IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — NÃO INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS DE CAPITAL

— Os bens importados para uso próprio não são mercadoria para o adquirente.

— O estado federado não pode tributar operação realizada fora de sua jurisdição.

PARECER

I

1º Os bens importados para uso próprio são mercadorias para o importador?

2º Do princípio da Federação não decorre necessariamente que a competência territorial dos estados federados está restrita aos fatos que ocorram dentro do âmbito de validade espacial de seus respectivos territórios?

Em suma, quer-se saber se a expressão "mercadoria" contida no texto constitucional poderia ser interpretada de modo tão lato a abranger bens importados não para revenda e se os estados federados podem exercer sua competência tributária fora e além de suas fronteiras.

II

Preliminares

A solução deste problema — como da maioria dos suscitados por ocasião da aplicação de legislação do ICM — depende de uma rigorosa, objetiva e científica concepção acerca da hipótese de incidência desse tributo.

O assunto vem sendo amplamente debatido. Os argumentos em favor das teses predominantes são fartamente conhecidos. Por isso não vamos reproduzi-los.

Pensamos que está com a razão a corrente liderada pelo ínclito jurista Souto Maior Borges, sua tese vem brilhantemente exposta na *Revista de Direito Administrativo*, v. 103.

Não se resolverá nenhum problema emergente da aplicação da legislação do ICM se não se conhecer com rigoroso critério jurídico qual sua precisa hipótese de incidência, tal como pressuposta pelo texto constitucional.

Para isso, faz-se mister interpretar a Constituição. Sendo esta, uma norma inaugural e primeira, na ordenação jurídica, não pode ser interpretada — como tem sido feito — à luz da lei. Pelo contrário, é imprescindível fazer abstração da legislação, para interpretar corretamente a Constituição.

Só a lei ordinária de cada estado estabelece a hipótese de incidência dos seus tributos.

A Constituição se limita a fixar os termos genéricos da definição dos tributos, com a única finalidade de delimitar as competências tributárias. Assim, ela o faz, quanto ao ICM, no item II do art. 23.

A tarefa do jurista não consiste em reformular o raciocínio do legislador constituinte, para rever sua motivação e aferir seus fundamentos, mas, sim ***interpretar*** juridicamente o mandamento.

Ignora, nesse passo, as considerações financeiras, políticas e econômicas desenvolvidas pelo legislador, na fase pré-legislativa, para *atuar* cientificamente no plano dogmático, buscando captar o sentido, conteúdo e alcance do mandamento jurídico.

No caso, importa deixar de lado as lições da economia e as ponderações subjetivas dos financistas, para nos atermos exclusivamente ao comando normativo, *tal como ele é*, independentemente do que as teorias econômicas ou financeiras entendam melhor, mais correto ou mais apropriado.

O legislador constituinte, já esgotou o juízo de mérito. Já considerou todos os aspectos de conveniência e oportunidade. Posta a norma, a nós, juristas, só cabe interpretá-las.

Nesta linha de raciocínio, a primeira observação é no sentido de que — ao contrário do que muitos supõem — o ICM é um imposto sobre *operações* e não sobre circulação.

III

Hipótese de incidência do ICM

A Constituição não cria tributos — ensina Amílcar Falcão — mas limita-se a dar às pessoas tributantes a competência para criá-los. E o faz, no caso brasileiro, atribuindo-lhes faixas de competência, identificáveis pela menção a alguns aspectos da hipótese de incidência dos tributos outorgados.

No caso dos tributos vinculados, o texto magno esgota o enunciado genérico da hipótese de incidência (itens I e II do art. 18), de modo a jungir o legislador ordinário estritamente.

Quanto aos impostos, ora menciona conceitos relativamente amplos (ex. renda e proventos de qualquer natureza), ora define o pressuposto (ou aspecto material) da hipótese de incidência, circunscrevendo a liberdade legislativa ordinária (ex. importação de produtos estrangeiros).

É o caso do ICM. Ao prever a competência estadual para criação desse tributo, o constituinte foi tão minucioso que não relegou maior espaço à discrição das assembléias legislativas.

Referindo-se a esse imposto, prescreveu:

"II — operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes...".

Procedamos à decomposição metódica desse enunciado, de modo a tentar apreender o sentido jurídico de cada palavra, após o que tentemos a interpretação sistemática do seu conteúdo, atentos para que a exegese literal não é a única, nem a última, mas deve necessariamente ser a primeira em qualquer trabalho hermenêutico:

a) *operações*: atos jurídicos; atos regulados pelo direito; atos produtores de efeitos jurídicos; atos juridicamente relevantes. Reforça no nosso ponto de vista a expressão "realizadas", contida no item II do art. 23 do texto constitucional.

Efetivamente, aí o qualificativo se refere a "operações", demonstrando que a tônica da dição constitucional está nestas e não na circulação.

As *operações* é que são *realizadas* por produtores, industriais e comerciantes e não a circulação. Seria mesmo absurdo atribuir ao constituinte erro tão palmar de concordância, qual o de redigir o dispositivo de modo a prever recair o tributo sobre" "circulação... realizadas...".

Só esta consideração já mostra que a ênfase está nas "operações"; o cerne, o núcleo, o fulcro do dispositivo está nesse termo.

Esta meditação é prévia e preliminar do trabalho exegético que a solução do problema da determinação da hipótese de incidência do ICM coloca. Não é condição suficiente, mas é, sem dúvida, condição necessária para equacionamento do problema;

b) *relativas*: (atos) que se relacionam com; que se ligam a; que provocam (circulação); que causam (circulação).

c) *a circulação*: em termos jurídicos, "circular" é mudar de titular; "circular" é mudar de pertinência jurídica. *Circulação* jurídica é mutação de titular.

Não há identidade entre circulação física ou econômica (inapreensível juridicamente) e circulação jurídica. Tanto é assim que, juridicamente os imóveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo. Por isso Souto Maior Borges enfatiza: "Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente é a circulação dela resultante." (*RDA*, v. 103, p. 36.)

d) *de mercadorias*: não é qualquer coisa que circula que se compreende no conceito constitucional do ICM mas só mercadorias. *Mercadoria*, em termos técnico-jurídicos, universal e tradicionalmente, é o objeto de uma atividade que juridicamente se qualifica como *mercancia*. Esta, por sua vez, é regulada por um ramo, se não cientificamente, pelo menos didaticamente discernível e definível como direito comercial.

Souto Borges é enfático: "Mercadoria é o bem móvel sujeito a mercancia... Daí porque sustentou-se excelentemente que a relação entre mercadoria e coisa é a de espécie para gênero. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias." (*RDA*, v. 103, p. 34.)

Para atribuir coerência à locução constitucional no seu todo, reconhecendo-lhe sua consistência e harmonia, deve-se verificar que o constituinte foi sistemático e observou rigores técnicos, ao mencionar a materialidade das hipóteses de incidência dos diversos impostos previstos nos arts. 21, 23 e 24.

Assim, menciona importação e exportação *de produtos* (I e II do art. 21); *propriedade* (III); renda e proventos (IV); produtos (V); operações (VI); serviços (VII)...; transmissão... de imóveis (I, art. 23); propriedade (I do art. 24); serviços (II).

Em todos os casos, referindo a essência da materialidade da hipótese de incidência, fixou as balizas a serem observadas pelo legislador ordinário, ao exercitar a sua competência tributária.

Metódico e sistemático que foi o constituinte — baseado nos trabalhos dos mes-

tres Gilberto Ulhoa Canto e Rubens Gomes de Sousa — não discrepou nem um pouco do critério que Amílcar Falcão já analisara, a propósito da Constituição de 1946, no seu excelente *Sistema tributário brasileiro* (Rio, 1965), quando observou: "Há de cada imposto, do ponto de vista de competência para decretá-lo, ser definido em termos rigorosamente jurídicos, considerando-se para tanto, decisiva e concludente a natureza do respectivo fato gerador" (p. 44).

IV

ICM na Constituição

Esta tese não a concebemos *ad hoc*, para enfrentar este caso concreto. Pelo contrário, a sustentamos há muitos anos, conforme se pode ver (a) das notas taquigráficas dos cursos de especialização que realizo anualmente na Universidade Católica de São Paulo, desde 1971 e também do livro *Hipótese de incidência tributária* (S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973), escrito em 1972.

Neste, tive a oportunidade de escrever: "58.8 A identificação do tipo de imposto depende da rigorosa e criteriosa análise dos termos empregados pelo legislador — primeiramente o constituinte — para estruturar a h.i. no seu aspecto mais decisivo: o material. Tomemos como derradeiro exemplo o ICM (imposto sobre circulação de mercadorias).

58.9 A consistência material da h.i. é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional.

É: a) prática (não por qualquer um); b) por comerciante ou por industrial, ou por produtor; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial; e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia).

Tentando síntese, pode-se enunciar esta h.i. como consistindo na "prática de operação mercantil, que importa transmissão da titularidade de mercadoria".

58.10 Só a concomitância de todos estes termos, alguns substantivos, outros adjetivos, outros circunstanciais ou restritivos, expressa fielmente o aspecto material da h.i. do ICM. Os conceitos que fiquem aquém ou forem além deste são errados e inaceitáveis. Quanto aos conceitos econômicos — tão difundidos e divulgados — são absolutamente imprestáveis e só concorrem para prejudicar a exegese jurídica, multiplicando as perplexidades e dificultando a fixação da questão em termos jurídicos.

58.11 A inadvertência para os conceitos aqui assinalados e os arraigados preconceitos econômico-financeiros têm conduzido ao desastroso equívoco — infelizmente bastante generalizado — consistente em supor que a h.i. do ICM consiste na "saída da mercadoria", o que é um monstruoso despropósito.

A saída é mero aspecto temporal da h.i. É o momento que o legislador reputou adequado para estabelecer a presunção de consumação do fato imponível. Pressupôs o legislador que, ao sair a mercadoria do estabelecimento, já foi consumada, verificada, realizada a operação mercantil que lhe deu causa. Daí por que a simples saída, sem modificação de titularidade da mercadoria, não configura a h.i. e não é portanto fato imponível, do que decorre não haver, em tal caso, incidência e, pois, obrigação tributária.

58.12 Esta maneira de focalizar o ICM e definir-lhe a h.i. a sustentamos há muitos anos. O primeiro trabalho publicado,

entretanto, sustentando essa tese — com inexcedível brilho, aliás — é do professor Souto Maior Borges (v. *RDA*, v. 103, p. 33 e segs.)."

V

Desdobramento propedêutico

O ato jurídico implícito na expressão *operação* é regulado pelo direito comercial, já que seu objeto é mercadoria. Em outras palavras: o objeto dos atos jurídicos de que cuida a dição constitucional é sempre mercadoria, já que há uma relação necessária de recíproca vocação entre negócio mercantil e mercadoria, não se podendo, em direito ter um e não ter outro e vice-versa.

Disse a justificação da emenda constitucional 18; disse Rubens Gomes de Sousa; enfatizou Baleeiro; repetiu Souto Borges que o ICM é indiferente ao negócio (operação). Isto é, incide *qualquer* que seja o negócio, não importa *qual* ele seja. Este último autor sublinha: "A neutralidade da incidência não implica, deste modo, afastamento do requisito, constitucionalmente pressuposto, de uma operação de circulação qualquer, para legitimar a cobrança do ICM" (op. cit. p. 35.)

Daí arrematar: "É o ICM tributo que incide eventualmente sobre atos jurídicos mediante os quais se corporifica a circulação econômica das mercadorias." (op. cit. p. 36.)

Os atos jurídicos a que se refere a expressão operação, no texto constitucional, são atos regulados pelo direito comercial. Em outras palavras: atos jurídicos mercantis.

Do conceito se excluem os atos civis (isto é: regulados pelo direito civil), os administrativos (isto é: regulados pelo direito administrativo) e todos os que não configurem ato de comércio, ainda que provoquem ou causem circulação econômica.

A lei só pode erigir em aspecto material (núcleo, cerne) da hipótese de incidência do ICM o ato jurídico mercantil que causa (relativo) à circulação de mercadorias.

A Constituição não consente, não permite, não tolera que o tributo recaia sobre outra coisa que não seja o ato jurídico.

O Texto Magno criou um tributo sobre "ato ou negócio jurídico", como o qualifica Amílcar Falcão (*Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1974. p. 77).

A leitura da justificação — elaborada por Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhoa Canto — do anteprojeto da emenda constitucional nº 18, só confirma o asserto. Efetivamente, nessa peça se vê que o ICM veio substituir o antigo imposto sobre venda e consignações (imposto sobre ato jurídico), por um outro, de âmbito mais amplo, onerando outros negócios mercantis de idêntico efeito, além das vendas e consignações.

Efetivamente, aí se vê que a previsão do ICM "... começa... por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra-e-venda ou da consignação". Ao ICM "atribui-se... incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias... de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação de circulação como sendo a de mercadorias" (*Reforma da discriminação constitucional de rendas — anteprojeto*. FGV, MF, 1965. v. 6, p. 29).

O leitor desarmado, sem preconceitos, objetivo, verá, com honestidade científica, que o que moveu a reforma — no concernente ao assunto — foi só o desígnio

de ampliar a faixa de incidência do IVC Se este se circunscrevia às vendas e consignações, o seu substituto (ou "sucedâneo", como o designa Souto Borges) iria poder abranger outros negócios mercantis, além desses.

E não foi inadvertidamente que a douta comissão que preparou o projeto da emenda constitucional nº 18 escreveu as linhas supratranscritas. Logo após, comparando o IPI com o IVC, assinala que eles se distinguem "apenas pela característica extrínseca de ser genérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo *é específica* a determinados negócios jurídicos" (op. loc. cit.).

E arrematam: "Ao tributo estadual (ICM), juridicamente assente, *não sobre os produtos postos em circulação, mas sobre as operações por que esta se realiza...*" (op. cit. p. 30).

E, como que enfatizando a essência do argumento, menciona, em seqüência (3/41) as "operações do comércio interestadual" (op. loc. cit.).

Por isso Aliomar Baleeiro sustenta que "o legislador ampliou o IVC dos negócios de venda para quaisquer *atos jurídicos* que transfiram o domínio sobre as mercadorias..." (*Direito tributário brasileiro.* 2. ed. Rio, Forense, 1972. p. 582).

Por isso também o insigne Souto Borges adverte: "Não é, pois, um tributo sobre a circulação em si, considerada como simples movimentação física (transporte) da mercadoria, mas um tributo sobre 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)". (*RDA*, v. 103. p. 34.)

O rol de negócios mercantis elaborado pelo ilustre tributarista nordestino evidencia exemplificadamente sua concepção de que só atos jurídicos suportam o ICM. Por isso, salienta a "conotação mercantil do tributo" (op. loc. cit.), o que, em direito, significa que as operações são jurídicas, mas não todas, porém só as regidas pelo direito comercial. E arremata, abonando a aguda observação do prof. Nabantino Ramos, no sentido de que "para haver, pois, circulação de mercadorias... faz-se mister que a mercadoria mude de proprietário ou de possuidor..." (*Revista de Direito Público,* v. 2, p. 38).

Sabem os recém-ingressos nos cursos jurídicos que uma mercadoria só muda de dono ou de possuidor, em razão de um ato jurídico (operação jurídica).

VI

Em síntese

Nem todo bem, juridicamente, é mercadoria. Mercadoria é, para o direito, o objeto da atividade (conjunto de atos) mercantil, que, por isso mesmo, se rege pelo direito comercial.

Bem é gênero. *Mercadoria* é espécie. Só a espécie foi contemplada pela Constituição. Não é lícito ao intérprete confundir o que a norma discerniu. Não pode o exegeta ampliar o conteúdo de uma dição constitucional, mormente em matéria rigorosa, como o é a discriminação de competência tributária.

VII

Contradictio

Poder-se-ia alegar que — se o princípio da não contradição não consente que uma coisa seja e não seja ao mesmo tempo — aquilo que é mercadoria para o vendedor, deve necessariamente ser também mercadoria para o comprador.

O argumento impressiona, à primeira vista, o leitor mais apressado. Não resiste a análise mais detida, porém.

Efetivamente, o direito está cheio de exemplos idênticos, demonstradores da inanidade do argumento. E tais exemplos são lógica e natural conseqüência da bilateralidade inerente à maioria dos institutos jurídicos.

Assim, o que para uma parte, numa relação (mutuante, p.ex.) é crédito, para a outra (mutuário) é débito. O que para uma é direito subjetivo, para outra é dever. O que para uma é obrigação, para outra é pretensão. O mundo do direito está povoado de casos que tais, evidenciando que uma coisa pode ser e não ser ao mesmo tempo, *segundo a perspectiva que adote o observador.*

A despeito da unidade incindível de uma moeda, conforme o ponto de vista adotado para considerá-la, nela reconheceremos ou a "cara ou a coroa". E nenhuma das duas posições será falsa, nem infringente do princípio da não contradição. Apenas encaram, com objetividade e realismo, faces opostas do mesmo objeto, uno por natureza, mas passível de enfoque duplo.

Estas ligeiras observações demonstram o perigo das precipitações e superficiais invocações de critérios meramente lógicos, nos trabalhos de exegese jurídica. Mostram o equívoco a que fatalmente conduz a transplantação simplista de métodos de raciocínio comum a ciências determinadas. Evidenciam a aberração em que consiste a extrapolação de categorias do bom senso (o senso comum, de cuja distribuição, como anotou Descartes, ninguém reclama) para o senso especial de cada ciência; no caso, extrapolação do senso comum para o senso jurídico.

Uma coisa pode ser mercadoria (espécie) para o vendedor e não o ser para o comprador. Pode ser mero *bem* (gênero) para uma parte e específica categoria (*in casu*, mercadoria) para outra parte.

Para não estender a consideração a fatos distantes — que só robustecem os assertos já feitos — fiquemos na meditação do próprio ICM.

Por acaso se pode sustentar que, para o consumidor final, o aparelho de rádio adquirido num estabelecimento comercial é mercadoria? O remédio comprado por um doente é, para ele, mercadoria? O livro adquirido por um estudante é, para ele, mercadoria?

Parece de meridiana clareza que tais coisas — que são inequivocamente mercadoria para os comerciantes que as venderam — são bens de consumo, cuja utilidade, juridicamente contemplada, não está absolutamente no seu valor comercial ou sentido mercantil, mas sim no seu significado intrínseco de bem ofélimo.

Isto é assim, porque a coisa vendida pelo comerciante, para ele, é mero *meio* de realização da mercancia — e pois, mercadoria — enquanto para o comprador-consumidor a mesma coisa tem valor e significado como algo que intrinsecamente lhe satisfaz, de modo imediato, uma necessidade.

A razão pela qual o comerciante vende a coisa (mercadoria) é o fito de lucro. A razão pela qual o consumidor compra a coisa (bem ofélimo) é a satisfação de uma utilidade. Pois tais razões e finalidades são protegidas pelo direito. E os instrumentos que as viabilizam são por ele (direito) regulados.

Sem nenhum cunho irônico, podemos também lembrar a hipótese do roubo: para o comerciante a coisa roubada é mercadoria e para o ladrão é, pelo contrário, *res furtiva*...

Por isso não repugna — mas, pelo contrário, resulta intuitivamente aceitável — que, no direito, algo possa ser, ao mesmo tempo, conforme o ângulo em que se ponha o observador, duas coisas diversas.

Aqueles que, no Brasil, sustentam que os bens importados para integrarem o ativo fixo são mercadoria, "enquanto em mãos do transmitente — apoiados em Carvalho

de Mendonça (*Tratado de direito comercial brasileiro*. 3. ed. 1938. v. 5, p. 10) — não podem, por tal forma, pretender solucionar o problema *sub examine*: é que seja a venda (exportação) realizada sob as cláusulas FOB ou CIF, tais *mercadorias* perdem tal qualidade ao serem entregues ao transportador no porto de embarque, passando a assumir a qualidade de simples *bem* ou *coisa* sem qualquer significado mercantil.

Daí porque nos sentimos autorizados a concluir que:

a) a mercadoria vendida pelo exportador, no estrangeiro, é, para o comprador, no Brasil, bem de capital, ou bem de uso próprio, sem nenhuma perplexidade para o jurista;
b) em conseqüência, não pode a operação que impulsiona a sua circulação ser tributada, porque, no território nacional, não há o objeto constitucionalmente contemplado como único passível de tributação, que é *mercadoria.*

VIII

A entrada como aspecto temporal do ICM

No território nacional o bem já ingressa como bem de capital ou coisa civil de uso próprio.

Nem a operação mercantil pode ser alcançada pela lei brasileira, nem o seu objeto entra no território nacional com a qualificação jurídica de mercadoria.

Daí a irremediável e irremissível impossibilidade constitucional de tributação.

Ainda, entretanto, que se pudesse admitir a infração ao princípio peremptório que veda a extraterritorialidade da tributação, não poderia a entrada de bens de capital ser tributada, dado que a outorga constitucional se limita a consentir a tributação de *mercadorias,* entidades que se não confundem com bens de capital.

É inconstitucional, por duas razões, a interpretação que se quer dar à lei, pretendendo estabelecer ela ser hipótese de incidência do ICM a *entrada* de bem de capital para o ativo fixo.

Primeiramente, porque onera ato jurídico mercantil realizado em território estrangeiro, fora, do alcance da lei brasileira.

Não pode a lei brasileira — nacional ou simplesmente federal ou estadual, na categorização de Kelsen — alcançar fato ocorrido e consumado sob ordem jurídica estrangeira, salvo a hipótese de acordo internacional que o autorize.

Efetivamente, o negócio jurídico (ato jurídico mercantil) que serve de materialidade da hipótese de incidência do ICM — tal como constitucionalmente prevista se realiza e consuma em território estrangeiro, no estabelecimento do exportador.

Quer a venda tenha sido realizada sob a cláusula FOB, quer sob a CIF, juridicamente é pacífico que o negócio tributado não recai sob a jurisdição — *lato sensu* — do Estado brasileiro, não podendo servir de suporte à sua tributação.

Não requer a questão que se faça qualquer digressão em torno do princípio que veda a extraterritorialidade da tributação. Nem carece o trato do tema que se discuta os óbvios e intuitivos fundamentos constitucionais e de direito internacional de tal princípio.

Assim como não pode a lei brasileira disciplinar fatos ocorridos fora do âmbito de alcance de sua soberania, não pode tributar atos jurídicos nas mesmas condições.

Tanto mais forte é o argumento, quando se considera que, *in casu,* se trata de imposto de competência de estado federado,

cuja legislação não se pode estender sequer a outro estado federado, mesmo dentro do território nacional; com maior razão não pode atingir fato ocorrido além do círculo de validade da ordem jurídica nacional.

Se o estado federado não pode onerar pelo ICM nem negócio mercantil realizado — embora no território nacional — fora de sua jurisdição, *a fortiori* não pode, absolutamente, fazê-lo relativamente a negócio realizado e consumado onde nem mesmo a ordem jurídica nacional pode alcançar.

O nunca assaz citado mestre Souto Borges escreve: "A saída... decorre... do contrato de compra-e-venda, mas pode decorrer de outro ato... O ICM incide apenas sobre as saídas decorrentes de operações de circulação... Sem operação de circulação, a saída não é fato gerador do ICM." (op. cit. p. 37.)

Pois, à luz dessa lição fica patente a impossibilidade de tributar *entrada* relativa a operação realizada e consumada em território estrangeiro.

Este autorizado doutrinador é ainda quem sustenta — com coerência e robustez de argumentação — que "é indispensável à realização do fato gerador, que a operação de circulação de mercadoria (aspecto objetivo) tenha... e *que seja realizada no território do estado tributante* (aspecto espacial), para a incidência da lei tributária no momento da saída (aspecto temporal)" (op. cit. p. 38).

Fica aí irrefragável a demonsração de que se a operação não for realizada no território do estado, não pode incidir o ICM, ainda que a *entrada* ou *saída* nele se dêem.

É que, é da melhor doutrina, no Brasil, que: "A saída da mercadoria é, pois, apenas *um* dos elementos que entram em composição do suporte fático do imposto: a saída física é um fato identificador, no tempo e no espaço, da *existente operação de circulação,* seja qual for a forma pela qual essa circulação se processe no comércio jurídico." (Souto Borges. op. cit. p. 38.)

No caso *sub examine* (entrada de bem de uso próprio) a entrada, sendo mera exteriorização de operação realizada *fora do território do estado,* não é suficiente para configurar o fato imponível.

A entrada, na verdade, não é hipótese de incidência do ICM. É mero momento em que se aperfeiçoa no tempo a obrigação tributária. É simples aspecto temporal da h.i. do tributo.

A outorga constitucional é para os Estados tributarem "operações". Desde que o façam, podem escolher, por lei, qualquer momento para fazer nascer a obrigação tributária. Tal liberdade não vai, porém, ao ponto de negar ou infringir a própria Constituição.

A tributação da entrada, só é lícita se este momento corresponder à exteriorização de um ato mercantil (operação de circulação) tributável pelo estado federado, o que, *in casu,* não ocorre.

É, com efeito, da própria natureza do ICM restringir-se ao território nacional. Pelo fato de ser tributo estadual (de competência de unidade federada) não pode, nem mesmo em tese, alcançar operações realizadas e consumadas fora do território nacional.

Efetivamente, quando o texto constitucional menciona "produtores, industriais e comerciantes", está implícito: "no Brasil".

Não há uma indefinição ou indelimitação geral, que permita ao legislador ordinário estadual supor que pode submeter aos tributos do estado federado qualquer comerciante, produtor ou industrial do mundo...

IX

Hermenêutica constitucional tributária

A questão *sub examine* não é nova e vem sendo debatida especialmente no Judiciário, com abundância de argumentos.

Merecem acolhida as ponderações fundadas na consideração de que o art. 110 do CTN veda — com sólido arrimo na melhor doutrina de interpretação constitucional — que a lei tributária altere a definição de conceitos de direito privado quando a Constituição os tenha adotado para definir ou limitar competências.

Isto implica que o conceito de mercadoria mencionado no item II do art. 23 do Texto Maior só pode ser o corrente no direito comercial. Pois na lição autorizada de Carvalho de Mendonça (op. cit.) tal natureza só têm as coisas que o comerciante adquire "para revender a outro comerciante ou ao consumidor" (p. 10). E sublinha que "a diferença é de destinação" (p. 29).

O professor Geraldo Vidigal, em notável pesquisa sobre a matéria (*RDP*, v. 11, p. 100) arrola as disposições do código comercial que se referem a mercadoria, mostrando sua univocidade (arts. 4º, 10, 33, 200, 201, 273, 446, 816, 874), e abonando a definição doutrinária invocada.

A lei brasileira (Decreto-lei 406) não menciona bens de capital. Não pode o interprete pretender vê-los compreendidos no conceito de mercadoria, sob pena de lhe atribuir interpretação que, além de extensiva, importa atribuir-lhe sentido inconstitucional.

O ilustre magistrado paulista Dr. José de Mello Junqueira proferiu primorosa sentença em julho de 1973 (proc. 712/73) onde examinou com rigor e minúcia todos os ângulos da questão, decidindo pela não tributabilidade, pelo ICM, das importações de bens para uso próprio, com argumentos sólidos e decisivos pelo peso e qualidade.

Nessa brilhante sentença atribuiu à lei interpretação correta, impedindo que a ela se atribuísse exegese violadora da Constituição.

O insigne Ministro Rodrigues Alckmim, no AG 63 159, assim se manifestou sobre o assunto:

"... quem importa bens de capital, maquinaria para uso próprio, não deve pagar ICM sobre tais bens. *Não são eles* mercadorias destinadas a circulação econômica. São trazidas do exterior para uso de quem os importa. A entrada do bem no estabelecimento do adquirente não é de mercadoria. E não representou circulação econômica passível do tributo. É o caso de não existir circulação que autorize a imposição do tributo."

Discute-se, neste caso, o significado e alcance da palavra mercadoria na Constituição (art. 23, II).

O ilustre professor e jusfilósofo argentino Genaro Carrió, assinala, a propósito das palavras empregadas pelo legislador:

"Essas palavras cumprem dúplice função: *denotam* o conjunto de objetos que exibem as características ou propriedades por cuja virtude lhes aplicamos as mesmas palavras e *conotam* essas propriedades." (*Notas sobre derecho y lenguage*. Buenos Aires, ed. Abeledo Perrot, 1973. p. 25.)

A tais funções correspondem a *extensão* e *intensão* da palavra, que nos permitem entender como abrangidas pelo texto legal somente as que, além de caberem no enunciado genérico, tenham as notas peculiares todas exigidas pelo *tipo* referido.

Em seguida esse mestre e profundo pesquisador da semiótica jurídica trata das

"ambigüidades", excluindo porém os termos técnico-jurídicos.

Tudo isso demonstra que não se pode — sob pena de atribuir-se ao intérprete arbítrio negador da coerência hermenêutica como tal — ampliar expressões legais, relativizar seu conteúdo ou destituí-las de qualquer sentido técnico (quando o tenha) salvo excelentes justificações sistemáticas.

O insigne e famoso jurista espanhol Sebastián Soler, afirma enfaticamente:

"O conteúdo do conceito jurídico é pois exatamente o que o legislador lhe atribuir, e nisto a semelhança entre tal espécie de conceitos e os conceitos matemáticos é profunda. Entre o conceito de hipótese e o de triângulo há a coincidência de que ambos são constituídos por um número limitado de elementos postos." (*La interpretación de la ley*. Barcelona, ed. Ariel, 1962 p. 162.)

Tal previsão é evidente e é condição de operatividade do direito. Prossegue: "Se há acordo de vontade para transferir o domínio de uma coisa, há compra-e-venda; se suprimimos o preço há doação; se em vez de coisa, supomos um crédito, há cessão; se não há acordo, mas engano, há roubo." (op. loc. cit.)

Estas ligeiras referências mostram que pode e deve o intérprete confiar nos instrumentos elaborados pela ciência do direito para instrumentar o trabalho hermenêutico de desvendar o comando legislativo.

Onde o legislador (constituinte) mencionou *mercadoria*, não pode o intérprete vislumbrar outros bens, ainda que semelhantes, para submetê-los ao mesmo regime jurídico.

Por isso o insigne Prof. Georges Kalinowski leciona: "... a linguagem do direito e a linguagem dos juristas são derivadas da linguagem natural corrente. Parecem-se às linguagens científicas não simbólicas, porque são, como elas, linguagens técnicas, cujo caráter artificial é tanto mais manifesto quanto mais numerosas são as definições, formuladas, segundo os casos, pelo direito (o legislador) ou pelos juristas que precisam o sentido dos termos de uma ou outra linguagem" (*Introducción a lógica jurídica*. trad. argentina. Buenos Aires, Eudeba. p. 39).

Ignorar as conseqüências destas considerações de natureza científica é desprezar as contribuições mais modernas da filosofia do direito, para aprimoramento do espírito científico que deve inspirar os juristas em seu trabalho hermenêutico.

A evolução da ciência do direito na Suíça permitiu que se abolisse o art. 84 da Constituição de 1809, que prescrevia que "as leis constitucionais serão aplicadas, em cada caso, segundo seu significado literal". Não porque este tenha perdido sua importância, mas porque a jurisprudência e doutrina caminharam de modo a saber valorizar adequadamente as expressões legais, sem prejuízo de considerações sistemáticas igualmente importantes.

No caso *sub examine*, corre-se o risco de desenvolver a tal ponto argumentos econômicos e argumentos deduzidos do senso comum, que se poderá caminhar para desfigurar o próprio sistema constitucional. É oportuna a advertência de Crisafulli, a propósito dos "perigos ínsitos a uma interpretação relegada à livre observância dos princípios do bom senso" (*Il principio constituzionali dell'interpretazione e applicazione delle leggi. Scritti giur. in onore di S. Romano*. Padova, 1939 v. 1, p. 14).

É o que se está fazendo no Brasil, ao desconsiderar, ou relegar a plano secundário — atribuindo-se função quase irrelevante — à expressão "operações", para se discutir, com abundância de argumentos econômicos, que é *circulação* em eco-

nomia, e como se configura, numa discussão de perigoso empirismo e evidente subjetivismo. Tal comportamento nada tem de científico e põe em risco não só o conceito de que deve gozar a ciência hermenêutica entre nós, como a própria estabilidade do direito Tal verificação foi que levou o pioneiro Alfred Becker a denunciar candentemente o "manicômio jurídico tributário".

Respondendo, pois, aos quesitos da consulta:

a) Não. Os bens importados para uso próprio não são mercadoria para o adquirente.

b) Sim. O estado federado não pode tributar operação realizada fora de sua jurisdição.

É o parecer.

S.M.J.

São Paulo, junho 1975.

Geraldo Ataliba, Professor da Universidade de São Paulo e Católica de São Paulo.

REEMBOLSO POSTAL

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso à

EDITORA DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Praia de Botafogo, 186 — Caixa Postal, 9 052, ZC-02,

Rio de Janeiro — RJ.