadrez será mercadoria se colocado à venda, mas não o será, se mantido na casa do comerciante, para seu uso pessoal (é a destinação do objeto, pois, que lhe confere o caráter de mercadoria).

Segue-se, pois, que o Imposto de Circulação de Mercadorias, por injunção constitucional, só é devido quando comerciante, industrial ou produtor pratica um "negócio jurídico", que transmite a titularidade da mercadoria. A lei é que vai estabelecer o momento em que esta transmissão será tida por realizada (podendo ser a entrada ou a saída da mercadoria, o átimo da extração da nota fiscal etc.). Eis por que, no rigor dos princípios — embora as palavras se constituam em meros rótulos das coisas (Gordillo) —, o tributo em exame dever-se-ia chamar "imposto sobre operações mercantis" (Geraldo Ataliba).

Com tais observações, já se percebe, com clareza, que as operações mercantis envolvendo máquinas em geral ("e.g.", tornos automáticos) poderiam ser tributadas, por via de Imposto de Circulação de Mercadorias. Não o estão sendo, todavia, pelo menos no Estado de São Paulo, por força do artigo 5.º, XLVIII, do Decreto n. 5.410, de 1974 (Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias).

Não vem ao caso perquirir, neste ponto, a constitucionalidade de tal dispositivo. Deveras, conquanto ninguém possa, em princípio, pretender a extensão dos benefícios na ilegalidade (entendida em seu sentido mais alto), é incontroverso que, no território paulista, as operações jurídicas que acarretam a transmissão da titularidade de algumas máquinas foram dispensadas do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias. Dito por outras palavras, não há negar que um ato normativo (ainda que desconforme com os supremos ditames da Lei das Leis) está isentando do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, circulações jurídicas de mercadorias. E esse ato normativo (o Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias) deve ser levado em conta, mesmo que desborde os lindes constitucionais, já que beneficia o contribuinte. Por quê? Porque o regulamento, no caso, tem a propriedade de autolimitar a Administração Pública, que deve obedecê-lo, até que se digne de modificá-lo. Enquanto isso não acontecer, cria direito subjetivo em benefício do contribuinte, ou seja, investe-o do direito de exigir sua observância, pelo Fisco. E o mesmo é o entendimento de opinadíssimos juristas, como Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, dentre outros.

Ora, o "Acordo Geral de Tarifas e Comércio" (do qual o Brasil é signatário), devidamente ratificado pelo Congresso Nacional, dispõe, em seu artigo 3.º, incisos 2.º e 4.º, da Parte II, que não será dado tratamento distinto, em matéria tributária, na órbita interna, entre produtos nacionais e estrangeiros, originários dos países que assinaram o tratado em questão.

Logo, afigura-se-nos insofismável que o favor concedido ao produto nacional deve alcançar, também, o similar importado, para garantir o tratamento igualitário pactuado, atendendo, deste modo, aos reclamos instantes dos precitados dispositivos, que preferem a legislação tributária interna, anterior ou posterior (artigo 98, do Código Tributário Nacional).

Daí devermos forçosamente reconhecer que se uma operação mercantil, envolvendo uma máquina nacional, está isenta do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, também a operação mercantil referente a máquina importada similar, está a salvo desta tributação.

Ocorre, porém, que as isenções de Imposto de Circulação de Mercadorias, para máquinas, estão previstas no artigo 5.º, XLVIII, do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, que estatui:

"Art. 5.º — Ficam isentos do imposto:

.....
 "XLVIII — As saídas promovidas por quaisquer estabelecimentos, de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de fabricação nacional, constantes na relação anexa à Portaria 665, de 10-12-1974, com as alterações introduzidas pelas Portarias 349, de 10-9-1975, 418, de 5-11-1975 e 481, de 6-12-1976, todas do Ministro da Fazenda, exceto:

- a) as saídas de máquinas e aparelhos de uso doméstico;
- b) as saídas de partes e peças não citadas nominalmente na referida relação".

Como a Portaria 665, de 1974, do Ministro da Fazenda, menciona uma série de requisitos para a obtenção de isenções, na área do Imposto de Produtos Industrializados, cuida-se de se saber se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias está, ou não, submetida ao preenchimento destes mesmos requisitos. É o que veremos, no próximo tópico.

2. O ALCANCE DA PORTARIA N. 665, DE 1974, DO MINISTRO DA FAZENDA

O ponto nodular deste caso está em se fixar se a isenção de Imposto de Circulação de Mercadorias, no que pertine a operações mercantis envolvendo máquinas, é condicionada ou incondicionada.

Quer-nos parecer que a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias, concedida às saídas de máquinas de fabricação nacional, não está condicionada à implementação de quaisquer exigências. Debrucemo-nos, um pouco, sobre esta idéia.

O artigo 5.º, XLVIII, do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, ao invés de elencar as mercadorias isentas do pagamento do imposto em apreço, se limitou a encampar parte do conteúdo de outro ato normativo, ou seja, "a relação anexa à Portaria 665, de 10-12-1974, . . . do Ministro da Fazenda, exceto: a) as saídas de máquinas e aparelhos de uso doméstico; b) as saídas de partes e peças não citadas nominalmente na referida relação".

Em outros termos, não querendo adnumerar mercadorias já referidas numa Portaria, o editor do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias a ela fez menção, globalmente. Tal procedimento, conquanto não corriqueiro, nada tem de injurídico.

O intérprete, ao contemplar o artigo 5.º, XLVIII, do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, deverá combiná-lo com a Portaria n. 665, de 1974, do Ministro da Fazenda, só que, exclusivamente, na parte em que ela relaciona mercadorias. As restrições ao gozo do benefício fiscal são as constantes do próprio artigo 5.º, XLVIII, do Regulamento do

Imposto de Circulação de Mercadorias (não as arroladas na Portaria). Se esta fosse a **intenção legis**, as restrições da Portaria teriam sido mencionadas no artigo 5.º, em questão.

Eis por que, ao parecer, o aplicador do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias não deve atentar para restrições que o ato do Ministro porventura estabeleça para o desfrute de benefícios fiscais, na área do Imposto de Produtos Industrializados. Facilmente se compreende assim seja, porque o artigo 5.º, XLVIII, deste diploma (o Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias), se refere, apenas, à relação de máquinas constantes no rol anexo à Portaria n. 665/74, do Ministro da Fazenda, não fazendo qualquer alusão aos encargos, óbices ou empecos que ela veicula. Demais disso, por haver absoluta separação das Fazendas Nacional e Estadual, não se pode concluir, sem lei específica, que as restrições concernentes ao Imposto de Produtos Industrializados (que a Portaria hospeda) devem ser estendidas ao Imposto de Circulação de Mercadorias, que a isto obsta nosso sistema jurídico.

De se notar, ainda, que ulteriores alterações na relação anexa à predita Portaria (com exceção, é claro, das introduzidas pelas Portarias ns. 349/75, 418/75 e 481/76), não terão a propriedade de modificar o artigo 5.º, XLVIII, do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias. Ele tem conteúdo imutável (até ser revogado, obviamente), que lhe foi emprestado, em parte, por dispositivos de outro ato normativo (a Portaria). A eventual modificação da Portaria não implicará, como num passe de mágica, na mudança do artigo 5.º, do Regulamento. Mas, repita-se, não é toda a Portaria, tal como em vigor no momento da edição do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, que continua a irradiar efeitos jurídicos, mas só a parte que relaciona "máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de fabricação nacional".

Firmada esta premissa de que o Decreto n. 5.410, de 1974, em seu artigo 5.º, XLVIII, para não repetir o elenco de máquinas constante da Portaria n. 665, de 1974, preferiu a ele fazer menção (sem, entretanto, encampar outros dados deste último ato normativo), é evidente que, sendo a isenção devida às operações mercantis envolvendo máquinas nacionais, deve, também, abarcar as que se referem a máquinas importadas similares. Assim o determina o G.A.T.T.

3. OS EFEITOS JURÍDICOS DO G.A.T.T., NO BRASIL

O G.A.T.T., tratado internacional do qual o Brasil é signatário, tem, entre nós, força jurídica de **lei nacional**, alcançando, pois, assim a União, os Estados e os Municípios que os jurisdicionados de cada uma destas pessoas políticas.

Estribados nas ensinanças de Kelsen ("Teoría General del Derecho y del Estado", Textos Universitários, México, 1969), podemos asserir que, em nosso país, convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e

periférica (o Estado-membro). O Município, conquanto não faça parte do pacto federal, foi exalçado, pelo Texto Supremo, à invejável posição de pessoa política (igual, neste particular, aos Estados-membros e à União).

Não padece dúvida que estas ordens jurídicas possuem campos de atuação perfeitamente traçados pela Lei Maior, de tal arte que, em nenhuma hipótese, interferem umas com as outras. Nem, muito menos, arritam.

Como, em termos estritamente jurídicos, só se pode falar em hierarquia de normas, quando umas extraem de outras, a validade e a legitimidade (Souto Maior Borges), torna-se evidente que as leis nacionais, federais, estaduais e municipais ocupam o mesmo nível, vale consignar, umas não preferem às outras. Realmente, todas encontram seu fundamento de validade no próprio texto constitucional apresentando campos de atuação exclusivos e muito bem discriminados. Por se acharem igualmente subordinadas à Constituição, as várias ordens jurídicas são isônomas ao contrário do que proclamam os adeptos da doutrina dita tradicional.

As leis nacionais — que encerram normas de caráter geral obrigando, como visto, os súditos da federação e as próprias pessoas políticas — tanto podem ser veiculadas por meio de leis complementares (é o caso do artigo 18, § 1.º, do Código Supremo), quanto por via de leis ordinárias (**gratia argumentandi**, a lei civil) ou de atos normativos de igual tope (e.g. uma Resolução do Senado, estabelecendo as alíquotas máximas do Imposto de Circulação de Mercadorias). O tratado internacional, ao depois de referendado pelo Congresso Nacional (por meio de decreto legislativo), vale como lei ordinária nacional.

Ao pé de considerações tais temos que o G.A.T.T. (porque válido e eficaz) não pode ter seus efeitos neutralizados por leis internas (ou por outros atos normativos de igual ou inferior hierarquia).

O tratado assegura, é bem de ver, um tratamento tributário **não menos favorável**, em todo o território nacional, a mercadoria (como máquina mencionada na relação anexa à Portaria n. 665/74, do Ministro da Fazenda) que legitimamente nele adentre, desde que importada de país signatário. Improcede, neste caso, o argumento, que já ganhou foros de cidade de que, sendo o Imposto de Circulação de Mercadorias um imposto de exclusiva competência tributária do Estado-federado a ele é que compete (ao lado do Estado Brasileiro por via de lei complementar) isentar o contribuinte do pagamento do tributo em pauta (obedecidos, por sem dúvida, os ditames do § 6.º, do artigo 23, da Magna Carta).

4. QUESTÕES CONEXAS

Retrilhando argumentos já exibidos, a hipótese de incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias é praticar negócio jurídico (sendo comerciante, industrial ou produtor), fazendo com que a mercadoria, por força da transmissão da titularidade da mesma, circule juridicamente.

A saída (ou a entrada) da mercadoria do estabelecimento comercial não é a hipótese de incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias, mas apenas seu aspecto temporal. É, melhor escandindo o conceito, o momento em que a lei considera ocorrido o fato imponible do Imposto de Circulação de Mercadorias. Inexistem, aqui, situações desiguais, a exigirem soluções também desiguais como sustenta, por exemplo o Fisco do Estado de São Paulo. Pelo contrário os fenômenos são juridicamente iguais (em face do princípio da não cumulatividade, pelo qual o constituinte deliberou distribuir a carga tributária equitativamente, princípio este que não pode ser burlado nem mesmo por meio de artifícios, do tipo "isenção", "diferimento", "distinção entre entrada e saída" etc.), compelindo os aplicadores da lei a lhes darem o mesmo tratamento.

De conseqüência, improcede o arazoamento de que entrada e saída de mercadorias são hipóteses de incidência radicalmente diversas do Imposto de Circulação de Mercadorias, o que impossibilitaria a extensão do benefício em apreço — veiculado pelo Decreto n. 5.410, de 1974, que se refere à saída da máquina indicada no rol anexo à Portaria n. 665/74, do Ministro da Fazenda — à entrada da mesma, no estabelecimento comercial.

Convém pôr em destaque que, quem importa esta máquina, não precisa fazer prova da reciprocidade do tratamento tributário, mas sim, deve pugnar para que lhe seja reconhecido seu direito líquido e certo de ver o "Acordo Geral de Tarifas e Comércio" bem aplicado, em nosso país. A obediência a este tratado, no exterior, é questão a ser eventualmente enfrentada pela nossa Chancelaria.

Ainda a respeito do G.A.T.T., é verdade que, após a assinatura e a ratificação do mesmo, entrou em vigor a Constituição de 1967 (com as suas posteriores emendas). Perfilhamos a corrente dos que sustentam que, a cada nova Carta Fundamental, uma nova ordem jurídica se inaugura. No entanto, todos os atos normativos que com ela se harmonizam tornam ao palco jurídico, graças ao fenômeno da absorção. Tal se deu com o G.A.T.T.

5. CONCLUSÃO

Ante o exposto, pensamos haver demonstrado que as operações mercantis referentes a máquinas importadas de países membros do G.A.T.T. estão isentas do pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, desde que mencionadas na relação anexa à Portaria n. 665/74 (com as alterações introduzidas pelas Portarias 349/75, 418/75 e 481/76), do Ministro da Fazenda.