O FATO GERADOR DO I.C.M. E OS ESTABELECIMENTOS AUTÔNOMOS

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES *

Distinção entre o I.V.C. e o I.C.M. A saída física como fato identificador, no tempo e no espaço, da preexistente operação de circulação de mercadorias. Os contribuintes do I.C.M. Os estabelecimentos autônomos.

Distinção entre o I.V.C. e o I.C.M.

1. A doutrina financeira costuma classificar os impostos sôbre a circulação (tráfico) em três grupos: (a) impostos sôbre a circulação jurídica, (b) impostos sôbre a circulação econômica e (c) impostos sôbre transporte [1]. O conhecimento dessa distinção tem que ser pressuposto para se classificar o I.V.C., e seu sucedâneo, o I.C.M., no grupo de impostos com o qual mantêm êsses tributos maiores afinidades.

2. O I.V.C. incidia sôbre dois atos jurídicos bilaterais típicos — a venda ou consignações mercantis. A incidência do I.V.C. sôbre as vendas e consignações implicava, conseqüentemente, em sua inclusão na classe dos impostos sôbre a circulação jurídica. A substância econômica subjacente na operação tributada era irrelevante para a composição do fato gerador do I.V.C., tributo caracterizado por cri-

* Professor de Direito Tributário da Universidade de Pernambuco.

1 KLEIN. Friedrich. *Verkehrsteurn, in Handbuch der Finanzwissenschaft.* TÜBINGEN, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), v. 2, p. 620 e seg.

tério jurídico-formal. Todavia, a legislação tributária vinha estendendo, com o beneplácito da jurisprudência, o âmbito do I.V.C. a outros negócios jurídicos, tais como a empreitada e a permuta. Daí para o abandono da forma jurídica e adoção do critério econômico na tributação da circulação de mercadorias, foi um passo no direito brasileiro.

3. O I.C.M. é um tributo que recai sôbre operações relativas a circulação de mercadorias. Não é, pois, um tributo sôbre a circulação em si, considerada como simples movimentação física (transporte) da mercadoria, mas um tributo sôbre operações de circulação de mercadorias (compra e venda, promessa de venda, doação, empreitada, dação em pagamento, transferência de mercadoria, troca, importação, exportação e outras operações).

Mercadoria é o bem móvel sujeito a mercância, porque introduzido no processo econômico circulatório. A coisa móvel objeto de circulação econômica, tal é o conceito de mercadoria. Daí porque sustentou-se excelentemente que a relação entre mercadoria e coisa é a de espécie para gênero. Tôdas as mercadorias são coisas, mas, nem tôdas as coisas são mercadorias [2]. Circulação é conceito que corresponde ao ato de circular, movimentação, trânsito ou passagem da mercadoria de um lugar no espaço para outro. A referência específica a mercadoria e não a bens móveis, genèricamente considerados, aliada à identificação constitucional do contribuinte do I.C.M. como sendo o comerciante, industrial ou produtor, dá a conotação mercantil do tributo. Não é, então, apenas do fato da circulação que decorre a natureza mercantil do I.C.M., mas, ao mesmo tempo, do objeto do tributo (a mercadoria) e dos sujeitos passivos escolhidos pela própria Constituição. Com efeito, pode ocorrer circulação sem conteúdo econômico, tal como acontece no simples transporte de coisas móveis, e mesmo de mercadorias, sem corresponder a operação de circulação de riquezas.

Daí sustentar a doutrina que, para haver circulação, no sentido econômico, é preciso que haja mutação ou transferência da propriedade ou da posse de mercadoria [3]. Econômicamente, não pode ocorrer circulação sem transferência da mercadoria de uma pessoa para outra. Não qualquer movimentação de bens, mas sòmente a circulação que tenha conteúdo econômico, legitima a cobrança do I.C.M.

Neutro quanto à forma jurídica, o I.C.M. é um tributo sôbre o tráfico econômico.

2 CARVALHO DE MENDONÇA, *Tratado de direito comercial brasileiro*. 5. ed., Freitas Bastos, 1955, v. 5, 1.ª p. 28.

3 "Para haver, pois, *circulação de mercadorias*, sôbre a qual recai o impôsto de que tratamos, faz-se mister que a mercadoria mude de proprietário ou de possuidor..." RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*. v. 2, p. 38.

4. Na sistemática do I.C.M, portanto, a circulação da mercadoria é apenas um processo técnico de identificação, no espaço e no tempo, da preexistente operação com a qual se relaciona. O I.C.M. não é um impôsto sôbre o tráfico (circulação) jurídico, mas sôbre o tráfico (circulação) econômico. Nem tampouco o é sôbre o simples transporte. O têrmo *operação* é um sub-rogado econômico, pôsto que ampliado, dos conceitos jurídicos de venda e consignação. Isto porque o I.C.M. alcança, em última análise, situações de direito ou de fato, as operações de circulação de mercadorias, embora a sua incidência seja neutra ou indiferente quanto à tipicidade da forma jurídica. A neutralidade da incidência não implica, dêste modo, em afastamento do requisito, constitucionalmente pressuposto, de uma operação de circulação qualquer, para legitimar a cobrança do I.C.M.[4]

Dessa premissa de que o I.C.M. é um impôsto sôbre operações relativas a circulação de mercadorias e não apenas sôbre a circulação de mercadoria, pode-se extrair a conclusão de que há movimentação de mercadorias jurìdicamente irrelevantes, por não se relacionarem às operações acionadoras do processo circulatório.

5. O processo circulatória está demarcado, na vida do comércio, pelo trânsito das mercadorias dos produtores originários aos consumidores finais. Dinamiza-se a circulação mediante sucessivos contratos mercantis, tais como a compra e venda, consignação, comissão, depósito, penhor. Essas *operações* são os elos que interligam os diversos estágios ou etapas de circulação por se *relacionarem* a mutações na propriedade ou posse da mercadoria. Assim já o entendera, antes de recepção dessas noções pelo ordenamento constitucional tributário brasileiro, a doutrina do direito privado.[5]

6. Econômicamente, o I.V.C. era um tributo sôbre a circulação de riquezas. Sua incidência jurídica era, entretanto, restrita à circulação por venda e consignações mercantis ou negócios jurídicos assimilados. O I.C.M. tributa igualmente a circulação de riquezas mas sua incidência é desvinculada da compra e venda e consignação. Desvincula-se dêsses negócios jurídicos típicos, ao incidir sôbre operações relativas à circulação de mercadorias. A sua incidência é, como já se afirmou, neutra, quanto à forma jurídica adotada, diversamente do que sucedia com o I.V.C. É, então, o I.C.M., tributo que incide even-

[4] "O que nos parece bem difícil — talvez impossível — é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Cremos que o legislador ampliou o I.V.C. dos negócios de venda para quaisquer atos jurídicos *que transfiram o domínio* sôbre as mercadorias entregues à "circulação econômica" BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio, Forense, 1970 p. 582. Os grifos são dêsse autor.

[5] CARVALHO DE MENDONÇA. *Op.* e v. *cit.*, p. 76.

tualmente sôbre atos jurídicos mediante os quais se corporifica a circulação econômica das mercadorias.

Todo o exposto demonstra que a incidência do I.C.M. é sôbre as *operações* de que resulta circulação de mercadorias e não sôbre a circulação em si. A circulação é pressuposta, na estruturação jurídica do impôsto, como uma exteriorização da lógica e cronològicamente anterior *operação* que lhe é subjacente. [6]

Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente, é a circulação dela resultante. Na operação, necessàriamente mercantil, porque realizada por produtores, industriais, ou comerciantes, existe a prevalência do conteúdo econômico do ato jurídico, porque esta independe da forma jurídica que a reveste.

A circulação, identificada como de mercadorias, é legalmente pressuposta como um simples fato de natureza econômico.

A saída física como fato identificador, no tempo e no espaço, da preexistente operação de circulação de mercadorias.

7. No sistema tributário brasileiro, o fato gerador do I.C.M. é matéria sob previsão constitucional (*Emenda Constitucional* n.º 18, de 01/12/65, art. 12. CONSTITUIÇÃO de 1967, *art.* 24, *II*. EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 1, de 17/10/ 69, art. 23. II). A reserva constitucional na definição do fato gerador ou hipótese de incidência do impôsto é uma característica essencial ao funcionamento do sistema, porque necessária à sua rigidez, impedindo a livre eleição do fato gerador pelos Estados-membros e sua conseqüência inevitável, o alargamento do campo material a ser coberto pela tributação. Ademais, decorre dessa previsão constitucional a necessidade de ser compatibizada a legislação tributária do Estado-membro com os princípios e normas constitucionais reguladores do tributo.

Porque o sistema tributário brasileiro está concebido em têrmos nacionais, a legislação complementar e ordinária não é estruturada em compartimentos estanques, mas o integra, de modo a formar uma superior unidade. Segue-se que a disciplina dos fatos geradores do tributo, na legislação complementar e ordinária, não decorre de livre escolha do legislador, mas, estando vinculada à previsão constitucional, tem que se adaptar a ela.

8. O Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968 estabeleceu o fato gerador do I.C.M. nos seguintes têrmos:

"O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

[6] "O I.C.M. incide sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, e não apenas sôbre essa circulação (C. F. art. 23, II)." BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 583).

I — a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor".

Essa formulação literal do fato gerador do I.C.M. é diversa, na legislação complementar, da estabelecida no texto da Constituição, porque identifica o fato gerador como o momento da saída da mercadoria.

9. O conceito de *saída* corresponde a um deslocamento de um bem que, no mundo físico, identificou-se como *móvel* e, no plano econômico, classificou-se como *mercadoria*. A noção de mercadoria é, ao mesmo tempo, econômica e jurídica. É o conceito de mercadoria também jurídico, porque objeto de tributação constitucional prevista.

A saída, para ser tributada pelo I.C.M., decorre geralmente do contrato de compra e venda, mas pode decorrer de outro ato ou fato jurídico relevante. O I.C.M. incide apenas sôbre as saídas decorrentes de operações de circulação de mercadorias. Sem operação de circulação, a saída não é fato gerador do I.C.M.[7]

Porque a outorga constitucional de competência tributária implica numa simples autorização para a criação do tributo, pela legislação competente, sem a precisão legal, inexiste fato gerador. Mas, a previsão legal do fato gerador do I.C.M., ao identificá-lo com a saída de mercadoria, não está dissociada do sistema da Constituição e esta, como se viu, vincula o impôsto à operação de circulação de mercadorias. Comprova-se, por esta via, que, se o fato gerador legalmente previsto é a saída da mercadoria, nem tôda saída configura fato gerador do I.C.M.[8]

10. O fato gerador (hipótese de incidência) da tributação é fenômeno estruturalmente complexo. Na sua composição entram elementos: I. objetivos; II. subjetivos; III. espaciais e IV. temporais. No caso específico do I.C.M., é indispensável à realização de fato gerador que a operação de circulação de mercadoria (*aspecto objetivo*) tenha como parte um produtor, comerciante ou industrial (*aspecto subjetivo*) e que seja realizada no território do Estado tribu-

7 "O impôsto, como vemos, não recai sôbre a simples saída, mas sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, *acompanhadas da saída.*" Como já dizia o relatório da Comissão de juristas que elaborou o projeto da Emenda n.º 18, o tributo assenta jurìdicamente "não sôbre os produtos postos em circulação, mas sôbre as operações por que esta se realiza..." (REFORMA *da discriminação constitucional de rendas.* Fundação Getúlio Vargas v. 6. 1965. p. 31).

Assim, a saída, para ser tributável, deve decorrer de uma dessas operações. Se elas inexistem, a saída já não motivará a obrigação tributária; será jurìdicamente ineficaz, por falta de pressuposto constitucional." RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, v. 2. p. 86).

8 Para os fins do presente estudo, abstrai-se a *entrada*, como fato gerador do I.C.M., previsto no art. 1.º, II do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/68.

tante (*aspecto espacial*) para a incidência da lei tributária no momento da saída (*aspecto temporal*). Sem a conjugação dêsses elementos, não há ordinàriamente, fato gerador do impôsto de circulação de mercadorias. A saída da mercadoria é, pois, apenas um dos elementos que entram na composição do suporte fático do impôsto: a saída física é um fato identificador, no tempo e no espaço, da preexistente operação de circulação da mercadoria, seja qual fôr a forma pela qual essa circulação se processe no comércio jurídico. [9]

11. Que a saída excepcionalmente pode ser desprezada pela lei tributária, na composição do fato gerador do I.C.M., comprova o art. 1.º do Decreto-lei n.º 406/68, segundo o qual o impôsto de circulação de mercadorias tem como fato gerador o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. Nessa hipótese, não ocorre saída física se a mercadoria é consumida no estabelecimento do contribuinte. Implícita nessa regra está a ficção jurídica consistente na equiparação do *fornecimento* de mercadorias para consumo interno à *saída* destas. [10]

O Decreto n.º 406/68 equipara à saída a transmissão da propriedade de mercadoria quando esta não transita pelo estabelecimento do alienante (art. 1.º § 1.º). Trata-se de uma ficção legal.

12. De fato, a mercadoria não transita pelo estabelecimento do alienante, mas é *como* se houvesse transitado, dada a existência da operação de circulação. Aí, a mercadoria sai de outro estabelecimento, não do estabelecimento alienante. Êsses exemplos comprovam que pode ocorrer circulação sem saída. Mas, a recíproca é igualmente verdadeira. Há hipóteses, legalmente previstas, de saídas intributáveis, por não configurarem etapas do processo de circulação. Nem tôda saída de mercadorias decorre de operação de circulação. A legislação tributária, tem a *saída* como uma decorrência da *circulação* da mercadoria, para, só então, tributá-la. Êsse relacionamento das *operações* com

[9] Alfredo Augusto Becker denomina êsses dois últimos aspectos — espacial e temporal — "coordenadas de tempo e de lugar" da realização da hipótese de incidência. "Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência necessàriamente acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos sòmente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou explìcitamente pela regra jurídica". *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo. Saraiva 1963. n.º 91, p. 201. Cf. também PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Rio, Borsoi 1954 v. 1, p. 30-31. "O tempo não é fato jurídico de per si. O tempo entra, como fato, no suporte fático de fatos jurídicos."

[10] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 201. "O legislador, por uma ficção jurídica, equipara o fornecimento, para consumo *in loco*, à saída."

a *circulação* de mercadorias implica em não incidência do impôsto sôbre a simples movimentação física ou transporte da mercadoria, desacompanhada de transferência da sua propriedade ou posse. O I.C.M. não integra a classe dos impostos sôbre o *transporte, species* impositiva autônoma (*supra*, n.º 1).

Precisamente porque não incide sôbre tôda e qualquer circulação, decorrente de operação mercantil, não é o I.C.M. um tributo sôbre transporte.

13. Ora, caracterizada, como ficou, a complexidade do fato gerador do I.C.M. (*supra*, n.º 10), em cuja composição entram diversos elementos, todos essenciais, temos que a saída da mercadoria foi erigida, pela lei tributária, em fato gerador do I.C.M., com a finalidade prática de estabelecer o momento em que se aperfeiçoa, no tempo, a obrigação tributária [11]. Implica em descaracterização do I.C.M. fazê-lo incidir sôbre saída que não corresponda a uma etapa do processo circulatório. Lei ou ato administrativo de cobrança do I.C.M. sôbre saídas caracterizadas apenas como transporte de mercadorias, serão atos inconstitucionais. A doutrina, a princípio vacilante, estabeleceu sôbre êste ponto uma comovedora unanimidade. Chegou-se até a afirmar, numa *boutade* destinada a tornar-se célebre, que, se fôsse possível considerar fato gerador de I.C.M. o fato material ou físico de deslocação física da mercadoria para fora do estabelecimento do contribuinte, sem mutação na propriedade ou posse desta, teríamos o furto da mercadoria como fato gerador do I.C.M. [12]

Os contribuintes do I.C.M.

14. O Decreto-lei n.º 406/68 determina as pessoas que são os contribuintes do I.C.M., nos seguintes têrmos:

"Art. 6.º — Contribuinte do impôsto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria, o que importa do

11 Cf. BONILHA, Paulo Celso. Alguns aspectos do impôsto de circulação de mercadorias. *Direito tributário* (estudos de problemas e casos tributários), sob a direção de Ruy Barbosa Nogueira. S. Paulo, José Bushatsky, 1970. p. 311.

12 BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 203. "A natureza específica da *operação realizada*, isto é, o negócio jurídico que motiva e dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista jurídico fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas, pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do I.C.M."

exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida.

§ 1.º — Considera-se também contribuinte:

I — As Sociedades Civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

II — As Sociedades Civis de fins econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem com habitualidade, venda de mercadorias que para êsse fim adquirirem;

III — Os órgãos da administração pública direta, as Autarquias e emprêsas públicas, federais, estaduais e municipais, que vendam, ainda que a compradores de determinada categoria profissonal ou funcional, mercadorias que para êsse fim adquirirem ou produzirem".

Como se vê, no *caput* do dispositivo, o Decreto-lei n.º 406/68 estabelece as pessoas que são, pela natureza de suas atividades, contribuintes do I.C.M. No § 1.º, e seus incisos, do art. 6.º, o referido Decreto relaciona pessoas que, no sistema revogado do C.T.N. (art. 58, § 1.º), eram equiparados a contribuintes porque praticam, com habitualidade, operações relativas a circulação de mercadorias.

15. Enquanto a definição dos sujeitos passivos que, por simplificação, poderíamos chamar naturais do I.C.M., está sob reserva da Constituição e legislação editada pela União, com o fito de preservar a integridade do sistema, o estabelecimento das hipóteses de equiparação a contribuintes do impôsto, por ficção legal, está deferido aos Estados-membros.

Com efeito, assim dispôs o Decreto-lei n.º 406/68, no § 2.º do seu art. 1.º:

"Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário, do contribuinte, inclusive veículos utilizados por êste no comércio ambulante".

A circunstância de haver o Decreto-lei n.º 406/68 relegado o seu estabelecimento à conveniência dos Estados-membros comprova que o princípio da autonomia dos estabelecimentos não é essencial à sistemática dos impostos não cumulativos.

Os estabelecimentos autônomos

16. Com base nessa permissão, todavia, a Lei do Estado de Pernambuco n.º 5.954 de 29/12/66, determinou, no seu art. 18:

"Considera-se contribuinte autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, de comerciante, industrial ou produtor, inclu-

sive, nos casos previstos no regulamento, os veículos utilizados por aquêles no comércio ambulante."

§ 1.º — Estabelecimento, para efeitos desta Lei, é o local onde o contribuinte exercer a atividade geradora da obrigação tributária".

Temos, assim, que o contribuinte do impôsto é, em princípio, a emprêsa, a unidade econômica ou, sob o ponto de vista jurídico, o comerciante, industrial ou produtor e não os seus estabelecimentos (matriz, filiais, depósitos, fábricas). Utilizando, contudo, a faculdade que lhe concedia a legislação emanada da União, o legislador estadual considerou os estabelecimentos autônomos de uma só emprêsa contribuintes do I.C.M.

O Decreto estadual n.º 1.624, de 14/12/68, enveredou pelo terreno das definições, ao conceituar o estabelecimento, no parágrafo único do seu art. 2.º, consoante se transcreve:

"Considera-se estabelecimento o local ou mesmo o veículo, onde as pessoas referidas no artigo anterior pratiquem operações relativas a Circulação de Mercadorias."

E, no art. 3.º, êste Decreto preceitua:

"Os estabelecimentos quanto à sua natureza podem ser:

a) produtor;
b) industrial;
c) comercial grossista;
d) comercial lojista;
e) comercial misto (grossista e varejista, simultâneamente)".

E, finalmente, no parágrafo único do art. 4.º, o Decreto número 1.624/68 dispôs:

"É irrelevante, para efeito de autonomia de cada estabelecimento o fato de uma mesma pessoa atuar, simultâneamente, com estabelecimento de natureza diversa, no mesmo local."

17. O conceito de estabelecimento foi inicialmente elaborado pela doutrina do direito privado e posteriormente incorporado ao direito tributário.

A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma emprêsa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a emprêsa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do impôsto, o que

importa em lhes reconhecer uma certa *capacidade jurídica* de direito tributário. [13]

Por isso, só a figura da ficção de direito tributário explica a equiparação, pela lei ordinária do Estado-membro, dêsses organismos, a contribuintes do I.C.M. (*fictio est falsitas pro veritate accepta*).

18. A referida Lei n.º 5.954/66 preceituou no seu art. 5.º:

"Não constitui fato gerador a saída: (*omissis*)

III — de mercadoria transferida de um para outro estabelecimento da mesma natureza, inclusive depósito fechado, do mesmo contribuinte, no mesmo Município."

Interpretação menos avisada pretende extrair dêsse dispositivo as conseqüências do argumento *a contrario sensu*, que, na hipótese, poderia ser assim enunciado: se a mercadoria é transferida de um para outro estabelecimento, de natureza diversa, do mesmo contribuinte, no mesmo Município, cabe a tributação. Nada mais errôneo!

São conhecidas as reservas com que a doutrina adverte os hermeneutas contra os perigos do argumento *a contrario* e as cautelas com que aconselha o seu uso pelo intérprete.

O art. 5.º, III da Lei n.º 5.954/66 é norma desjuricizante no sentido de que incide sôbre o fato, não para recebê-la como jurídico (fato gerador), mas para excluí-lo do mundo jurídico. Sôbre esta hipótese não incide o I.C.M. porque se trata de transferência (transporte) da mercadoria sem relacionamento direto e imediato com operações de circulação. O art. 5.º, III da Lei n.º 5.954/66 envolve, portanto, sòmente uma hipótese de saída sem circulação da mercadoria. Não exclui outras hipóteses de saídas sem circulação de mercadorias. Dêle não se segue que, ocorrendo diversidade da natureza de estabelecimentos, suceda o fato gerador do I.C.M. nas remessas de uns para os outros. A remessa de mercadoria de um estabelecimento industrial para estabelecimento comercial de uma só emprêsa configura simples transporte. Nessa simples movimentação física da mercadoria não se dá a preexistência de uma operação relativa a circulação de mercadorias. É, pois, em princípio, intributável. [14] Logo, não cabe o argumento *a contrario*, dada a incompatibilidade em que implicaria a sua

[13] Cf. BUJANDA. Fernando Sainz de. La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad. *Hacienda y derecho*, Madri, *Istituto de Estudios Políticos*, 1967. v. 5, p. 328.

[14] "Considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, *do mesmo proprietário*, é tanto quanto afirmar que o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a esquerda. Em nenhuma dessas duas hipóteses o bem sai do poder da pessoa com quem está, embora os percursos sejam de muito diferentes extensões. E inexistindo transmissão de uma para outra pessoa, já não há circulação". RAMOS, José Nabantino. Trabalho, revista e v. *cit.*, p. 38. Os grifos são dêsse autor.

aplicação indiscriminada com normas que hieràrquicamente lhe são supra-ordenadas no direito brasileiro. Havendo saída sem antecedente operação de circulação, não cabe a exigência do I.C.M. [15]

Ato Administrativo que assim o fizesse seria inconstitucional. [16]

19. Vimos como os impostos sôbre o transporte constituem uma subespécie tributária distinta dos impostos sôbre a circulação jurídica e econômica. E o Estado não pode cobrar tributo sôbre o transporte porque tal imposição é implìcitamente vedada pelo art. 18, § 3.º da Emenda Constitucional n.º 1/69, à Constituição do Brasil. Na sistemática da Constituição de 1946, podiam concorrentemente os Estados e a União decretar ou instituir outros tributos, além dos que lhes eram privativamente assegurados (art. 21). A competência concorrente da União e dos Estados foi, todavia, supressa. Hoje permanece apenas a competência residual da União para instituir impostos que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Emenda Constitucional n.º 1/69, art. 2.º, § 1.º).

Por isso, a cobrança do I.C.M. não pode legitimar a exigência de impôsto sôbre transporte, com *nomem juris* inadequado. Veda-o o sistema constitucional vigorante.

O transporte é simples ato preparatório do processo de circulação das mercadorias como, aliás, já se sustentou no Congresso Nacional em defesa do projeto do Executivo Federal de que resultou a Emenda Constitucional n.º 18/66. Antes, portanto, da incorporação dêsse tributo ao sistema tributário constitucional. [17]

[15] A única exceção à regra, plenamente justificável, está no art. 53 § 2.º, n.º II (trata-se de dispositivos do C.T.N., vigorantes à época; nossa é a ressalva), referente à tributação de "transferência para estabelecimento do próprio remetente", situado "em outro Estado." Não há circulação, por ausência de mudança de dono ou possuidor, e não obstante deve ser pago o tributo, para não se prejudicar o Estado de onde sai a mercadoria. Ao tempo do velho Impôsto de Vendas e Consignações já se tributava essa espécie de transferência, exatamente para proteger os Estados produtores.

"As transferências, porém, que se façam dentro do próprio Estado, não estão alcançadas por essa exceção. Como tôda exceção, ela só abrange a hipótese prevista. Vige, como regra de hermenêutica, o espírito do art. 6.º da velha Introdução ao Código Civil: "A lei que abre exceção a regras gerais ou restringe direitos, só abrange os casos que especifica." RAMOS, José Nabantino. *ib.*, p. 39.

[16] "Assim, atenta contra a Constituição e o Código Tributário, a lei estadual que faz o I.C.M. incidir sôbre transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo dono situados no próprio Estado. Ela dá à circulação um significado meramente físico, que não pode ter, porque viola o conceito econômico". RAMOS, José Nabantino, ib. p. 39.

[17] O elemento histórico, representado pelos trabalhos preparatórios à Emenda Constitucional n.º 18, no Congresso Nacional, é esclarecedor: a subemenda n.º 18, que pretendia caracterizar como entre pessoas jurídicas diferentes

20. Admitamos, ainda assim, lastreados noutra colocação do problema, esteja prevista implìcitamente a cobrança do I.C.M. nas saídas das mercadorias de estabelecimento industrial para estabelecimento comercial de um só contribuinte, porque a base de cálculo *remanescente* ou *residual* do art. 9.º, V, da Lei n.º 5.954/66 é aplicável a essa hipótese.

O Código Tributário Nacional, originàriamente, só dispunha, no § 2.º do art. 53, sôbre a base de cálculo do I.C.M. nas operações interestaduais:

"Na saída para outro Estado, a base de cálculo definida neste artigo: (*omissis*)

II — Não pode exceder, nas transferências para estabelecimentos do próprio remetente, o preço de venda do estabelecimento do destinatário, no momento da remessa, diminuído de 20% (vinte por cento).

O Ato Complementar n.º 34, de 30/01/67, na sua alteração 3.ª, acrescentou a êsse dispositivo a expressão: "e ainda das despesas de frete e seguro".

A Lei Estadual n.º 5.954/66 disciplinou a base de cálculo do I.C.M. consoante se transcreve:

"Art. 9.º — a base de cálculo do impôsto é: (*omissis*)

V — nos demais casos, o preço que a mercadoria ou mercadoria similar normalmente atingiria no mercado atacadista da praça do remetente, observado o disposto no inciso II do § 2.º do art. 53, do Código Tributário Nacional".

Êste dispositivo da lei estadual é inaplicável às transferências de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma natureza do mesmo contribuinte, no mesmo Município, dada a existência, em tal caso, do fato gerador. (Lei n.º 5.954/66, art. 5.º, III).

as operações tributáveis pelo I.C.M. foi rejeitada pelos seguintes motivos: "O art. 12 é aqui modificado na sua redação, para caracterizar como "entre pessoas jurídicas diferentes" as operações de circulação de mercadorias efetivadas entre comerciantes, industrais e produtores. Ao mesmo tempo se circunscrevem tais operações como "vinculadas a atividades específicas" dêstes últimos. Precisamente esta especificidade é que busca identificar, para que não se incluam, na ocasião, outros tipos de relação, tais como incorporação de efeitos comerciais para formação de sociedades, a venda esporádica do ato civil do comerciante e assim por diante.

Entendemos que o problema suscitado na subemenda está resolvido por dois caminhos: Na lei complementar juntamente com a resolução do Senado, e com o nôvo sistema do valor agregado, a qual não pode aplicar-se evidentemente à simples operação de transferência de um setor para outro da mesma pessoa jurídica, como ato preparatório de circulação, definida em têrmos econômicos como é da essência do projeto" (parecer do relator, aprovado pela Comissão Mista de deputados e senadores. *Diário do Congresso Nacional*, Seção II, de 24/11/65. p. 4.290).

21. O Decreto n.º 1.248, de julho de 1967, assim regulamentou o art. 9.º, V da Lei n.º 5.954/66:

"Art. 12 — a base de cálculo do impôsto é: *omissis*.

VII — na saída para outro Estado ou outro Município dentro do Estado, de mercadoria transferida para estabelecimento do próprio remetente ou seu representante, o preço de venda do estabelecimento destinatário, no momento da remessa, diminuído de 20% (vinte por cento) e ainda das despesas de frete e seguro".

22. Comprovada a não ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento industrial para estabelecimento comercial da mesma pessoa jurídica, seria até contraditório pretender-se que o legislador estadual teria previsto base de cálculo para uma transferência de mercadorias não tributadas.

A esta conclusão sòmente se excetuaria a hipótese de pagamento antecipado do I.C.M., consoante ver-se-á a seguir.

23. Porque o I.C.M. não incide sôbre as transferências de mercadorias de um para outro estabelecimento de idêntica natureza do mesmo contribuinte, no mesmo Município, a Portaria n.º 13, de 12 de janeiro de 1967 (D. O. de 13/01/67) apenas *facultou*, nas saídas previstas no art. 5.º, III da Lei 5.954/66, fôsse adotado, como base de cálculo, o valor correspondente a 80% do preço da venda do destinatário ou o custo econômico da mercadoria, neste incorporadas tôdas as despesas com a aquisição, inclusive o impôsto sôbre produtos industrializados.

Com isto, atendeu-se a um pleito dos próprios contribuintes, no sentido da descentralização dos créditos tributários.

A matriz de uma determinada emprêsa não ficará assim acumulando créditos tributários inservíveis, mas que se tornarão aproveitáveis pelas filiais, sucursais, agências etc., da mesma pessoa jurídica. Mera liberalidade do Poder Público, como tal deve ser interpretada. [18]

Todavia, o Decreto n.º 1.894, de 27/01/70, art. 1.º, regulamentou indistintamente a base de cálculo do impôsto sôbre circulação de mercadorias, nas transferências de mercadorias, realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, autorizando, conseqüentemente, o entendimento de que, excetuadas as remessas para estabelecimentos da mesma natureza, essas transferências são tributadas.

24. A imperfeita sistemática legal, a formulação imprecisa dos textos não é vinculante para o intérprete. Só o comando do dispositivo o obriga. Tivesse a Lei n.º 5.954/66, expressamente previsto a incidência do I.C.M. sôbre as saídas de mercadorias de um para

[18] **Para os fins do presente trabalho, não cabe examinar a Portaria n.º 13/67 nas suas implicações com o princípio da reserva de lei (C.T.N., art. 97).**

outro estabelecimento de natureza diversa do mesmo contribuinte, tivesse denominado, *expressis verbis*, tais saídas *fatos geradores*, ainda assim a essência do fenômeno permaneceria exatamente a mesma. Não poderia desfigurar-se, por uma rotulação imprópria. Nenhum jurista digno dêste nome considerar-se-á vinculado por um *nomen juris* incorreto. Tal atitude importaria em confinar-se o intérprete no leito de Procusto da interpretação mofinamente literal.

Daí porque, não o tendo feito a Lei n.º 5.954/66, deve-se interpretar a exigência do impôsto, em tais casos, não como uma decorrência do acontecimento concreto do fato gerador do I.C.M., mas como uma *antecipação parcial* do pagamento do I.C.M., conforme se verá.

25. Tendo a legislação estadual previsto a cobrança do I.C.M. sôbre saídas que configuram simples transporte de mercadorias — porque não relacionadas com operações de circulação — coloca-se o intérprete diante de um inarredável problema de sua compatibilidade com as normas constitucionais.

Todavia, deve-se sempre ter presente, quando se faz o confronto entre a lei e a Constituição, o entendimento doutrinário generalizado no sentido de que a inconstitucionalidade não se presume. Há de resultar claramente de antinomia irremovível do texto interpretado com a Constituição. [19]

Só à luz dêsses prudentes ensinamentos, poderá o intérprete abrir uma senda por onde irá atravessar a *selva selvaggia* da legislação tributária estadual.

26. Parece-nos irrefutável que, na hipótese *sub judice*, é possível ao intérprete, compatibilizar a lei local com os textos constitucionais, porque, em tal caso, a cobrança do I.C.M. sôbre transporte implicará apenas em *adiantamento parcial* do tributo, devido sòmente após a saída relacionada à transferência, para terceiros, da propriedade ou posse de mercadoria. A simples movimentação física da mercadoria, a ser considerada como fato gerador do impôsto, terá o efeito de adiantar ou antecipar o pagamento do impôsto, normalmente exigível quando realizado o efeito econômico, ou seja, *a posteriori*. [20]

[19] Cf. CARLOS MAXIMILIANO. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio, Freitas Bastos, 1967, p. 140 e 172.

[20] No mesmo sentido, COÊLHO, José Washington de Barros. Código Tributário Nacional interpretado *Correio da Manhã*, Rio, 1968, p. 55: "O simples deslocamento físico da mercadoria, se desacompanhado de efeito econômico, não significa circulação de riqueza, sendo certo que esta é que expressa índice de capacidade contributiva.

A prevalecer o critério de movimentação física como fato gerador do impôsto, a cobrança dêste não passará de:

a) adiantamento por conta do tributo, que só se tornará devido quando realizado o efeito ou fim econômico (ato translativo da propriedade); *b*) ou, em outra alternativa, autêntico tributo sôbre o transporte."

E êste não é um caso isolado. Eis que a Lei n.º 5.954/66 facultou ao Poder Executivo atribuir a condição (*sic*) de contribuinte substituto — sub-rogado em todos os direitos e obrigações do contribuinte substituído —, aos industriais e comerciantes varejistas, inclusive feirantes e ambulantes (art. 19, §§ 1.º e 2.º).

E, o art. 36 do Decreto n.º 1.428/67, utilizando a prerrogativa legal, disciplinou a substituição tributária, explicitando o art. 19, §§ 1.º e 2.º da Lei n.º 5.954/66, por êle regulamentado. Nessas hipóteses, o contribuinte permanentemente substituído suporta o ônus de carga tributária *antes da saída* da mercadoria, e, pois, do fato gerador do I.C.M., sem que possa, de logo, transferi-lo, fazendo-o econômicamente repercutir sôbre terceiros. A antecipação do pagamento do impôsto é assim um mero expediente técnico de tributação.

Em conclusão: nas saídas de mercadorias de um para outro estabelecimento de natureza diversa, ambos do mesmo contribuinte, há uma *cobrança* parcial do I.C.M. antes que decorra a sua *incidência*, porque o fato gerador só ocorrerá quando da transferência de propriedade ou posse de mercadoria para terceiros. [21]

Incide, na hipótese, apenas a regra jurídica de antecipação da cobrança. Eis que não se realizou a hipótese de incidência (fato gerador) do I.C.M., porque, na composição da regra, falta elemento essencial, ou seja, o *aspecto objetivo* do fato gerador — a operação de circulação de mercadorias, antecedente necessário da saída tributável pelo impôsto.

O recolhimento do impôsto, em tal caso, antecipa-se à ocorrência concreta do fato gerador.

27. O princípio da não cumulatividade do I.C.M. é de tal modo essencial à configuração jurídica dêsse impôsto, que, aliado ao princípio de neutralidade da incidência quanto à forma jurídica da operação de circulação de mercadoria, fornece os elementos que o distinguem do I.V.C. Por isso mesmo, a não cumulatividade do I.C.M. foi alçada à hierarquia de determinação constitucional (CONSTITUIÇÃO de 1967, art. 24, § 5.º; EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 1/69, art. 23, II).

Não é possível, assim, contrapor a essa sistemática a simples autorização do C.T.N., art. 58, § 2.º, deferida à legislação dos Esta-

[21] A respeito e em sentido análogo, adverte PONTES DE MIRANDA: "Nas transmissões de posse mediata, ou da tença (ordinàriamente, é o caso dos motoristas de caminhões, ou de barcos em que se pode vender), e nas transmissões da posse imediata à própria filial, sucursal, depósito ou agência, não há o negócio de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao impôsto, incide. Isso não impede que o Estado-membro, ou outra entidade estatal interna, que tributa, exija o recolhimento, aí meramente *cautelar*. O estoque fora do território do Estado-membro ou de outra entidade estatal interna tributante, cria situação que justifica a pretensão à segurança". Comentários à Constituição de 1967, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1967, t. II p. 492. O grifo é dêsse autor.

dos-membros, para considerar, os diversos estabelecimentos de uma só emprêsa, estabelecimentos autônomos.

O princípio legal da autonomia dos estabelecimentos deve ser interpretado em harmonia com o princípio constitucional da não-cumulatividade do I.C.M. Em si, aquêle nada tem de inconstitucional. Importará, todavia e manifestamente, em aplicação inconstitucional dêsse princípio — o que é coisa inteiramente diversa — fazê-lo recair, por exemplo, de modo que o fisco exija em duplicidade de estabelecimento industrial, autônomo, impôsto integralmente recolhido, vale dizer sem nenhuma redução na sua base de cálculo ou alíquota, no momento posterior da saída da mercadoria de estabelecimento comercial, também autônomo, de uma só pessoa jurídica. Ressalvadas, é claro, as penalidades moratórias cabíveis em face da legislação de cada Estado-membro. Não pode a aplicação do princípio da autonomia dos estabelecimentos elidir a não-cumulatividade do I.C.M., princípio êste que integra o sistema tributário da Constituição Federal. Se o contribuinte não antecipou o pagamento do I.C.M., mas o recolheu integralmente em estágio posterior do ciclo econômico, ou seja, na comercialização da mercadoria, a única exigência cabível será, em princípio, a da mora prevista na legislação estadual pertinente à matéria, pelo atraso no recolhimento do tributo devido pelo estabelecimento industrial remetente.

Aquilo que foi ficção ontem é realidade científico-tecnológica hoje e será rotina amanhã. O problema crucial para o homem contemporâneo é o conhecimento. Mantenha-se em dia com o mundo de hoje e informado sôbre o mundo de amanhã lendo EL CORREO. Publicação mensal da UNESCO — Ciência, Educação e Arte além de Informes Especiais. Esta e outras publicações poderão ser solicitadas à FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Praia de Botafogo, 188 — CP 21.120 — ZC-05, Rio de Janeiro — GB.