

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E A JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

THE INCIDENCE OF ICMS ON THE SALE OF PROPERTY ASSETS AND THE JURIDICIZATION OF ACCOUNTING LANGUAGE IN TAX LAW

FÁBIO ANDRADE MARTINS

Bacharel em Engenharia Elétrica, Direito e Ciências Contábeis. *Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España – IEF*. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. Agente Fiscal de Rendas do estado de São Paulo. fabioandrade_84@yahoo.com.br

Resumo: Este artigo objetiva analisar a possibilidade de juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, de forma a investigar a hipótese de haver uma eficaz adaptação do sistema jurídico às necessidades do contexto e do ambiente empresarial por meio da juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, sem a necessidade de uma mudança formal no programa do sistema jurídico, bem como verificar o acerto da argumentação jurídica utilizada como fundamento do julgamento do RE 1.025.986/PE, que tratou da incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado antes de completados 12 (doze) meses da entrada do ativo no estabelecimento. Para tanto, foram utilizadas diversas teorias sobre a interpretação e fundamentação jurídica para as tomadas de decisões no Direito Tributário, de forma que se concluiu pela existência de uma abertura semântica e pragmática do Sistema Jurídico que permite um diálogo entre sistemas referenciais distintos, como o Jurídico, Contábil e Econômico, por exemplo. Concluiu-se que a textura mais aberta dos Princípios Jurídicos possibilita um melhor ajuste do programa do Sistema Jurídico à juridicização dos conceitos dados por outros sistemas, sem a necessidade de alteração dos enunciados jurídicos, o que atribui maior dinamicidade e efetividade ao Direito. Desta forma, deve a entidade econômica observar as disposições tanto da legislação comercial quanto das Normas Brasileiras de Contabilidade para a construção dos sentidos das normas tributárias e descrição correta dos

Abstract: This article aims to analyze the possibility of legalizing the accounting language in Tax Law, in order to investigate the hypothesis of an effective adaptation of the legal system to the needs of the business context and environment through the legalization of accounting language in Tax Law, without the need for a formal change in the program of the legal system, as well as verifying the correctness of the legal arguments used as the basis for the judgment of RE 1.025.986/PE, which dealt with the ICMS levy on the sale of fixed assets before 12 (twelve) months after the asset enters the establishment. For that, several theories were used on the interpretation and legal basis for decision making in Tax Law, so that it was concluded that there is a semantic and pragmatic opening of the Legal System that allows a dialogue between different referential systems, such as the Legal, Accounting and Economic, for example. It was concluded that the more open texture of the Legal Principles allows a better adjustment of the program of the Legal System to the legalization of the concepts given by other systems, without the need to change the legal statements, which attributes greater dynamism and effectiveness to the Law. Accordingly, the economic entity must observe the provisions of both commercial legislation and the Brazilian Accounting Standards for the construction of the meanings of the tax rules and the correct description of the legal and tax facts subject to taxation. If the sale occurs before 12 (twelve) months after the asset's entry into the establishment, the establishment

fatos jurídico-tributários sujeitos à incidência tributária. Caso a venda ocorra antes de completados 12 (doze) meses do ingresso do ativo no estabelecimento, este não ostentará o atributo de ativo imobilizado necessário à não incidência do imposto. Além disso, deve o ativo ser reclassificado para o Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, tudo conforme dispõe a Lei Nº 6.404/76 e NBCs TG 27 e 31. Portanto, constatou-se acertada a argumentação jurídica utilizada na fundamentação do julgamento do RE 1025986/PE, e consentânea com a importância que a linguagem contábil empresta para a constituição linguística do fato jurídico-tributário, na medida em que o Tribunal não encontrou óbices à juridicização da linguagem contábil no Sistema Jurídico para a solução da controvérsia suscitada.

will not have the attribute of fixed assets necessary for the non-imposition of tax. In addition, the asset should be reclassified to Current or Long-Term Assets, all as provided by Law Nº 6.404/76 and NBCs TG 27 and 31. Therefore, the legal argument used in the grounds for the RE judgment was found to be correct. 1025986/PE, and consistent with the importance that the accounting language lends to the linguistic constitution of the legal-tax fact, as the Court found no obstacles to the legalization of accounting language in the Legal System for the solution of the controversy raised.

Palavras-chaves: ICMS; ativo imobilizado; juridicização; linguagem contábil; sistema jurídico.

Keywords: ICMS; fixed assets; legalization; accounting language; legal system.

Sumário: 1. Introdução - 2. A juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário - 3. A incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado - 4. Conclusão - 5. Referências

1. INTRODUÇÃO

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário Nº 1.025.986,¹ em sede de repercussão geral, no qual foi declarado que “é constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora”.

O Tribunal, partindo de um conceito econômico de mercadoria, considerou que os ativos das empresas destinados à venda, antes de completados doze meses no estabelecimento, perdem a característica de bem e passam a ser tratados como bens móveis objeto de mercancia e, portanto, sujeitos à incidência do imposto.

O ICMS é imposto de competência dos Estados membros da federação e incide sobre a operação de circulação de mercadorias.² Desta forma, a venda de bens³ não estaria abrangida dentro do espectro de incidência de tal tributo, haja vista não abarcar o conceito jurídico de mercadoria.

Em que pese o problema da indeterminação da linguagem, cuja decorrência é a vagueza, ambiguidade e porosidade semântica das normas jurídicas, os conceitos normativos possuem um núcleo duro, fruto da convenção social e do uso da linguagem,

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 1.025.986/PE. Ministro Marco Aurélio. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Diário da Justiça Eletrônico do STF, 5 ago. 2020.

² Além desta materialidade, o ICMS também incide sobre a prestação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre a prestação do serviço de comunicação.

³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 13.

do qual o intérprete não pode desviar, sob pena de malferir a segurança do sistema jurídico e prestigiar a discricionariedade no ato de aplicação da norma jurídica.

Apesar do direito positivo não ter dado significado ao signo mercadoria, o conceito é sobremaneira explicado e caracterizado por outros sistemas de referência, como o contábil e econômico, por exemplo. Neste ponto, cabe a análise se o fechamento do sistema jurídico impede que os conceitos dados por outros sistemas possam ingressar no Direito, ou, caso contrário, este possui uma abertura cognitiva para com o ambiente que o cerca.

Assim, sobreleva a importância de análise do tema, haja vista a grande repercussão que o precedente causará na atividade empresarial de determinados setores econômicos, sobretudo as locadoras de veículos automotores, que passarão a integrar o polo passivo na relação jurídico-tributária de incidência do ICMS, cujo ônus financeiro relativo à cobrança retroativa poderá abarcar os negócios jurídicos realizados nos últimos cinco anos.

No Estado de São Paulo, o legislador ordinário andou bem ao positivar a irrefutável diferenciação entre mercadoria e bem para fins de incidência do ICMS, ao prever, no Artigo 4º, inciso VI, da Lei Nº 6.374, de 1º de março de 1989, a não incidência do imposto sobre a saída de bens do ativo permanente, *in verbis*: “Artigo 4º - O imposto não incide sobre: [...] VI - a saída de bem do ativo permanente”. Contudo, deixou o legislador paulista de conceituar o termo “ativo permanente”, cujo significado não poderá ser diferente daquele dado pelo direito privado, sob pena de afrontar a limitação imposta pelo Artigo 110 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Não obstante o termo “ativo permanente” ter sido substituído por “ativo não-circulante” pela Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009,⁴ o fato é que os ativos registrados em tal grupo circunscrevem-se ao conceito de bem,⁵ ou seja, ativos não destinados à venda, nos termos do Artigo 179, incisos IV e VI, da Lei Nº 6.474, de 15 de dezembro de 1976, devendo as mercadorias, por outro lado, serem evidenciadas no ativo circulante ou realizável a longo prazo, a depender do prazo estimado para a sua realização, tudo conforme a legislação comercial que rege o assunto:

⁴ “Até 2008 os Balanços Patrimoniais eram publicados com o grupo Permanente. Este grupo foi substituído pela Lei Nº 11.941/09 pelo Ativo Não Circulante. O Ativo Não Circulante divide-se em quatro grupos: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.” (MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2012. 16. ed. p. 352).

⁵ “Entende-se por Ativo Imobilizado todo ativo de natureza relativamente permanente que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. Podemos diferenciar, no conceito dado, três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Não Circulante Imobilizado. Isso quer dizer que não basta que tenhamos apenas uma ou duas características: são necessárias três características, concomitantemente: a) Natureza relativamente permanente. b) Ser utilizado na operação dos negócios. c) Não se destinar à venda.” (*Ibidem*. p. 352).

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no *ativo imobilizado*: os direitos que tenham por objeto *bens corpóreos* destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (*Redação dada pela Lei Nº 11.638, de 2007*)

[...]

VI – no *intangível*: os direitos que tenham por objeto *bens incorpóreos* destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (*Incluído pela Lei Nº 11.638, de 2007*)⁶

Contudo, tal disciplina não foi o bastante para elucidar a forma e o instante no qual deverá ser identificada a mudança da destinação do bem à manutenção das atividades da companhia ou da empresa. Estas condições e pressupostos são objeto de disciplina própria e infralegal editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público por intermédio do Decreto-lei Nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Esse órgão é competente para, nos termos do Artigo 6º, alínea “f”,⁷ regular acerca dos Princípios Contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Além disso, o CFC está autorizado, pelo Artigo 10-A da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976,⁸ a celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Assim, por meio da Resolução CFC Nº 1.055, de 7 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC),⁹ órgão responsável pelo estudo,

⁶ BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo*, Brasília, 15 dez. 1976. Grifos nosso.

⁷ “Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade: [...] f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. (*Incluído pela Lei Nº 12.249, de 2010*)” (BRASIL. Lei 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo*, Brasília, 27 maio. 1946).

⁸ “Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (*Incluído pela Lei Nº 11.638, de 2007*)” (BRASIL. Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília: *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo*, Brasília, 7 dez. 1976).

⁹ “Art. 1º - Fica criado o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - (CPC). Art. 2º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) será composto pelas seguintes entidades: a - ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas; b - APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;

preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações sobre procedimentos de Contabilidade, bem como divulgação de informações dessa natureza. Neste sentido, foram editados os CPCs 27 e 31, que tratam, respectivamente, do tratamento contábil que deve ser oferecido para os ativos imobilizados e para a divulgação e classificação de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda). As orientações neles dispostas foram, se não totalmente, na sua grande maioria, aprovados pelo CFC, que os alçou ao status de normas técnicas de observância obrigatória pelas companhias, por força das NBCs TG 27 e TG 31.

A NBC TG 27 dispõe, em seu item 6, que, para ser classificado como ativo imobilizado, deve o bem ser um item tangível com o objetivo de ser mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de um período.¹⁰ Caso a entidade decida recuperar o valor contábil destes bens por meio de transação de venda, em vez do uso contínuo, a NBC TG 31¹¹ impõe o dever de a companhia reclassificá-lo como um ativo não circulante mantido para venda no ativo circulante, desde que esteja disponível para venda imediata e com alta probabilidade de realização nas suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos. Perde-se, portanto, nesta oportunidade, a característica de bem registrável no ativo não circulante e passa a ser conceituado como verdadeira mercadoria, uma vez que a sua finalidade passa a ser exclusivamente mercantil.

Apesar do Direito incidir sobre os fatos contábeis, esses são elementos do mundo pré-jurídico, somente podendo ingressar no sistema jurídico por intermédio da sua harmonização com o direito positivo. Ante disso, não terá validade jurídica.

A Lei Nº 6.474/76, em seu Artigo 177, determina que a escrituração das companhias será mantida em registros contábeis permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei, bem como aos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos e positivados pelo CFC, *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou

c - BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; d - CFC - Conselho Federal de Contabilidade; e - IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; f - FINECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.” (BRASIL. Resolução CFC Nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial [da] União. Poder Executivo*, Brasília, 24 out. 2005)

¹⁰ “Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.” (BRASIL. NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado. Brasília: *Diário Oficial [da] União. Poder Executivo*, Brasília, 24 nov. 2017).

¹¹ “6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo. 7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.” (BRASIL. NBC TG 31 (R3) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. Brasília: *Diário Oficial [da] União. Poder Executivo*, Brasília, 6 nov. 2015).

critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.¹²

Desta forma, importante e relevante se faz a investigação de se a Lei 6.404/76 acabou por introduzir no sistema jurídico alguns dos conteúdos de referência da Ciência Contábil, por meio da abertura cognitiva possibilitada pelos Princípios Jurídico-Tributários, os quais também dialogariam com os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos, tal qual o Princípio da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco, haja vista que o objetivo principal da Contabilidade é o estudo da formação e da mutação do Patrimônio por meio da coleta, armazenamento e processamento das informações dos atos e fatos que alteram a riqueza da entidade econômica.

Além disso, e caso confirmada a hipótese anterior, pretende-se analisar a possibilidade de uma eficaz adaptação do sistema jurídico às necessidades do contexto e do ambiente empresarial por meio da juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, sem a necessidade de uma mudança formal no programa do Sistema Jurídico.

Propõe-se, portanto, a investigação analítica da argumentação jurídica do julgamento proferido pelo STF no RE Nº 1.025.986/PE, bem como a análise da possibilidade de intercomunicação dos sistemas contábil e jurídico na fenomenologia da incidência tributária, de forma a perquirir acerca da interpretação das normas tributárias relacionadas ao assunto.¹³

Metodologicamente, o artigo tem como corpo principal o objeto factual, subdividido pela origem que será encerrada, a ciência cultural. Classifica-se como possuidora de objetivo exploratório, pois possui a intenção imediata de apresentar a questão e prosseguir com os trabalhos a fim de que seja explanada a definição considerada como verdadeira para a hipótese posta. Para tanto, foram amplamente utilizados dados secundários, já disponíveis em unidades de informação especializadas, órgãos governamentais e, em especial, pesquisa bibliográfica.

Quanto ao sistema de desenvolvimento, o artigo classifica-se em aplicado fundamental, tendo como base leis e literaturas já produzidas, cuja finalidade será conseguir demonstrar a confirmação ou não das hipóteses levantadas. Após a pesquisa e seleção da bibliografia consultada, proceder-se-á ao estudo analítico das obras, o qual compreenderá os aspectos textuais, temáticos e interpretativos.

Importa considerar que a bibliografia especializada e utilizada não se restringiu à Ciência Jurídica, já que se prezou pela interdisciplinariedade, abrangendo também as Ciências Econômicas e Contábeis.

¹² *Ibidem*. *Grifo nosso*.

¹³ Na Resposta à Consulta Nº 19.753, de 23 de julho de 2019, a Administração Tributária paulista declara seu posicionamento sobre o assunto da seguinte forma: "somente pode ser classificado como bem do ativo imobilizado o bem cuja expectativa de permanência no estabelecimento seja maior do que 12 meses. Sendo assim, caso o bem objeto da presente Consulta tenha sido vendido para a Consulente antes de transcorrido prazo superior a 12 meses, contado da data de sua contabilização no ativo imobilizado, haverá incidência normal do ICMS sobre tal saída."

2. A JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Qualquer sistema tributário que se pretenda eficiente deve buscar uma arrecadação ótima,¹⁴ vale dizer, a tributação deve ser neutra e com pouca intervenção na liberdade econômica dos indivíduos, de forma que o sistema seja o menos distorcido economicamente.

Neste ponto, é fácil a constatação de que a Contabilidade possui grande relevância para o sistema jurídico-tributário, haja vista que ela, como ciência, visa observar e mensurar as transformações da riqueza patrimonial de determinada entidade, bem como observar como ocorrem e se comportam os demais fenômenos que favorecem as transformações da azienda. Ou seja, o objeto de estudo da Ciência Contábil é o evento eleito pela norma jurídica como apto a ensejar a incidência tributária por intermédio dos fatos-signos presuntivos de riqueza.

Diferentemente dos sistemas nomológicos, que se desenvolvem por meio de uma base axiomática e sem qualquer denotação existencial, o sistema jurídico (nomoempírico) possui como referencial semântico os objetos fáticos e, portanto, é composto por juízos sintéticos cuja finalidade é regular a conduta humana. Assim, enquanto os sistemas nomológicos são totalmente fechados, completos e coesos, o sistema jurídico é aberto nos planos semântico e pragmático, sendo fechado apenas no aspecto sintático, já que o Sistema Jurídico regula a si próprio e produz seus próprios elementos. São esclarecedoras, neste ponto, as palavras do mestre Lourival Vilanova, o qual soube descrever, com clareza, acerca da unicidade do sistema jurídico:

[...] o fechamento do sistema é tão-só do ponto de vista do conhecimento específico (dogmático) levado a termo pela Ciência-do-Direito. Acrescentemos: o sistema jurídico é sistema aberto, em intercâmbio com os subsistemas sociais (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através dos esquemas hipotéticos, os descritores de fatos típicos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a função prescritora da norma de Direito.¹⁵

Desta forma, o positivismo jurídico concebe o Direito como um sistema autônomo, cujo critério de diferenciação dos elementos que não o integram passa a ser a fonte de sua produção, vale dizer, as próprias normas jurídicas. Um dos precursores desta organização do Sistema Jurídico foi John Austin,¹⁶ autor inglês que circunscreveu o campo do Direito a partir da noção central de comando, sendo esta a expressão de um desejo de que alguém faça ou não faça algo, acompanhado de um mal a ser imposto pelo emissor ao destinatário no caso de descumprimento.

¹⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 113.

¹⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. 4. ed. p. 142.

¹⁶ AUSTIN, John. The province of jurisprudence determined. In: *The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence*. Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998. p. 13.

Mais tarde, Kelsen veio a defender o fechamento do sistema jurídico a partir de uma solução gnosiológica kantiana, marcada pela ausência de valoração e interferência de outras ciências na descrição cognitiva das normas,¹⁷ cujos fenômenos sociais do direito são percebidos através da imputação, e não da causalidade. Hart, por sua vez, além de profundo crítico da tese acerca da existência de uma norma fundamental, já que a sua existência seria externa ao Direito e, portanto, motivo de enfraquecimento das ideias de Kelsen, atribui o fechamento do Sistema Jurídico a uma determinada norma suposta, denominada por ele de “norma de reconhecimento”.¹⁸

Já Luhmann¹⁹ atribui o fechamento do sistema jurídico à sua própria operação, que, segundo o autor, dar-se-ia por conta da sua característica autorreprodutora, mediante a aplicação dos códigos binários direito/não direito, ou lícito/não lícito. O direito, como sistema autopoietico que é, transforma a realidade ao passo que transforma a si mesmo por meio de suas estruturas internas. Não há nenhuma determinação estrutural que provenha de fora. Somente o direito pode dizer o que é direito.

Portanto, depreende-se que a estrutura do sistema jurídico é ditada pelas regras secundárias,²⁰ ou regras de competência,²¹ que ditam o processo de criação dos seus elementos integrantes, qual seja, a norma jurídica. Desta forma, o sistema jurídico, dinâmico e complexo que é, regula a si próprio e produz seus elementos, sendo, portanto, considerado um sistema autopoietico. Para Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas somente podem ser originadas por órgãos habilitados pelo próprio sistema jurídico:

¹⁷ “O sistema jurídico, para Kelsen, é unitário, orgânico, fechado, completo e autossuficiente; nele, nada falta para seu aperfeiçoamento; normas hierarquicamente inferiores buscam seu fundamento de validade em normas hierarquicamente superiores. O ordenamento jurídico resume-se a esse complexo emaranhado de relações normativas. Qualquer abertura para fatores extra jurídicos comprometeria sua rigidez e completude, de modo que a norma fundamental desempenha esse papel importante de fechamento do sistema normativo escalonado” (BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 435)

¹⁸ “Dizer que determinada regra é válida equivale a reconhecer que esta satisfaz a todos os critérios propostos pela norma de reconhecimento e é, portanto, uma norma do sistema. Na verdade, pode-se simplesmente dizer que a afirmação de que certa norma é válida significa que tal norma satisfaz a todos os critérios oferecidos pela norma de reconhecimento” (HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2018. p. 133)

¹⁹ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito, Tomo II*. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985. p. 19.

²⁰ “A solução para cada um desses três defeitos principais dessa forma mais simples de estrutura social consiste em suplementar as normas primárias de obrigação com normas secundárias, que pertencem a uma espécie diferente. A introdução da correção para cada um dos defeitos mencionados poderia ser considerada, em si mesma, uma etapa da transição do mundo pré-jurídico ao jurídico, pois cada recurso corretivo traz consigo muitos dos elementos que permeiam o direito: certamente, combinados, os três recursos bastam para converter o regime de normas primárias em algo que é indiscutivelmente um sistema jurídico. [...] Assim, pode-se dizer que todas as normas secundárias se situam num nível diferente daquele das normas primárias, pois versam todas sobre essas normas; isto é, enquanto as normas primárias dizem respeito a atos que os indivíduos devem ou não devem praticar, todas as normas secundárias se referem às próprias normas primárias. Especificam como as normas primárias podem ser determinadas, introduzidas, eliminadas e alteradas de forma conclusiva, e como estabelecer conclusivamente o fato de terem sido transgredidas” (*Ibidem*. pp. 121 – 122).

²¹ “Normas de competência são normas de conduta indiretamente formuladas. Consequentemente, sua verificação, em princípio, pode ser explicada nas mesmas linhas que indicamos para as normas de conduta do parágrafo anterior. Assim, à guisa de exemplo, o conteúdo real do enunciado que afirma que as regras constitucionais referentes ao poder legislativo são direito vigente é uma previsão de que as normas de conduta criadas pela legislação em conformidade com a Constituição serão aplicadas pelos tribunais. [...] Se, entretanto, uma norma de competência não tem um ou outro desses efeitos, sua interpretação como norma de conduta indiretamente formulada dirigida aos tribunais não é possível” (ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: EDIPRO, 2003. pp. 76-77).

Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”.²²

Para manter-se vivo, assim como qualquer outro sistema complexo, há necessidade de o Direito produzir, incessantemente, os seus próprios elementos. No entanto, a tarefa de prever e positivizar todas as ações e relações humanas é impossível,²³ de forma que o Direito constitui-se em um sistema de juízos hipotético-condicionais temporalmente atrasados em relação aos fatos do mundo fenomênico e, portanto, sujeito a permanente retificação.

Assim, inevitável a constatação de lacunas e antinomias no ordenamento jurídico, cuja solução deverá ser ofertada pelo aplicador da norma jurídica, por meio da utilização dos seus critérios pessoais de justiça e equidade. Para Kelsen²⁴ e Hart,²⁵ quando o direito positivado não for suficiente para disciplinar determinada conduta humana, restará a discricionariedade ao juiz. No entanto, esta discricionariedade está limitada

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. 6. ed. rev. e ampl. p. 436.

²³ “É típico da condição humana (e também, portanto, da legislação) que labutemos com duas desvantagens interligadas sempre que procuramos regulamentar, antecipadamente e sem ambiguidade, alguma esfera de comportamento por meio de um padrão geral que possa ser usado sem orientação oficial posterior em ocasiões específicas. A primeira desvantagem é nossa relativa ignorância dos fatos; a segunda é a relativa imprecisão de nosso objetivo. Se o mundo no qual vivemos tivesse apenas um número finito de características, e estas, juntamente com todas as formas sob as quais podem se combinar, fossem conhecidas por nós, poderíamos então prever de antemão todas as possibilidades. Poderíamos criar normas cuja aplicação a casos particulares nunca exigiria uma escolha adicional. Poder-se-ia tudo saber e, como tudo seria conhecido, algo poderia ser feito em relação a todas as coisas e especificado antecipadamente por uma norma. Esse seria um mundo adequado a uma jurisprudência ‘mecânica’” (HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2018. p. 166).

²⁴ Apesar de Kelsen entender que a ciência do Direito deveria ter um objeto formal autônomo e independente, livre de qualquer interferência extrajurídica (“Quando a si própria se designa como ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental” - KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 1), afirma que a validade de uma decisão judicial se assenta tão somente no fato de haver sido proferida por quem detinha competência segundo o ordenamento jurídico (“Mas autêntica, isto é, criadora de Direito é a interpretação feita através de um órgão aplicador do Direito ainda quando cria Direito apenas para um caso concreto, quer dizer, quando esse órgão apenas crie uma norma individual ou execute uma sanção. A propósito importa notar que, pela via da interpretação autêntica, quer dizer, da interpretação de uma norma pelo órgão jurídico que a tem de aplicar, não somente se realiza uma das possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma, como também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma a aplicar representa” - *Ibidem*. p. 394).

²⁵ “Os poderes de criação que eu atribuo aos juízes, para resolverem os casos parcialmente deixados por regular pelo direito, sejam diferentes dos de um órgão legislativo: não só os poderes do juiz são objeto de muitos constrangimentos que estreitam a sua escolha, de que um órgão legislativo pode estar consideravelmente liberto, mas, uma vez que os poderes do juiz são exercidos apenas para ele se libertar de casos concretos que urge resolver, ele não pode usá-los para introduzir reformas de larga escala ou novos códigos. Por isso, os seus poderes são intersticiais, e também estão sujeitos a muitos constrangimentos substantivos. Apesar disso, haverá pontos em que o direito existente não consegue ditar qualquer decisão que seja correta e, para decidir os casos em que tal ocorra, o juiz deve exercer os seus poderes de criação do direito. Mas não deve fazer isso de forma arbitrária: isto é, ele deve sempre ter certas razões gerais para justificar sua decisão e deve agir como um legislador consciencioso agiria, decidindo de acordo com as suas próprias crenças e valores” (HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2018. p. 160).

pelos valores irradiados pelos Princípios Jurídicos, que, para Dworkin,²⁶ significam uma exigência de justiça, equidade ou outra forma de dimensão da moralidade contida dentro do sistema jurídico, que impedem que a decisão dada ao caso seja arbitrária.

Destarte, cabe ao aplicador da norma jurídica considerar as consequências²⁷ de suas decisões e, ao mesmo tempo, buscar as soluções para os casos concretos no próprio Sistema Jurídico. Para tal desiderato, partindo-se do pressuposto de que os juízes devem respeitar as restrições normativas e as regras que lhe outorgam a competência jurídica para o exercício da atividade judicante, como fonte de direito que são, devem pautar seu exercício no repertório jurídico-normativo de que dispõem, caso contrário, estariam exercendo atividade *contra legem* e com atributos legislativos. Desta forma, na hipótese de haver lacunas, ambiguidades ou vaguidade no ordenamento jurídico, deve o aplicador da lei se valer do próprio Sistema Jurídico como fundamento de sua decisão, por intermédio dos Princípios Jurídicos.

Por conseguinte, as mutações ocorridas no ambiente, desde que relatadas em linguagem competente, transmudam-se em fatos jurídicos e ingressam no sistema do Direito. Tais informações, algumas vezes, são capazes de gerar irritações no sistema jurídico e desencadear mudanças nos programas decisórios políticos, de forma a permitir ao Direito alterar-se ante as pressões e demandas do ambiente. Luhmann dá o nome de “acoplamento estrutural” a este processo de referência e influência de um sistema no outro. Para o autor, há uma influência bastante abrangente e permanente entre os diversos sistemas referenciais que orbitam sobre um mesmo objeto, como ocorre com os sistemas contábil, jurídico e econômico. Trata-se, o acoplamento estrutural, do elo de conexão e mútua influência entre sistemas distintos.²⁸

Neste ponto, os Princípios Jurídicos exercem importante função de abertura cognitiva no Sistema Jurídico, porquanto são mecanismos de filtragem de informações do

²⁶ “A origem desses princípios enquanto princípios jurídicos não se encontra na decisão particular de um Poder Legislativo ou tribunal, mas na compreensão do que é apropriado, desenvolvida pelos membros da profissão ao longo do tempo. A continuidade de seu poder depende da manutenção dessa compreensão do que é apropriado. Se deixar de parecer injusto permitir que as pessoas se beneficiem de seus próprios delitos ou se deixar de parecer injusto impor encargos especiais sobre monopólios que fabricam máquinas potencialmente perigosas esses princípios não mais desempenharão um papel em novos casos, mesmo se eles não forem anulados ou revogados.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 64). “[...] um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejada [caso das policies – traduzidas como políticas ou diretrizes], mas porque é uma exigência de justiça e equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.” (*Idem*. p. 36).

²⁷ No dia 26 de abril de 2018, foi publicada a Lei Federal Nº 13.655, que promoveu profundas mudanças na LINDB (Decreto Nº 4.657/1942). Uma importante inovação foi a introdução do Artigo 20, o qual atribui ao órgão julgador, seja ele administrativo, controlador ou judicial, o dever de observar as consequências pragmáticas da sua decisão: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.” (BRASIL. Decreto-Lei Nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, 4 set. 1942). Com isso, fica agora patente a necessidade de o julgador, em um determinado contexto, considerar as consequências reais que a sua decisão poderá ocasionar e evidenciar o raciocínio coerente e íntegro utilizado na constatação das suas percepções, de forma a justificar, dentre as opções possíveis, aquelas que lhe pareceram as mais necessárias e adequadas ao caso (POSNER, Richard A. *Law, pragmatism, and democracy*. Massachusetts: Harvard, 2003). O pragmatismo jurídico passa, agora, a ter *status* de norma jurídica e conferir à atividade decisória um caráter preditivo sobre as consequências apresentadas no contexto, sobre as quais se espera tenha havido o efetivo contraditório.

²⁸ LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004. pp. 199 – 207.

ambiente para o seu interior. Por possuírem uma textura mais aberta, comparativamente às regras, os Princípios Jurídicos permitem um melhor ajustamento do sistema jurídico às pressões externas, sem a necessidade de qualquer mudança formal no programa do sistema jurídico. Os Princípios Jurídicos são, portanto, dinâmicas ferramentas de adaptação do sistema jurídico às necessidades do mundo fenomênico, a uma, porque dispensam modificações formais no sistema jurídico, e, a duas, porque os valores que deles irradiam influenciam os atos de interpretação das demais normas jurídicas.

No Direito Tributário, o acoplamento estrutural com o Sistema Contábil e a abertura cognitiva do Sistema Jurídico ao seu ambiente, operacionalizada pelos Princípios Jurídicos, permite a juridicização dos Princípios Contábeis geralmente aceitos, de forma a que se possa alcançar uma tributação mais justa e equânime, haja vista que a Ciência Contábil é apta a identificar e mensurar com maior exatidão a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, bem como evidenciar a totalidade da carga tributária que sobre esse incida. Desta forma, faz-se possível identificar, por exemplo, se a tributação suportada pelo contribuinte onera somente parcela da sua riqueza produzida, ou, caso contrário, atinge seu patrimônio estático, fato esse que ofenderia o Princípio da Vedação ao Confisco e Mínimo Existencial.

No que concerne aos critérios materiais das hipóteses de incidência tributárias, muitas vezes são utilizados institutos já regulados por outros ramos do direito. Algumas vezes, são utilizados conceitos estudados por outros sistemas referenciais, como, por exemplo, o Contábil e o Econômico. Nestes casos, deve o próprio Direito autorizar a juridicização dos conceitos dados por estes sistemas, de forma a legitimar a abertura do Sistema Jurídico a outros sistemas e permitir um maior diálogo entre estas distintas fontes.

Esta juridicização pode ser realizada pela própria Administração Tributária,²⁹ a quem foi outorgada a competência legislativa para editar normas complementares no âmbito do Direito Tributário, conforme prevê o Artigo 100 do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

²⁹ No Estado de São Paulo, os comandos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade foram juridicizados em diversos atos normativos, como se pode depreender da leitura das Respostas às Consultas N^os 304, de 27 de janeiro de 2011, 5.030, de 04 de maio de 2015, 19.753, de 23 de julho de 2019, bem como Decisão Normativa CAT-2, de 10 de outubro de 2006. Há, inclusive, o Convênio ICMS 64, de 12 de julho de 2006, que dispõe acerca da operação de venda de veículo autopropulsado realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, com menos de 12 (doze) meses da aquisição da montadora.

Desta forma, se, no âmbito do programa da disciplina contábil editada pelo Conselho Federal de Contabilidade houver alguma alteração que interfira no âmbito do programa do Sistema Jurídico, o próprio Direito pode se ajustar a esta “irritação”,³⁰ caso assim queira, por meio da abertura cognitiva possibilitada pela textura aberta dos Princípios Jurídicos.

3. A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Conforme já exposto linhas atrás, a Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009, substituiu o grupo ativo permanente pelo não-circulante, composto pelos subgrupos ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo;

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido:

e) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido. *(Redação dada pela Lei Nº 11.638, de 2007)*

I - ativo circulante; e *(Incluído pela Medida Provisória Nº 449, de 2008)*

H - ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. *(Incluído pela Medida Provisória Nº 449, de 2008)*

I - ativo circulante; e *(Incluído pela Lei Nº 11.941, de 2009)*

II - ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. *(Incluído pela Lei Nº 11.941, de 2009)*

No entanto, tal alteração não foi reproduzida na Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996 – Lei Kandir, norma que, nos termos do Artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, compete estabelecer normas gerais em matéria de ICMS. Neste aspecto, deve o interprete valer-se de uma exegese sistemática do ordenamento jurídico para construir o sentido normativo que contemple a unicidade e coerência do sistema jurídico, independentemente do ramo ao qual faça parte, coordenando e dialogando³¹ entre as diversas fontes jurídicas.

³⁰ LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução: Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2011. p. 20.

³¹ JAYME, Erick. *Visões para uma teoria pós moderna do direito comparado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 759. Jan. 1999. p. 24.

Assim, ao ingressar determinado bem corpóreo em uma entidade econômica, deve o empresário avaliar o destino a ser dado ao ativo, de forma a poder classificá-lo de acordo com a disciplina comercial que rege a escrituração contábil, de observância obrigatória por todos os empresários,³² conforme determinação do Artigo 1.179 do Código Civil, o qual também exige, nos Artigos 1.188 e 1.189, a obediência das disposições contidas em legislação especial sobre a escrituração contábil, independentemente do tipo de sociedade empresarial, função esta exercida, preponderantemente, pela Lei Nº 6.404/76,³³ *in verbis*:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.
Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, *atendidas* as peculiaridades desta, bem como *as disposições das leis especiais*, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.
Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, *na forma da lei especial*.

Portanto, identificando o empresário que o ativo ingressado na empresa será destinado à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, e de que a companhia ostente os benefícios, riscos e controle desse bem, deve a entidade classificá-lo no grupo Ativo Imobilizado e, a partir deste momento, poder exercer o direito à não-cumulatividade do ICMS que lhe confere o Artigo 20, § 5º, da Lei Kandir,³⁴ conforme segue:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica,

³² A única exceção fica por conta do Microempreendedor Individual, nos termos dos Artigos 18-A, §1º, e 68 da *Lei Complementar 123, de 10 de janeiro de 2002*, combinado com os Artigos 970 e 1.179 do Código Civil, *in verbis*: “Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo. § 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do Art. 966 da Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. § 2º No caso de início de atividades, o limite de que trata o § 1º será de R\$ 6.750,00 (seis mil, setecentos e cinquenta reais) multiplicados pelo número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro. Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos Arts. 970 e 1.179 da Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual até o limite previsto no § 1º do Art. 18-A. Art. 970. A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes. Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. [...] § 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o Art. 970.”

³³ *Ibidem*. *Grifo nosso*

³⁴ *Ibidem*

no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no Art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

No entanto, conforme já evidenciado no capítulo anterior, a abertura cognitiva do Sistema Jurídico deve permitir a juridicização da linguagem de outros sistemas de referência, quando estes, de alguma forma, interfira no âmbito do programa do Direito. Isto ocorre, especificamente na escrituração de bens destinados ao Ativo Imobilizado, quando a norma contábil NBC TG 27 dispõe, em seu item 6, que, além dos critérios constantes do Artigo 178 da Lei Nº 6.404/76, deve o entidade avaliar se a intenção de uso do ativo na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos perdurará por mais de um período.³⁵ Caso contrário, o ativo ostentará atributos de mercadoria para a entidade reportadora

³⁵ “Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.” (BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: *Diário Oficial [da] República Federativa*

da informação contábil, já que a finalidade preponderante será a de negociação/venda e, portanto, sujeita ao campo de incidência do ICMS.³⁶ Neste caso, restará ao contribuinte o direito ao creditamento do imposto cobrado na operação anterior, de forma integral,³⁷ em observância ao Princípio da Não-Cumulatividade.

De outra banda, caso a finalidade de venda do ativo seja o único critério não previsto no momento da entrada do ativo no estabelecimento empresarial, poderá o contribuinte apropriar-se do crédito do ICMS à razão de 1/48 (Art. 20 da Lei Kandir) enquanto o bem permanecer classificado no ativo não-circulante. No entanto, a partir do instante em que a entidade decidir recuperar o seu valor contábil por meio de transação comercial e o ativo estiver disponível para venda imediata em suas condições atuais,³⁸ deve o ativo ser reclassificado para o ativo circulante ou realizável a longo prazo,³⁹ a depender do prazo estimado para a sua realização.

Neste átimo de tempo, algumas consequências na incidência do ICMS ocorrem, já que o ativo perde a característica de bem e passa a possuir atributos de mercadoria para a entidade que reporta a informação contábil, já que a finalidade do ativo passa a ser a recuperação do seu valor contábil por meio de uma operação de venda, sujeita ao campo de incidência do ICMS. Além disso, deve ser interrompida a sistemática de creditamento do imposto pelo Artigo 20 da LC 87/96, podendo o contribuinte aproveitar-se dos saldos de crédito restantes no mês em que ocorrer a reclassificação do ativo.

Contudo, caso a reclassificação do ativo seja operacionalizada após o transcurso de um exercício social, ou seja, após um ano do ingresso do bem no estabelecimento, não há que se falar em incidência do imposto na operação de venda, haja vista que, para fins tributários, as condições necessárias para a classificação do ativo como imobilizado foram atendidas e, portanto, cabe a aplicação do Artigo 20, inciso V, da

do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, 15 dez. 1976).

³⁶ “Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; Art. 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;” (BRASIL. Lei Complementar 87, de 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. (LEI KANDIR). Brasília: *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo*, Brasília, 13 set. 1996).

³⁷ A menos que a operação de saída subsequente seja amparada por hipótese de isenção, não-incidência ou redução de base de cálculo sem a permissão de manutenção de crédito do imposto.

³⁸ Além dessas condições, a NBC TG 31, em seu item 8, dispõe que, para ocorrer a reclassificação do ativo, a venda deve ser altamente provável, conforme segue: “Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.” (*Ibidem*)

³⁹ Nos termos do item 9 da NBC TG 31: “Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo.” (*Ibidem*)

Lei Kandir, o qual determina, somente, a cessação do aproveitamento dos créditos referentes à fração que corresponderia ao restante do quadriênio.⁴⁰

Esta também foi a interpretação dada ao assunto pelo Supremo Tribunal Federal que declarou, no julgamento do Recurso Especial 1.025.986/PE, que é legítima a incidência do ICMS sobre a operação de venda de ativo com menos de doze meses de aquisição, uma vez que, nessa hipótese, os bens perdem a característica de ativo imobilizado, passando a assumir o caráter de mercadoria.

Entenderam os Ministros que, enquanto integrados ao ativo fixo (ou seja, enquanto destinados ao ativo imobilizado) tais bens não hão de ser considerados mercadorias (destinadas à circulação). Via de consequência, sustentaram que, se o bem em tela, apesar de oriundo do ativo imobilizado, receber, no ato de alienação, uma destinação mercantil, passará a constituir mercadoria e, portanto, estará abrangido no campo de incidência do ICMS. São as palavras do Ministro Alexandre de Moraes:⁴¹

não há dúvidas de que, quando de sua aquisição, diretamente da montadora, os veículos têm a característica de ativo imobilizado, *enquanto estiverem sendo usados em suas finalidades*. Ocorre que, quando da revenda, os bens oriundos do ativo imobilizado perdem essa característica, passando a assumir o conceito de mercadoria, tornando-se, pois, *bem móvel sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico*.

Enfatizaram, também, os Ministros que, dependendo do exame dos aspectos factuais das operações de venda, à luz do *modus operandi* da empresa, poder-se-ia atribuir a característica de mercadoria para os ativos classificados no ativo não-circulante e cuja venda tenha ocorrido após doze meses da entrada do bem no estabelecimento, como, por exemplo, a habitualidade na venda, o profissionalismo empregado em tal atividade (com estabelecimentos próprios e distintos das operações ordinárias da empresa, bem como com estruturas funcionais especializadas) e a relevância do faturamento destas vendas sobre a atividade operacional do estabelecimento, o que caracterizaria atributos mercantis às alienações.

A juridicização da linguagem contábil é acatada pelo Ministro Edson Fachin (relator), em cujo voto admite a internalização dos conceitos dispostos nas normas contábeis no Sistema Jurídico-Tributário, por meio de um diálogo operacionalizado entre os diferentes sistemas referenciais, *in verbis*:⁴²

⁴⁰ No Estado de São Paulo, é permitida a apropriação das parcelas remanescentes pelo destinatário até se consumir o aproveitamento integral do crédito relativo ao bem transferido para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme se extrai da leitura do Artigo 61, §11, do RICMS/00: “§ 11 - Na transferência de bem pertencente ao ativo imobilizado antes de ser concluída a apropriação de crédito prevista no parágrafo anterior, fica assegurado ao estabelecimento destinatário o direito de creditar-se das parcelas remanescentes até consumir-se o aproveitamento integral do crédito relativo àquele bem, observado o procedimento a seguir: 1 - na Nota Fiscal relativa à transferência do bem deverão ser indicados no campo "Informações Complementares", a expressão "Transferência de Crédito do Ativo Imobilizado - Artigo 61, § 11 do RICMS", o valor total do crédito remanescente, a quantidade e o valor das parcelas, o número, a data da Nota Fiscal de aquisição do bem e o valor do crédito original; 2 - a Nota Fiscal prevista no item anterior deverá ser acompanhada de cópia reprográfica da Nota Fiscal relativa à aquisição do bem, a qual deverá ser conservada nos termos do artigo 202.”

⁴¹ *Ibidem*. Grifos do autor.

⁴² *Ibidem*. Grifos nosso e do autor.

O Convênio ICMS N° 64/2006 é ato normativo que tem por fito, justamente, preservar conceito de *mercadoria* ao prever, *a partir de conceito próprio das ciências contábeis. O conceito de ativo imobilizado (Pronunciamento Técnico CPC 27) demanda que aquele bem permaneça no imobilizado no prazo mínimo de 12 (doze) meses senão considerado mercadoria, portanto, os normativos ora hostilizados em absolutamente nada inovam no ordenamento jurídico privado*, quanto ao menos público vez que a incidência do ICMS já se faz prevista na legislação de cada uma dos Estados da federação. [...] Portanto, o decreto estadual hostilizado no presente recurso não institui nova hipótese de incidência tributária, nem mesmo representa majoração de tributo, apenas veicula norma anti-evasiva a regular devida incidência do ICMS quando ‘abuso de direito’ na alienação de *mercadoria* como se bem do ativo fixo fosse. [...] Oportuno consignar que o Convênio ICMS N° 64/2006 ao prever recolhimento do diferencial de ICMS quando procedida a venda do veículo em prazo aquém de 12 (doze) meses de sua aquisição não inova no ordenamento jurídico, *vez que é a própria legislação contábil societária que prevê tal prazo para caracterização do ativo fixo (Art.179, IV, Lei N° 6.404/1976 c/c CPC 27). O Direito Tributário estabelece salutar diálogo não só com as ciências contábeis, ao incorporar conceitos que lhe são próprios do Direito Privado, mas, também, com o próprio Direito Econômico com vistas a preservação das relações jurídico privadas de modo que não venham a ser distorcidas pela incidência ou não-incidência tributária.*

Portanto, acertada a argumentação jurídica utilizada na fundamentação do julgamento do RE 1025986/PE, e consentânea com a importância que a linguagem contábil empresta para a constituição linguística do fato jurídico tributário, na medida em que o Tribunal não encontrou óbices à juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário para a solução da controvérsia suscitada.

4. CONCLUSÃO

Pretendeu-se, neste artigo, analisar acerca da possibilidade de juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, de forma a verificar o acerto da argumentação jurídica utilizada como fundamento do julgamento do RE 1.025.986/PE, que tratou da incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado antes de completados 12 (doze) meses da entrada do ativo no estabelecimento.

Para tanto, foram utilizadas diversas teorias sobre a interpretação e fundamentação jurídica para as tomadas de decisões no Direito Tributário, de forma que se concluiu pela existência de uma abertura semântica e pragmática do Sistema Jurídico, a qual permite um diálogo entre sistemas referenciais distintos, como o Jurídico, Contábil e Econômico, por exemplo.

A textura mais aberta dos Princípios Jurídicos possibilita um melhor ajuste do programa do Sistema Jurídico à juridicização dos conceitos dados por outros

sistemas, sem a necessidade de positivação jurídica, o que atribui mais dinamicidade e efetividade ao Direito.

Desta forma, deve a entidade econômica observar as disposições tanto da legislação comercial como das Normas Brasileiras de Contabilidade para a construção dos sentidos das normas tributárias e descrição correta dos fatos jurídico-tributários sujeitos à incidência tributária, neste caso, do ICMS.

No que concerne à incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado, caso a venda ocorra antes de completados 12 (doze) meses do ingresso do ativo no estabelecimento, este não ostentará o atributo de ativo imobilizado necessário a não incidência do imposto. Além disso, deve o ativo ser reclassificado para o Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, tudo conforme dispõe a Lei N° 6.404/76 e NBCs TG 27 e 31.

Com isso, pretendeu-se fomentar a discussão de tão importante tema, que se espera seja objeto de maior enfoque pelos cientistas contábeis e jurídicos do Brasil, já que a linguagem contábil é de utilidade ímpar para o aperfeiçoamento do Sistema Jurídico, uma vez que seu objeto de estudo possui íntima relação com os fatos-signos de riqueza previstos nas hipóteses de incidência tributárias. Portanto, a contabilidade é linguagem que não deve ser desprezada na constituição linguística do fato jurídico tributário, sendo rica fonte de informação para o tomador de decisão no âmbito do Direito Tributário.

5. REFERÊNCIAS

AUSTIN, John. The province of jurisprudence determined. *In: The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence*. Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. 6. ed. rev. E ampl.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2018.

JAYME, Erick. *Visões para uma teoria pós moderna do direito comparado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 759. Jan. 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LUHMANN, Niklas. *A realidade dos meios de comunicação*. Tradução: Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2011.

_____. *Sociologia do direito, Tomo II*. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2012. 16. ed.

POSNER, Richard A. *Law, pragmatism, and democracy*. Massachusetts: Harvard, 2003.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: EDIPRO, 2003.
