# NATUREZA E ESSÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICM

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

*1. Preâmbulo — metodologia do exame da temática. 2. Operação e circulação. 3. Direito tributário e direito privado. 4. Valor acrescido. 5. Transferências qualificadas. 6. Transmissão da propriedade da mercadoria e operação de circulação de mercadoria. 7. Aspecto material do fato gerador.*

## *1. Preâmbulo — metodologia do exame da temática*

A temática, a ser examinada, relativa a O fato gerador do ICM, embora apresentada analíticamente, em ítens separados, depende, sem dúvida, da prévia conceituação ontológica do objeto a ser estudado. Para isso, deve ele ser encarado como um todo, o que, aliás, é o que visa o questionário, como está claro pelo seu título.[1]

Assim, ao ser feito o exame de cada quesito, deve ter-se sempre em mente, como imperativo metodológico, que tal investigação parcial nada mais pode significar do que uma etapa da pesquisa da essência do citado fato gerador e da sua natureza legal, em face da Constituição Federal.

Só um enfoque dessa espécie é que poderá nos levar a um conhecimento adequado e global do *ser* do ICM., como expressão de uma unidade ontoló-

[1] Veja Carvalho, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária.* Lael, 1974, p. 111, e n. 8.

[2] É desnecessário salientar a importância dessa pesquisa, dado que da fixação da tipicidade de cada tributo decorre a garantia da reserva legal e, em conseqüência, do caráter de atividade vinculada atribuída ao lançamento. Veja Xavier, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro.* Ed. Rev. Trib., 1977. p. 157 segs.

gica.[2] A busca das respostas aos problemas particulares do questionário servirão, evidentemente, para essa pesquisa.

Por outro lado, os resultados a que chegarmos gradativamente facilitarão a melhor compreensão dos problemas postos nos quesitos anteriores e a conceituação final, que tivermos alcançado, deve poder lançar luz sobre cada quesito, isoladamente considerado, para que possa ser tida como a resultante real de todas as conceituações sucessivas, no processo integrativo-dialético entre o objeto a conhecer e a atitude gnoseológica.

Partindo dessa premissa, e assentado que a conceituação genérica do fato gerador desse imposto não pode resultar de um exame isolado de cada quesito, e, muito menos, de cada palavra utilizada na sua formulação, para só depois, num somatório lógico, chegar à sua configuração ontológica, começamos por observar que as expressões do texto constitucional devem ser consideradas interligadamente para o efeito de, reagindo umas sobre as outras, e condicionando-se reciprocamente, superarmos a análise linear da lógica para a busca do conhecimento da essência do referido fato gerador, efetuando o salto ontológico.

Evidentemente, essa meta não impede que comecemos a pesquisa pela ordem em que os quesitos forem apresentados, para, depois, irmos perquirindo, de modo sucessivo, se o exame dos problemas e soluções referentes aos quesitos posteriores confirmam ou infirmam a idéias inicialmente construída, num processo de apreensão do ser desse tributo, em nosso sistema jurídico.

Em conseqüência, podemos, como tentativa aproximatória inicial, procurar responder ao primeiro quesito.

Quesito 1. Qual o significado das expressões operação e circulação, constantes do texto do artigo 23, II, da Constituição Federal?

## 2. *Operação e circulação*

Como foi salientado aqui, as expressões que compõem a conceituação de um fato gerador devem ser entendidas umas em relação às outras.

Assim sendo, achamos que, ao invés de analisar cada uma em separado, devemos, para começar, examinar, em conjunto, a expressão "operações relativas à circulação".

Esse enfoque conjunto das duas expressões, no seu relacionamento recíproco, nos mostra, desde logo, que a expressão circulação "não é o elemento principal, mas que a sua função é adjetivar a expressão *operações*.[3]

[3] Veja Ataliba, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. Ed. Rev. Tribunais, 1968. p. 246.

Em conseqüência, é claro que o exame de natureza desta última expressão é que deve servir de base à pesquisa do núcleo do fato gerador do ICM.

Mas, é também evidente que não podemos empreender essa pesquisa, examinando a expressão isoladamente, abstraindo de sua posição no conjunto, como, aliás, salientamos de início.

É indubitável que temos de considerar que não se trata de caracterizar uma *operação* qualquer, mas uma *operação relativa a circulação.*

## 2.1 Modalidades de operações

Vejamos, pois, quais as modalidades de operação relativa a circulação que poderiam ocorrer, em abstrato, para examinar a sua possível adequação ao caso concreto, que estamos focalizando.

Segundo já foi salientado, as operações relativas a circulação, que poderiam ocorrer, em tese, são: a) operação relativa e circulação física; b) operação relativa a circulação econômica; c) operação relativa a circulação jurídica. Examinemo-las separadamente.

## 2.2 Operação relativa a circulação física

O enfoque conjunto das duas primeiras expressões, relacionadas entre si, nos mostra, desde logo, que a expressão *circulação* não pode ter o significado de circulação meramente física, pois, se assim fosse, desnecessária seria a expressão *operações* antecedendo-a na referida relação.

Para que as expressões pudessem se referir a circulação física, ter-se-ía de formulá-las de outra maneira, isto é, *circulação operada por.*

Deste modo, a expressão *operações* poderia, eventualmente, ter um sentido material, físico, adjetivando uma circulação também física. Mas, não é o que acontece.

Desse modo, se a palavra *operações* é o núcleo do fato gerador do ICM é porque o texto constitucional deve ter um sentido diverso do de simples operação física, a qual poderia talvez se caracterizar suficientemente pelo simples emprego da palavra *circulação.*

Nem poderia ser de outro modo, se tivermos sempre em mente que qualquer norma, de qualquer nível da chamada *pirâmide jurídica* (Merkl, Kelsen), não só faz parte de um sistema, como também é a resultante formalizada de uma conduta humana socialmente nela objetivada. Assim, partindo do fato, inconteste, mas às vezes esquecido, embora não expressamente repudiado, de

que o direito é um fenômeno social, conduta em interferência intersubjetiva, no dizer de Cóssio, é evidente que a expressão *operação* não pode significar mera operação física.

Um fato físico só gera uma situação jurídica se está relacionado com a conduta humana e não quando tem conseqüências meramente físicas.[4] Em conseqüência, passa ele a ser uma expressão física de uma conduta humana e não mero fato físico.

Somos pois levados desde logo, a atribuir, ainda que experimentalmente, como hipótese de trabalho, à palavra *operações,* sentido diverso do de mera operação física.

Excluída essa possibilidade, quanto ao sentido da expressão *operações relativas à circulação* prossigamos no exame das outras hipóteses.

## 2.3 Operação relativa a circulação econômica

À primeira vista, pode parecer que seja perfeitamente cabível considerar-se um fato econômico como fato gerador de um tributo, dado que os fatos econômicos, tais como os fatos jurídicos, também são fenômenos sociais e não meramente físicos. No entanto, convém distinguir entre os fatos econômicos puros e simples e aqueles que adquirem relevância jurídica.

Um fato econômico puro e simples não passa a ser jurídico só por ser um fenômeno social.

## 2.4 Relevância jurídica

Mas em que consiste essa aquisição de relevância jurídica?

Um exemplo facilitará a compreensão do fenômeno.

Figuremos dois homens em uma ilha deserta: um deles descobre um objeto que passa a interessar ao outro. Este, para obter o objeto, oferece trocá-lo por outro que está em seu poder. Feita a troca, pode dizer-se que houve uma operação relativa à circulação econômica dos bens.

Poder-se-á, no entanto, falar em operação juridicamente relevante?

Parace-nos que não, pois, para que haja direito é necessário que se fixe uma norma jurídica (ainda que costumeira, não-escrita), a qual, como é sabido, se compõe de uma disposição disciplinando os efeitos dos fatos por ela

[4] Nosso trabalho A Norma e a sentença. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Brasil,* v. 42, p. 25.

regulados e também uma sanção para o caso da sua não observância, bem como do órgão aplicador da sanção.

É evidente que essas características não podem ser encontradas no caso figurado.

Assim sendo, por mais trocas que os dois habitantes da ilha fizessem, nunca se estabeleceria uma norma entre eles, mas, quando muito, um hábito, com ameaças de retorsão no caso de sua inobservância.

A relevância jurídica não se estabelece, pois, pela mera existência do fato econômico como tal. Para seu nascimento, faz-se necessário que exista um fato novo: a aceitação, ainda que não expressamente formulada, de que tal fato deve ser regulado por normas, com a estrutura e conseqüências lembradas.

Mesmo a norma costumeira não decorre exclusivamente da reiteração de certos fatos sociais, mas do reconhecimento, ainda que implícito, de que tais fatos necessitam de uma proteção social, de serem adjetivados pela obrigatoriedade de seus efeitos. Ocorre, pois, uma transmutação de qualidade: o simples fato econômico passa a ser jurídico, transforma-se numa espécie diferente.

Assim, a operação econômica, ao adquirir relevância no campo do direito, torna-se, *ipso facto,* jurídica.

Não deixa de ser econômica por esse motivo, mas, para um exame dogmático da sua essência, temos de focalizá-la sob o ponto de vista jurídico, de acordo com métodos jurídicos.

A possibilidade desse enfoque já presupõe a qualidade de fenômeno jurídico, em que se transmudou o fato econômico, o que não poderia ter, se só nos fosse possível examiná-la sob o ponto de vista econômico.

Neste caso, obviamente, não teria relevância jurídica.

É evidente que o enfoque jurídico deve ter a característica de objetivo, isto é, não se limitar a ser mera especulação subjetiva; para tanto, é imprescindível que o fenômeno econômico já tenha faticamente assumido relevância jurídica, o que significa dizer: quando já for realmente fenômeno jurídico, já se tiver incorporado ao sistema jurídico.

Existe, pois, uma impossibilidade ontológica e gnoseológica de uma operação ser considerada como meramente econômica, quando já assumiu relevância jurídica, ao ser incluída numa norma, e quando está, ao mesmo tempo, sendo analisada juridicamente, como elemento esclarecedor do sentido dessa norma.[5]

[5] Veja a respeito a exata observação de Xavier, Alberto. *Manual de direito fiscal* 1974. v. 1, p. 255.

Por outro lado, uma operação meramente econômica, embora seja também uma *operação com os outros,* por ser como o direito um fenômeno social, só pode ser considerada relevante, na esfera jurídica, quando os seus efeitos tiverem influência direta em situações jurídicas, não bastando que tais influências se limitem ao plano econômico.

Ora, se o fato econômico tiver, inegavelmente, repercussões jurídicas ele já é onticamente relevante para o direito e, portanto, jurídico.

Não basta, pois, que o fato econômico repercuta socialmente para que passe a ser jurídico.

O campo do direito, embora seja de caráter social, não abrange todo o campo do social, como, por exemplo, o setor econômico. Para tanto, repita-se, é necessário que a sociedade tenha atribuído relevância jurídica a fenômenos desse setor.

Podemos, pois, afirmar que a expressão *operações relativas à circulação* não pode ser interpretada como se referindo a operações *meramente* econômicas, mas, quando muito, a operações jurídicas com substrato econômico.

Em conseqüência, a expressão *operações relativas a circulação,* utilizada no art. 23, II, da Constituição de 1969, só pode significar *operações jurídicas.*

Mas, como vimos, se as *operações relativas à circulação* são, necessariamente, também jurídicas, como operações, também constatamos que podem existir operações jurídicas relativas à *circulação* física, econômica ou jurídica, dependendo da relevância jurídica daquelas operações.

A qual dessas espécies de circulação se refere o texto constitucional?

É o que cabe examinar, colocando a tônica desse exame não já na palavra *operações* mas na palavra *circulação.* Com efeito, nada impede que o direito atribua relevância a operações de *circulação física ou econômica.*

Examinemos esses aspectos das referidas operações.

## 2.5 Circulação física

Que o direito pode tomar fenômenos físicos e dar-lhes relevância jurídica é incontestável. No próprio direito tributário ocorrem situações desse tipo, como, por exemplo, o imposto de licença sobre circulação de veículos. Não quer isso dizer, porém, que a circulação física de um automóvel seja em si, uma operação jurídica. Quem lhe dá essa característica é a norma, que lhe regula os efeitos sociais, que lhe dá relevância jurídica.

Aconteceria o mesmo no caso em exame?

Prossigamos no nosso estudo.

Que espécie de operação jurídica de circulação compõe o núcleo do fato gerador do ICM?

Na sua caracterização, por leis complementares, encontra-se alinhada a saída da mercadoria.

## 2.6 Saída

As leis complementares, dispondo sobre o fato gerador do ICM, consideraram a *saída* das mercadorias dos estabelecimentos comercial, industrial ou produtor como um dos eventos concretos incluídos naquela previsão constitucional genérica como espécie do gênero circulação.

Assim consta no art. 52 do Cód. Trib. Nacional (redação primitiva), critério esse mantido na nova redação que lhe deu o AC-34, de 30.1.67, em seu art. 3.º, Alt. 1.ª, e no art. 1.º, I, do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968.

A aceitar-se esse critério das leis complementares, dando relevância jurídica à simples saída da mercadoria do estabelecimento, com maior razão a simples circulação física poderia ser considerado fato gerador do ICM.

No entanto, os próprios elaboradores da legislação complementar do ICM, sentindo a insuficiência de tal caracterização daquele fato gerador, sempre consideraram, *também,* como geradores da obrigação de pagar o ICM, outros fatos, de outra natureza.

Com efeito, aqueles juristas, pela sua intimidade com o fenômeno jurídico-tributário, sempre se sentiram compelidos, em decorrência de um conhecimento pré-temático, a incluir, entre os fatos geradores do ICM, casos em que, sem ter havido circulação física. tivesse havido a circulação jurídica, a transmissão do título sobre a mercadoria.

É o que acontece, por exemplo, quando, no § 1.º do primitivo art. 52, equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

Também o § 2.º do mesmo artigo (redação primitiva) considerava saída, para efeitos tributários, o momento da transmissão da propriedade de mercadoria, e não a saída real anterior para depósito em armazém geral (inciso I).

É sabido ser comum que essa transmissão não implique qualquer saída física, permanecendo a mercadoria em depósito no armazém geral, processando-se a referida transmissão, com tradição meramente simbólica, através do endosso da parte do *warrant* que constitui o documento de depósito de mercadoria no armazém geral.

Ainda no tratamento da base de cálculo do ICM, nota-se a mesma tendência.

No art. 2.º do Decreto-lei n.º 406, de 1968, o seu ítem I fala em "valor da *operação de que decorrer a saída* da mercadoria".

Não é, pois, o valor da mercadoria, mas o *valor da operação* de que decorrer a sua saída, que é tomado como base para o cálculo do imposto, o que bem demonstra que o que importa é a operação jurídica, à qual se segue uma circulação, como decorrência daquela.

Embora não nos filiemos à corrente que vê na base de cálculo a própria expressão material do feito gerador, como se aquela decorresse necessária e unicamente da natureza deste,[6] é inegável que, escolhendo o legislador, como base de cálculo, *o valor da operação,* considerou nitidamente que a operação não é uma simples saída física, para a qual não há valor de operação, mas uma operação negociável, a qual tem um valor definido, que é o preço contratado.

E, quando se fala em operação de que decorrer a saída, fica evidente que *a saída não é a operação,* mas conseqüência desta.

Por outro lado, em outros casos em que, havendo embora a circulação física, não tenha havido a jurídica, tem-se suspendido a cobrança do tributo, desprezando-se a existência daquela circulação.

Sem atribuir um valor ontológico à interpretação literal da lei, é inegável que todas essas disposições legais conspiram em favor da tese de que não basta a circulação física (no caso, a saída) para caracterizar suficientemente o fato gerador do ICM.

Tais disposições, pelo seu número e regularidade, significam, como salientamos, verdadeiro conhecimento pré-temático, intuitivo, do verdadeiro fato gerador do ICM.

Não nos contentemos, porém, com essa base de convicção meramente indireta e eventual, dado que baseada em legislação que amanhã pode ser mudada. Continuemos na nossa pesquisa, insistamos na busca de uma fundamentação que nos leve a uma convicção que decorra diretamente do exame do texto constitucional, sem desprezar a eficácia prática que possam vir tendo as normas não constitucionais. Enfrentamos, pois, esse último aspecto do problema.

Com efeito, se a tese por nós apoiada é, a nosso ver, a mais precisa, como compreensão do texto constitucional, como pode, na prática, funcionar a co-

[6] Nosso trabalho no 2.º Caderno de *Pesquisas Tributárias, Contribuições Parafiscais,* p. 101.

brança do ICM com base em uma caracterização inadequada do seu fato gerador?

A resposta é simples: na grande maioria dos casos, a saída *é* não só conseqüência de uma operação jurídica, como também o complemento físico de uma circulação jurídica.

Assim sendo, essa concomitância de *dois fatos geradores* (?) previstos na legislação complementar, faz com a existência de um, a operação jurídica, elimina a utilidade prática de impugnar a conceituação da simples saída como um dos *fatos geradores* do ICM.

Por isso, nos casos em que isso não ocorre, como, por exemplo, no comodato, surgiu o litígio, por ter sido considerado não ser suficiente a existência da circulação física, ainda que decorrente de operação jurídica: o contrato do comodato.

## 2.7 Circulação econômica

Se a circulação física não se impõe como fato gerador do ICM, o mesmo se pode dizer de circulação econômica, a qual também pode existir no comodato, como, por exemplo, no interesse dos vendedores de gasolina em emprestar aos postos o equipamento necessário para a venda aos consumidores.

Mas, por que motivo a circulação, em ambos os casos, embora jurídica, pois é conseqüência de uma operação jurídica, o comodato, não seria relevante?

Para melhor fundamentar a resposta a essa pergunta, voltamos antes ao exame do texto constitucional.

Vemos, por este, que a circulação a que a Constituição dá relevância não é a mera circulação de um bem qualquer, mas de bens específicos, isto é, de *mercadorias.*

É necessário, pois, examinar o sentido dessa palavra, no texto constitucional, para chegarmos a uma melhor compreensão do problema.

Esse é exatamente o tema do segundo quesito, o qual passamos a examinar.

Quesito 2. Pode a lei, ao definir a hipótese de incidência do ICM, dar à expressão mercadoria significado diverso daquele que é encontrado no direito comercial?

## 3. *Direito tributário e direito privado*

À primeira vista, a pergunta parece estar respondida pelo disposto no art. 110 do Cód. Trib. Nacional, no sentido de que:

"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. (*omissis*), para definir ou limitar competências Tributárias."

Mas, cabe perguntar, a interpretação de textos constitucionais pode depender de conceitos de direito privado, regulados por lei ordinária, sujeita, portanto, às variações que esses conceitos venham a sofrer, com o correr do tempo?

De que valeria a preeminência da Constituição sobre a lei ordinária se esta, variando, pudesse alterar o sentido dos textos da lei magna?

A nosso ver, a resposta à primeira pergunta só pode ser negativa, decorrendo dessa resposta, obviamente, a resposta à segunda pergunta, no sentido do que, a aceitar-se como válido o art. 110, do CTN, anulada estaria a preeminência dos textos constitucionais sobre a lei ordinária.

Foi o que sustentamos em trabalho anterior.[7]

Essas considerações nos levam, pois, a considerar inconstitucional a norma consubstanciada no art. 110, do CTN por ser contrária ao espírito de uma discriminação de rendas rígida, como pretende ser a do nosso sistema tributário.

### 3.1 Constituição e lei complementar

Nem se diga que, no caso, o referido art. 110, do CTN está inserto em uma lei complementar, dado que esta, embora possa se sobrepor à legislação ordinária, em nosso direito positivo, só *extrai* a sua validade (*omissis*) da sua própria circunscrição ao campo legislativo que lhe é *constitucionalmente reservado.*[8]

### 3.2 Regras de interpretação

Além do mais, não nos parece que regras de interpretação possam ser fixadas em lei, *a priori*, pois a interpretação não pode ser considerada como

[7] Para exame maior desse problema, reportamo-nos ao nosso trabalho Direito tributário — direito fiscal. In: *Repertório Enciclopédico do direito no Brasil.* Borsói. v. 18, n. 14, p. 22. Veja também, quanto à lei complementar, Borges, J. Souto Maior. *Imposto sobre serviços.* Saraiva, 1974. p. 3, 5, 6, 7; no mesmo sentido Pedro Luciano Marrey Júnior, em intervenção no debate sobre a tese de Souto Maior, mesmo volume, p. 16, e Ylves Guimarães a fl. 17.

[8] Veja Borges, José Souto Maior. *Lei complementar tributária.* Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 56.

objeto de norma de conduta, dado que não é um modo de se conduzir, *sensu stricto,* mas resultante do compreender, como atividade cognoscitiva.[9]

Assim sendo, o que nos incumbe é procurar compreender o texto constitucional e apreender-lhe o sentido, para bem poder dar resposta ao quesito, sem limitações decorrentes de norma de nível inferior na escala da pirâmide jurídica.

### 3.3 Mercadorias

Dentro dessa perspectiva é que devemos procurar o sentido da palavra *mercadoria,* constante do texto constitucional.

É importante essa pesquisa porque ela nos leva, mais uma vez, a delimitar, com maior precisão, a essência do fato gerador do ICM.

Com efeito, pela inclusão dessa palavra no texto constitucional, fica claro que não é a circulação de qualquer objeto, ou bem, que justifica a sua tributação pelo fisco estadual.

É necessário que se trate de uma circulação de um determinado bem: *a mercadoria.*

Ora, o conceito de mercadoria nos indica à primeira vista, que se trata de bens objetos do mercancia, isto é, de bens adquiridos para com eles se obter lucro, finalidade da mercancia.

Convém, pois, examinar o conceito de lucro.

### 3.4 O conceito de lucro

O conceito de lucro pode ter, pelo menos, dois sentidos: o de lucrar explorando o bem e o de lucrar alienando o bem.

Qual o que se adaptaria ao caso do ICM?

A palavra mercadoria, que nos revela que a Constituição estabeleceu a tributação de circulação que tenha objetivo de lucro, nos indica também que a operação que vai proporcionar esse lucro, não é qualquer operação jurídica relativa à circulação. Com efeito, mercadoria é o bem que é adquirido para ser alienado.

Com a caracterização do sentido da palavra *mercadorias* reflui ele sobre a primeira parte do texto constitucional, dando-lhe maior nitidez, podendo chegar-se à conclusão de que a expressão *operações relativas à circulação*

[9] Veja nosso trabalho Interpretação literal das isenções tributárias. Guimarães, Carlos da Rocha et alii. ***Proposições tributárias.*** p. 49-50.

não deve nunca significar uma ação física, relativa a uma circulação física, embora com relevância jurídica, como a circulação do automóvel, aqui lembrada.

Mas se assim ocorre no caso de existir simples circulação física, na qual é irrelevante o intuito de lucro, o que dizer da circulação econômica em que o intuito de lucro existe?

No caso do comodato, aqui lembrado, ocorre esse tipo de circulação.

Um exame da expressão circulação de mercadorias poderá eliminar essa dúvida.

### 3.5 Circulação de mercadorias

De fato, tratando-se de circulação de mercadorias, a operação de que ela decorre, é uma operação de mercancia, como se viu.

Esse tipo de operação pressupõe um comércio jurídico entre pessoas, é um *operar com,* relativo àqueles bens qualificados, sendo necessário, pois, que a circulação se processe entre pessoas, isto é, que tal circulação seja jurídica.

É imprescindível, além disso, a passagem do bem de uma pessoa para outra sem o que, não existirá *circulação de mercadorias,* mas simples circulação de mercadoria.[10]

Assim, não é suficiente que exista uma operação jurídica que provoque a circulação física ou econômica da mercadoria, mas que se concretize uma "operação jurídica relativa a circulação de mercadoria", em que o título jurídico sobre a mercadoria passe de uma pessoa para outra e, portanto, que a *circulação também seja jurídica.*

### 3.6 Circulação jurídica

A circulação é jurídica quando, em si, como circulação, ela traduz uma operação jurídica, quando é ontologicamente *circulação jurídica.*

Quando ela é jurídica simplesmente por ser decorrência, conseqüência, de uma operação jurídica, é evidente que não é jurídica em si, ontologicamente, originariamente, mas pela relevância que o direito lhe atribui, apesar de não ser jurídica como circulação, em si mesma considerada.

Compreendemos, então, porque na simples circulação física ou na econômica, ainda que relevantes juridicamente, embora configurem operações jurídi-

[10] Essa diferença entre as duas expressões foi salientada em acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 60.561, in DJ, de 27 de abril de 1971, p. 1.724, 2.ª col.), embora dando-lhe significado diverso daquele que lhe atribuímos acima.

cas e também circulações de bens, as quais por decorrerem de operações jurídicas, são também jurídicas, não se concretiza o fato gerador do ICM.

Como dissemos, a nosso ver, não basta para configurar uma circulação jurídica típica que ela tenha essa qualidade por constituir um efeito jurídico de uma operação jurídica.

Observamos que o efeito jurídico deve, para ter relevância na configuração do fato gerador do ICM, ser jurídico também em si, não bastando ser jurídico meramente por ser efeito de uma operação jurídica.

Ora, a circulação de bens, nos casos em exame, não é jurídica, isoladamente considerada, não é jurídica em si; a sua jurisdicidade (melhor diríamos, talvez, legitimidade) decorre de ser efeito de uma operação jurídica.

A título de ilustração, vejamos um exemplo tirado do direito privado.

## 3.7 Circulação no direito privado

Quando se entrega um bem, a ser cuidado por um empregado, há uma circulação desse bem, mas essa circulação não é jurídica em si, ela não produz efeitos jurídicos por si mesma: o empregado não adquire a propriedade e nem mesmo a *posse* do bem, tem ele mera *detenção* material do mesmo, embora juridicamente fundada (legitimada).

Essa *detenção* não se apresenta, pois, como uma circulação jurídica: o direito sobre o bem não passou para o empregado; continua sendo do proprietário, seu patrão. Assim, não houve circulação jurídica, em sentido estrito, mas circulação como *efeito* de uma operação jurídica (o contrato de prestação de serviços).

Não se quer, com isso, dizer que a circulação seja antijurídica ou mesmo a-jurídica, mas simplesmente que só se apresenta ela como circulação jurídica na medida em que é *conseqüência* de uma operação jurídica, mas que, em si mesma, não é jurídica, como circulação, pois essa circulação, como tal, não participe da essência de uma circulação jurídica, isto é, a passagem do título de proprietário de uma pessoa para outra.

Assim, a circulação, para ser jurídica, precisa ser uma *operação de circulação,* que faça circular, entre pessoas, o direito sobre o bem, isto é, que este direito passe de uma pessoa para outra.

Nessa operação não basta que o bem circule pura e simplesmente (circulação material), nem que circule em *conseqüência* de uma operação jurídica (mera transferência da detenção), mas que circule juridicamente de uma pessoa para outra (transferência da propriedade) para que possa ser considerada uma operação de circulação jurídica do bem.

## 3.8 Circulação jurídica real e aparente

Esse exemplo, tirado do direito privado, mostra com clareza a diferença entre uma circulação como *efeito* de uma relação jurídica, e uma circulação jurídica propriamente dita.

Assim, concluindo, repetimos: nos casos em exame (saída, circulação física, comodato e outros semelhantes), não existindo circulação jurídica (passagem do direito de propriedade sobre as mercadorias de uma pessoa para outra), não podem tais operações, embora jurídicas, por decorrência, serem consideradas como incluídas no fato gerador genérico do ICM, por lhes faltar a qualificação complementar, isto é, serem operações jurídicas *relativas à circulação, jurídica em si.*

Fica assim justificada a jurisprudência que afastou a possibilidade de a simples circulação constituir fato gerador do ICM. Tal fato constitui a aparência de uma operação de circulação jurídica da mercadoria, nada mais.

No entanto, é necessário que, sustentando essa aparência, exista realmente, substancialmente, uma operação jurídica de circulação jurídica, sem o que essa circulação não poderia ser considerada uma circulação de mercadorias.[11]

Assim sendo, a conceituação da saída como fato gerador do ICM, pelo CTN já contrariava o art. 12 da Emenda n.º 18 à Constituição de 1946, que tinha formulação daquele fato gerador igual à da Constituição vigente de 1969.

O Decreto-lei n.º 406, de 1968, (art. 1.º, I), que manteve o critério adotado pelo CTN, contrariava também, a nosso ver, a Constituição de 1967 (art. 24, II), como continua brigando com a atual.

## 3.9 Saída na transferência

No entanto, apesar disso, há uma espécie de saída que ainda não foi objeto de apreciação: são as *simples* transferências. Nestas, a mercadoria não é objeto de uma operação jurídica e, em conseqüência, a sua circulação também não é jurídica, propriamente dita.

Qual o motivo de não haver-se estabelecido litígios nesse tipo de circulação?

As razões pelas quais essa *tributação* não tem encontrado resistência é simples: transferidas as mercadorias, a importância lançada a débito na escrita fiscal do estabelecimento remetente é a mesma lançada a crédito no estabelecimento destinatário. O que a empresa deve pagar a mais, num estabeleci-

[11] Sobre esse problema da aparência física e da realidade jurídica, veja-se as lúcidas observações de Ataliba, Geraldo. *Revista de direito tributário,* (1):105, 2.ª col.

mento, paga a menos, no outro, o que significa dizer que não tem prejuízo algum.

Assim, não interessa ao contribuinte reclamar desse *tipo de tributação.*

Mas, quais as razões de sua existência?

As razões políticas e os motivos dessa *tributação* são de duas ordens: a) o interesse, para a fiscalização, de considerar cada estabelecimento como *contribuinte* autônomo, caso que, embora podendo dar margem a grandes distorsões, deixamos de examinar por não estar incluído na temática do simpósio; b) a necessidade de os estados, onde se localizam os produtores, ou mesmo os intermediários da comercialização (sobretudo atacadistas), poderem arrecadar uma parcela do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, a serem efetuadas pelos estabelecimentos situados no estado destinatário.[12]

Esclarecidos os *motivos* desses débitos e créditos do ICM, ainda não se deu explicação nenhuma sobre a *causa jurídica* desse *fato gerador.*

Será ele realmente um fato gerador?

### 3.10 Fato gerador duplo

Se assim fosse, o ICM teria duplo fato gerador: as operações jurídicas de circulação jurídica de mercadorias e as operações de circulação física das mercadorias.[13]

Para nós, no entanto, admitir essa possibilidade seria o mesmo que destruir a base de toda a construção dogmática, que aqui procuramos erigir, caracterizando o fato gerador desse imposto como operação jurídica de circulação jurídica de mercadoria.

Com efeito, seria considerar possível que a Constituição, ao delimitar o fato gerador do ICM, teria usado de terminologia idêntica: operações relativas à circulação de mercadorias, para configurar dois fatos geradores, cuja causa jurídica é completamente diferente, uma da outra, ou melhor, seria admitir que a causa jurídica do fato gerador do ICM, e, portanto, a sua essência, era dúplice, o que significa dizer que era uma essência *sui generis,* pois, ao ser uma coisa não era a outra e vice-versa, e assim mesmo seria as duas coisas ao mesmo tempo.

[12] Essa característica do ICM decorre, sem sombra de dúvida, dos dispositivos constitucionais (art. 23, inc. II, e § 5.º).

[13] Aliomar Baleeiro admite várias modalidades de fato gerador, inclusive a saída. No entanto, considera essa saída uma decorrência de um negócio jurídico, de uma operação jurídica, não podendo ser fato material ou físico (Veja *Direito tributário brasileiro.* 5. ed. p. 199 e 202).

A única possibilidade de eliminar essa contradição intrínseca seria superá-la, indo buscar uma causa jurídica mais profunda que abrangesse as duas. Não conseguimos, no entanto, identificar qual seria ela.

Resta, pois, a outra possibilidade: escolher entre as duas tentativas de interpretar o texto constitucional, a que mais se adapta a esse texto. É a que nos parece mais lógica e a mais adequada a um exame ontológico desse ente jurídico.

Partindo dessa premissa, evidentemente, em virtude de tudo o que dissemos, a nossa escolha não pode ser outra: o fato gerador do ICM é a operação *jurídica* relativa à circulação *jurídica* de mercadoria.

Como conseqüência, é claro que a simples transferência não pode, ontologicamente, ser considerada fato gerador do ICM.

Trata-se de um meio prático de repartir o imposto, uma razão política e não tipicamente tributária.

Essa repartição do imposto, no entanto, não chega a infirmar a tese que apoiamos; trata-se de uma distribuição política do tributo, sem afetar o seu fato gerador, pois os motivos do legislador não podem alterar a causa jurídica do tributo.[14]

Mas, se assim é, como conciliar, então, a tese que caracteriza o fato gerador como circulação jurídica, com a admissão de cobrança do tributo na saída da mercadoria nas simples transferências?

Essa conciliação não é difícil.

O fato gerador continuará sendo sempre a operação jurídica de circulação jurídica de mercadoria; a cobrança do imposto, por ocasião da transferência, não se apóia em outro fato gerador, mas nas razões de política tributária apontadas.

### 3.11 Recolhimento antecipado

Na realidade, o recolhimento nas transferências é um mero adiantamento do imposto para atender a essas razões.

Essa caracterização do recolhimento feito por ocasião da transferência da mercadoria se coaduna perfeitamente com a delimitação do ICM como tributo sobre operações jurídicas relativas à circulação jurídica. Mas, outros problemas podem surgir, decorrentes dessa concepção do fato gerador do ICM.

[14] Veja nosso trabalho O problema da causa no direito tributário. In: *Revista de Direito Adv.º, 45* e *46; Rev. For. 171* e *172* e *Rev. de dir. da proc. G.* (GB), *7*, e também 2.º Caderno de *Pesquisas tributárias, contribuições parafiscais*, p. 92.

Com efeito, se o imposto, recolhido por ocasião da transferência de mercadoria, nada mais é do que um adiantamento do que seria devido por motivo de uma futura operação jurídica de circulação jurídica de mercadoria, que justificativa teria tal adiantamento se a operação jurídica não chegasse a se concretizar, em virtude de furto ou destruição (fogo, água, etc.) da mercadoria?

É indubitável que o adiantamento se transformaria num pagamento sem causa, dando direito à restituição do tributo.

Essa solução para o problema mostra a adequação da conceituação do ICM em face das dúvidas práticas que possam surgir, ficando eliminadas, portanto, as objeções que delas poderiam decorrer.

### 3.12 Alienação por particulares

Feita essa contraprova, ou melhor, mostrado que a *tributação* de certas saídas não chega a infirmar a tese que vimos tentando consolidar, notamos que um dos fortes argumentos a favor dessa tese era o fato de que, referindo-se a Constituição a circulação de mercadorias, estava implícito, nessa conceituação, o intuito de lucro na alienação dos citados bens.

Surge, então, outro problema: se um particular aliena um bem móvel, de sua propriedade, com intuito de lucro, estará fazendo uma operação sobre mercadoria?

Poder-se-ia, singelamente, salientar que o particular não é industrial, comerciante ou produtor, elemento esse que é componente constitucional do fato gerador do ICM, como qualificação daquele que promove a circulação jurídica do bem.

Essa resposta, no entanto, só faria adiar o problema, sem examiná-lo a fundo, e, em conseqüência, deixando aberta a via para outra pergunta, como se verá.

Com efeito, como é sabido, o Congresso, com base no § 4.º do art. 23 da CF, por "*lei complementar* poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele imposto".

Assim, à primeira vista, parece que nada impediria que um particular, que vendesse bem de sua propriedade, pudesse ser considerado, pela lei complementar, como equiparado a comerciante, caso tivesse efetuado uma operação jurídica de um bem, com intuito de lucro, que é uma das características das operações de circulação de mercadorias, como vimos.

Existindo esse intuito na alienação de um bem por um particular por que motivo não caberia a sua tributação, com a inclusão desses alienantes particulares entre os contribuintes do ICM?

Esse é o ponto focal do problema: terá a existência do intuito de lucro eficácia para transformar automaticamente a circulação jurídica de simples *bens* em circulação jurídica *de mercadorias*, por serem aqueles bens qualificados pelo intuito de lucro daqueles que promovem a sua circulação?

### 3.13 Intuito de lucro

Convém, para bem responder a essas perguntas, examinar mais detidamente se existe uma diferença entre os dois intuitos de lucro.

### 3.14 Intuito de lucro dos comerciantes

Examinemos, para começar, o caso dos comerciantes.

Pode acontecer que o comerciante, ao vender uma mercadoria, tenha prejuízo, ao invés de lucro, dado a diferença de alíquotas aplicáveis na operação de aquisição e na posterior de alienação.[15]

Se não houve lucro, como justificar essa tributação, que se apresenta como formalmente certa, embora na aparência injusta? Estará, ou não, eliminado o intuito de lucro nos casos em que tenham sido feitas alienações com prejuízo? Se respondermos pela negativa, como explicar essa contradição?

A contradição é apenas aparente, porque, na formulação que lhe dá causa, foi estabelecida uma identidade entre dois objetos diferentes: Um, o intuito de lucro como componente de uma conceituação genérica do fato gerador, e, outro, mero acidente concreto, em caso isolado, que não altera a natureza da atividade tributada, que continua sendo o intuito geral de lucro, embora não se tenha concretizado em casos isolados.

O intuito de lucro não deixa de existir, como causa jurídica do tributo, se eventualmente algumas operações não são lucrativas.

Esse fato não lhe altera a natureza, mas somente serve para mostrar que o intuito de lucro não é suficiente para garantir a infalibilidade desse desígnio. No entanto, as falhas práticas, no exercício do comércio, não impedem que o intuito de lucro continue sendo inerente a essa atividade social.

[15] Veja Guimarães, Ylves José de Miranda. ICM — análise e princípios estruturais. LTR, 1976, p. 19. Veja também, adiante, n.º 3.2.

Mas, como distinguir quando o intuito de lucro é a finalidade de determinada atividade e não o é de outra?

### 3.15 Intuito de lucro objetivo

Partindo do princípio de que o direito é norma objetiva, isto é, conhecida de todos, por presunção decorrente de sua própria essência social, só o intuito de lucro objetivo é que pode ser considerado relevante juridicamente.

Em conseqüência, essa objetividade se manifesta, quando o intuito passa a ser do conhecimento público, por declaração do mercador ao iniciar a sua atividade ou tornada patente pela prática desse gênero de atividade, ainda que sem declaração prévia. Nesse sentido, ela é objetiva, socialmente falando, pois, repetimos, é do conhecimento público.

Essa a razão pela qual o intuito de lucro, nesse caso, é relevante juridicamente: por ser um intuito socialmente conhecido, objetivado, e não meramente subjetivo.

Como tal é que se justifica a tributação, mesmo em casos em que há prejuízo.

No entanto, convém lembrar que essas operações não são tributadas, em si, como ato lucrativo. O que se tributa no ICM é a operação relativa à circulação de mercadorias, isto é, operações jurídicas relativas à circulação jurídica de bens, em virtude de uma atividade *normalmente* (objetivamente) lucrativa, por sua finalidade.

A lucratividade, no caso, não é o fato gerador do ICM, que, evidentemente, não é um imposto sobre lucros. Ela aparece, como já vimos, como adjetivadora, e, portanto, limitadora do campo de assento do ICM.

Em conseqüência, a falta de lucros, em casos isolados, não elimina a tributação sobre as operações relativas à circulação, dado que a causa jurídica do imposto não é modificada pela não-lucratividade eventual, continuando os bens alienados com prejuízo a serem mercadorias, isto é, objeto de mercância, uma vez que a característica da atividade do alienante continua sendo o intuito de lucro.

### 3.16 Intuito de lucro subjetivo

No caso do particular é o contrário que acontece. Ele não tem como atividade operar com mercadorias. Se, eventualmente, aliena um bem de sua propriedade, com intuito de lucro, esse intuito não é do conhecimento público, não se apresenta, de imediato, pois, ainda que exista, é subjetivo, é motivo interior e não motivo objetivado, não constituindo, portanto, causa jurídica da operação.

Em conseqüência, como atos isolados, não tornam patente qualquer atividade lucrativa, não fazem com que o intuito de lucro (subjetivo), existente nas citadas operações, por si só, transforme bens em mercadorias.

Não é o mero intuito subjetivo que pode alterar a atividade de alguém, nem a natureza dos bens com que esse alguém opere. Nem mesmo a lei pode fazê-lo. Ter-se-ia de alterar a Constituição.

Com efeito, na conceituação do fato gerador dos tributos a distinção, entre o que é objetivo e o que é subjetivo, é fundamental, pois a sua criação e regulação constituem matéria normativa, o que quer dizer: de direito objetivo, não tendo relevância a atitude mental dos indivíduos, os seus motivos, para a busca da sua causa jurídica.

À luz dessa diretriz, fica bem claro por que razão seria tributável, em tese, a alienação de uma mercadoria, em virtude de ato de mercância, sem lucro, e não-tributável a de um objeto pertencente a um particular, ainda que proporcionando lucro pela sua circulação jurídica.

Podemos, pois, reafirmar, com melhor base de convicção, que a característica de mercadoria não é inerente ao bem em si. Ela adere a esse bem em virtude das circunstâncias em que é posto em circulação juridicamente. Assim, se faz parte de um conjunto de bens adquiridos para revenda, com intuito objetivo de lucro, passe ele a ser uma mercadoria; no entanto, no caso de uma venda por particular, ainda que com intuito subjetivo de lucrar, o lucro obtido não muda a sua natureza, continuando a ser um bem, pura e simplesmente.

Em conseqüência, o caráter objetivo do intuito de lucro se caracteriza, repetimos, por ser socialmente conhecido, por ser o decorrente do exercício da mercância.

Este exercício da mercância se manifesta, se exterioriza, portanto, pela atividade normal e continuada do comércio com intuito de lucro; é, pois, a habitualidade que manifesta a existência desse intuito.

## 3.17 Habitualidade

Assim, a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias.

Por esse motivo, parece-nos legítimo que o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, considerado pelo Supremo Tribunal como lei complemen-

tar,[16] ao instituir outras categorias de contribuintes, usando da permissão constitucional do § 4.º do art. 23 da CF, tenha incluído entre eles os que praticassem operações de circulação de bens com habitualidade (§ 1.º do art. 6.º).

Em conseqüência, e nessa ordem de idéias, achamos que, outras pessoas que não exerçam propriamente a mercância, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucro nessa atividade.

Essa continuidade de uma atividade lucrativa, objetivamente considerada, transformará os bens, cuja circulação jurídica promovam, em mercadorias, pois haverá um intuito de lucro objetivo, embora ele não exista subjetivamente, e a empresa seja de fins não-lucrativos, utilizando o lucro obtido para essa finalidade.

Se, no caso do particular, existe um intuito de lucrar, *mas não objetivado* como atividade social, *sendo portanto meramente subjetivo,* simples motivo, no caso de uma sociedade beneficente *o intuito subjetivo de lucro,* não existe, pois o motivo da atividade lucrativa é a obtenção de meios para realizar seus fins beneficentes.

No entanto, socialmente, a sua atividade referente às operações de circulação de bens se apresenta como lucrativa, *objetivamente considerada,* configurando, portanto, uma causa jurídica para justificar a tributação.

Essa caracterização do intuito de lucro (objetivo), se, por um lado dá legitimidade ao § 1.º do art. 6.º do Decreto-lei n.º 406/68, em face da CF, por outro lado, impõe um limite à competência do legislador complementador da Constituição, para instituir outras categorias de contribuintes do ICM.

Podemos dizer, pois, que, do exame da expressão mercadoria, fixamos outro componente do fato gerador do ICM, tal como vem figurado na CF.

Passemos, pois, ao quesito seguinte.

Quesito 3. O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM?

## 4. *Valor acrescido*

A Constituição de 1969 não fala em valor acrescido das mercadorias; estabelece que os impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias *"não serão cumulativos e dos quais se abaterá,* nos termos do disposto em lei complementar, *o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."*

[16] **ERE n.º 76.723, DJ, de 29 de novembro de 1974, p. 8.995, 3.ª col.**

Assim, não se apura a diferença dos valores das mercadorias, para depois calcular o imposto, mas dos impostos de que se acredita o adquirente e daqueles de que ele se debita em cada operação.

Pode parecer, à primeira vista, que tanto faz tributar a diferença de valor entre as mercadorias alienadas e as adquiridas, ou a diferença entre os impostos devidos por essas operações isoladamente. No entanto, não é necessariamente assim em todos os casos.

## 4.1 Alienação com prejuízo

Com efeito, ao examinarmos anteriormente a hipótese das alienações feitas por comerciantes, por preço inferior ao de aquisição, só admitimos a sua tributalidade *em tese,* dado que o princípio da não-cumulatividade, evidentemente, elimina aquela possibilidade, pelo menos em grande parte dos casos.

Dizemos em grande parte dos casos, pois pode haver aqueles em que, pela diferença de alíquotas aplicáveis, a alienação por valor menor do que o de aquisição implique, ainda assim, tributação.

Um exemplo esclarecerá o que afirmamos: Examinemos o problema à luz do sistema de alíquotas que vigorou durante o ano de 1975, em virtude do disposto na Resolução do Senado de n.º 58, de 1973. Se, naquele ano, o comerciante de um Estado adquirisse mercadoria a comerciante estabelecido em outro Estado pelo valor de 100, teria um crédito de ICM de 12. Alienando essa mesma mercadoria internamente por 90, o imposto devido por essa operação seria de 14,50.

Assim, abatidos os 12 creditados, ainda restaria 2,50 a pagar.

Vemos, assim, que a não-cumulatividade do imposto, e não do valor, como consta do quesito, poderia não eliminar a tributação, ainda que a alienação fosse feita com prejuízo, eliminação essa que fatalmente ocorreria se a tributação recaísse sobre a diferença de valores.

Essa possibilidade deixou de existir com a promulgação da Resolução do Senado de n.º 98, de 1976, que igualou as alíquotas internas e interestaduais.

No entanto, ela continua a existir como uma virtualidade implícita no sistema atual.

Por outro lado, se a Constituição falasse em tributação sobre o valor acrescido, é evidente que aquela operação, ao invés de causar um aumento de tributação, no caso aqui figurado, ocasionaria sempre uma diminuição, qualquer que fosse a legislação vigente, relativa às alíquotas.

Vemos, pois, que há, na realidade, diferença entre cálculo do imposto, tomando-se por base o valor acrescido, e apuração de créditos em cada opera-

ção, procedendo-se depois à subtração entre o total dos débitos e créditos dessas apurações isoladas.

Assim, o valor acrescido, como sistema de cobrança, não integra a essência do fato gerador do ICM; no entanto, faz parte integrante dela o seu correlato aritmético: dos débitos apurados pela aplicação da alíquota sobre o valor das operações (preço da operação ou do mercado) devem ser abatidos os créditos decorrentes das operações anteriores, pagos pelos transmitentes das mercadorias.

### 4.2 Princípio de não-cumulatividade

O que é comum aos dois sistemas de apuração é a não-cumulatividade do imposto; cada operação tem ligação com a anterior, a fim de que as tributações sucessivas não se acumulem, mas se anulem parcialmente.[17]

No entanto, a Constituição, ao invés de delimitar o fato gerador do ICM, com uma simples inclusão da não-comulatividade, em sua conceituação, foi além, esclarecendo como deveria ser entendida essa não-cumulatividade, escolhendo, como sua característica, a diferença entre os débitos e créditos tributários, afastando, em conseqüência, o critério do cálculo pelo valor acrescido. Assim, aquela espécie de não-cumulatividade é que compõe o fato gerador do ICM.

Mas, compõe-no porque a CF assim o diz, e não porque tal característica seja inerente ontologicamente aos impostos sobre circulação jurídica de bens (haja vista para o imposto sobre vendas e consignações).

E, porque a compõe, são inconstitucionais, por esse motivo, além de outros, as contribuições especiais que não observam o princípio da não-cumulatividade nessa espécie de impostos.[18]

Em conclusão, somos de opinião que não é o valor acrescido das mercadorias que é o componente estrutural do núcleo do fato gerador do ICM, mas o princípio da não-cumulatividade dos impostos, isto é, dos débitos das várias operações que se sucedem no comércio jurídico.

Mas, não pode considerar-se como completo o nosso estudo em busca da caracterização da essência do fato gerador do ICM sem antes examinar-se a possibilidade de ser ela extensiva ao caso objeto do quesito de número quatro.

[17] Veja Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito tributário aplicado e comparado.* Forense, 1977. v. 2, p. 200.

[18] Nosso trabalho Base (para o cálculo do imposto). In: *Repertório Enciclopédico do direito brasileiro.* Borsói. v. 5.

Quesito 4. É hipótese de incidência do ICM a prevista no art. 2.°, § 1.°, do Decreto-lei n.° 406/68?

*5. Transferências qualificadas*

Dispõe o referido § 1.°:
"Nas saídas de mercadorias para estabelecimento em outro estado pertencente ao mesmo titular ou seu representante, quando as mercadorias não devam sofrer, no estabelecimento de destino, alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento e quando a remessa for feita por preço de venda a não-contribuinte, uniforme em todo o país, a base de cálculo será equivalente a 75% deste preço."

Mesmo sem um exame mais aprofundado do texto, somos levados, *prima facie*, a não considerar que nele se configure um fato gerador diverso dos que são dados como tal no art. 1.° do citado decreto-lei.

Vejamos.

O parágrafo fala em *saídas de mercadorias* para estabelecimento em outro estado pertencente ao mesmo titular ou seu representante. Configura, portanto, de início, um dos casos de transferência aqui examinados.

Nem se diga que não se trata de uma hipótese de *simples* transferência, mas de transferência qualificada, isto é, quando as mercadorias não devem sofrer, no estabelecimento de destino alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento e quando a remessa for feita por preço de venda a não-contribuinte, uniforme em todo o País.

Assim é, com efeito; no entanto, tal qualificação é aposta ao fato gerador simplesmente como pressuposto para a fixação de uma base de cálculo diversa das estabelecidas anteriormente.

5.1 Fato gerador e base de cálculo

Chegados a esse ponto, cabe-nos reexaminar a tese da identificação do fato gerador com a base para o cálculo do débito tributário, o que redundaria em considerar que bases de cálculo diferentes deveriam corresponder a fatos geradores diversos.

Embora ilustres juristas defendam essa tese, em virtude da qual a base do cálculo se identificaria ontologicamente com o seu fato gerador, de tal modo que a alteração daquela implicaria numa transmutação da natureza deste,

parece-nos que essa identificação não pode ser aceita com rigidez formal absoluta.

Não pode negar-se que existe uma dependência íntima entre as duas figuras jurídico-tributárias, mas não se trata, a nosso ver, de uma correlação unívoca e necessária, de modo que para cada fato gerador só se possa aplicar uma única forma de base do cálculo.

## 5.2 Fato gerador

Façamos um pequeno recuo para que possamos ter uma melhor perspectiva do problema: relembremos o que foi dito sobre o método de pesquisa da natureza do fato gerador.

Como vimos, o problema do fato gerador não pode resolver-se de maneira exclusivamente lógica ou formal, nem se resume a uma descrição analítica dos elementos que o compõem, mas consiste numa busca de sua essência para dela tirar as conseqüências de sua aplicação prática.

Não se quer, com isso, buscar essências desvinculadas da realidade, mas que expressem essa realidade sob a forma de uma visão genérica do ser de determinados grupos de fenômenos objetivos.

## 5.3 Base de cálculo

O importante, pois, para o exame do problema da base de cálculo de qualquer tributo, é pesquisar se ele não entra em conflito com o ser do tributo. Em conseqüência, nada impede que, em princípio, possam existir várias bases de cálculo para um mesmo fato gerador.

É inegável, no entanto, que as variações da base de cálculo devem se referir, pelo menos, a "elementos acidentais do objeto do imposto". O que é de rigor é que nenhuma delas ofenda, contrarie, a essência do fato gerador por elas adjetivado.

Esse é o limite imposto ao leque de opções para a escolha da base de cálculo.

Para descobrir se aquela regra foi observada, deve, em cada caso, procurar-se, por uma pesquisa ontológico-comparativa, tematizar a compatibilidade entre a base de cálculo adotada e a essência do fato gerador a que ela foi vinculada.

Trata-se, pois, de aplicar o método fenomenológico da apreensão e comparação de essências.

## 5.4 Qualificação da transferência

Partindo dessas premissas metodológicas, cabe, pois, indagar, no caso em exame, se as expressões apostas ao *fato gerador* (saída), como pressupostos para uma base de cálculo diversa da prevista nos outros dispositivos do art. 2.º do Decreto-lei n.º 406, alteram de tal maneira a base de cálculo do ICM, a ponto de se criar uma incompatibilidade desta com a essência do fato gerador do referido tributo, tal como procuramos caracterizá-la.

Preliminarmente, vejamos qual o intuito que se considera tenha levado a esse tratamento especial.

Para tanto, é necessário examinar a parte final do parágrafo, que o completa e lhe atribui características especiais, pelo menos como base de cálculo. Essa parte final se divide em dois complementos, que limitam o alcance da primeira parte, e, além disso, de certa forma, lhe dão coloração especial.

O primeiro complemento especifica quais as mercadorias a que se refere a parte inicial: "quando não devam sofrer, no estabelecimento de destino, alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento."

Está evidente nesse contexto que o parágrafo quer limitar a matéria, a ser disciplinada, aos casos em que a mercadoria não deve sofrer processo de industrialização no estabelecimento de destino, mas simples reacondicionamento.

O outro complemento estabelece, como premissa para a aplicação da base de cálculo específica: "quando a remessa for feita por preço de venda a não-contribuinte, uniforme em todo o país."

Essa segunda condição da parte final do parágrafo bem mostra que a finalidade do dispositivo é deixar uma margem do valor, não tributada, dado que se toma como base de cálculo um percentual do valor de varejo (preço de venda a não-contribuinte).

A limitação da tributação pelo estado de onde sai a mercadoria tem, nos dois casos, o evidente intuito de deixar para o estado, onde se situa o estabelecimento destinatário, uma margem de preço que possibilite uma diferença de imposto a ser por ele arrecadado.

Assim, quando essa margem existe naturalmente (caso da industrialização) ou quando não existe valor fixo no preço de varejo, podendo funcionarem livremente as ofertas de mercado, não se faz necessário fixar a base de cálculo em 75% do valor da mercadoria.

Nos casos do parágrafo, no entanto, essa necessidade se fazia sentir, daí o dispositivo que está sendo examinado.

Note-se que o mesmo percentual de base de cálculo foi também fixado no parágrafo seguinte para atender a situações diferentes, mas semelhantes. Mas,

se os motivos da fixação dessas bases de cálculo diferentes são justificados, não as diferençando, de maneira substancial, das outras, é conveniente ainda apurar se não são elas incompatíveis com o fato gerador do ICM, tal como o conceituamos.

Parece-nos que não, dado que se enquadram perfeitamente na noção de operação jurídica relativa a circulação jurídica de mercadorias, coadunando-se também com o princípio da não-cumulatividade, como vimos.

Assim sendo, respondendo a esse quesito, concluímos que o parágrafo citado constitui, na verdade, como o diz o Decreto-lei n.º 406, uma base de cálculo do ICM e não um alto gerador novo, o que seria o mesmo que dizer que não era mais o ICM.

Não chega o parágrafo, portanto, a configurar um *fato gerador*, diferente daquele referido no art. 1.º, I, do Decreto-lei n.º 406, o qual já foi explicitado por nós.

Passemos, pois, ao quesito 5.

Quesito 5. A transmissão de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral, sem deslocação física, caracteriza hipótese de "circulação", tal como definida no art. 23, ítem II, da CF?

## 6. *Transmissão da propriedade da mercadoria e operação de circulação de mercadoria*

De acordo com a pesquisa acima feita sobre o ser do fato gerador do ICM, tal como definido no artigo citado, não temos dúvida em responder pela afirmativa.

Quesito 6. À luz das respostas anteriores, qual o aspecto material da hipótese de incidência do ICM?

## 7. *Aspecto material do fato gerador*

Concluindo o nosso estudo sobre a matéria objeto dos quesitos apresentados, reafirmamos que, segundo o nosso ponto de vista, o aspecto material do fato gerador do ICM não pode ser entendido no sentido físico da expressão, isto é, aquele fato gerador não se pode caracterizar pela simples circulação física das mercadorias, ou pela sua simples circulação econômica, nem por uma determinada base de cálculo.

O contrário é que deve acontecer, isto é, caracterizada a essência do fato gerador, os seus aspectos materiais deverão ser condicionados por aquela

conceituação do ser do imposto, ou de sua causa jurídica, como se preferir denominá-lo.

No caso do ICM só a circulação jurídica é que pode dar uma coerência fática a dito fato gerador, explicando por que motivo se tributa a transmissão da propriedade da mercadoria, como no caso do quesito anterior, embora não exista deslocação física, além dos outros casos já examinados.

A nosso ver, portanto, as leis complementares, procurando enumerar casos concretos em que se materializaria o fato gerador do ICM; no intuito de lhe dar uma formulação mais objetiva, ou material, como diz o quesito. afastaram-se não só da letra do CF, mas também do seu espírito.

### 7.1 Fato gerador e lei complementar

Esse perigo foi por nós apontado em observações feitas ao primitivo anteprojeto do Cód. Trib. Nacional, quando examinamos a questão da definição dos fatos geradores dos tributos locais em lei nacional,[19] quando então salientamos:

"ou a lei federal diria só o que está na Constituição e seria inútil, ou ela diria mais do que está na Constituição e, nesse caso, duas hipóteses se poderiam apresentar: ou ela restringiria a competência local e surgiria o conflito, levantado pelos estados e municípios, ou ela ampliaria essa competência e o mesmo conflito atual seria levantado pelos contribuintes."[20]

Como quer que seja, as manifestações concretas, materiais (no sentido amplo), do fato gerador do ICM e da sua base de cálculo só podem ser aferidas em confronto com os textos constitucionais, devidamente compreendidos e interpretados.

No conflito entre estes e as leis complementares devem eles prevalecer, como é curial.

### 7.2 Base de cálculo do ICM

No que concerne a base de cálculo, consideramos que, de preferência, deve ser o valor da operação (preço), sendo no entanto, admissível adotar-se os

19 Nosso parecer. In: *Codificação do Direito Tributário.* Financ., 1955, p. 106 segs.
20 *Codificação do Direito Tributário.* cit. p. 109.

valores correntes do mercado,[21] ou mesmo valores percentuais sobre estes nos casos de transferência interestadual.

A nosso ver, não devem ser admitidos como base de cálculo valores arbitrados ou estimados subjetivamente pelo Fisco, ou que impeçam ou deturpem a aplicação do princípio da não-cumulatividade do tributo.

### 7.3 Base de cálculo e lei complementar

No entanto, as bases de cálculo não deveriam ser fixadas em lei complementar.

Se se admite, como premissa, a vinculação ontológica da base de cálculo ao fato gerador dos tributos, aplica-se-lhe o que foi dito a respeito da regulação dos fatos geradores em lei complementar.

### 7.4 Base de cálculo e resolução do Senado

No entanto, como a base de cálculo tem vinculação também com o problema da alíquota,[22] admitimos que aqueles valores que não constituam propriamente preço da operação, pudessem ser fixados pelo Senado, como um poder implícito decorrente do de fixar alíquotas, quando realmente essa fixação pudesse ser elidida por variações na base de cálculo: mas somente nesses casos.

São essas as considerações que nos pareceram necessárias e suficientes para caracterizar o fato gerador do ICM e sua base de cálculo, em termos de princípios gerais, sem entrar na apreciação dos casos particulares constantes da legislação ordinária que rege a matéria.

[21] Sobre o conceito de valor de mercado, veja, por exemplo, Martins, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda — estudos e pareceres.* Ed. Rev. Trib., 1977. p. 471.

[22] Carvalho, Paulo de Barros. *Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados "tributos fixos".* Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 10.