NOTAS E COMENTÁRIOS

CONSIDERAÇÕES SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICM

GERALDO ATALIBA

1. Introdução. 2. Operações. 3. Análise da materialidade da hipótese de incidência do ICM. 4. Operações. 5. Mercadoria. 6. Conclusão: h.i. 7. Base. 8. A saída da mercadoria. 9. Operação-desdobramento propedêutico. 10. Recapitulação sintética.

1. *Introdução*

A jurisprudência a respeito da hipótese de incidência do ICM é imprecisa, quando não equivocada. O mesmo se diga da doutrina predominante e da legislação. Basta ver que, de modo geral, vem se incidindo no gravíssimo equívoco metodológico consistente em entender que *a saída* é fato capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

Isto se deve a que os juristas se esqueceram das concepções jurídicas — objetivas, claras e seguras — e se submeteram aos economistas (especialistas em ciência das finanças), seguindo roteiros subjetivos, variáveis, infirmes, pré-legislativos, metajurídicos e eminentemente discutíveis.

A tarefa do jurista não consiste em reformular o raciocínio do legislador constituinte, para rever sua motivação a aferir juridicamente o mandamento, tarefa técnico-científica própria e privativa do jurista e não habilitação comum a diversos profissionais.

Por isso, o jurista 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, com instrumentos e critérios da ciência do direito.

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. No momento interpretativo da lei não tem cabimento nenhuma consideração pré ou metajurídica.

O legislador 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.

2. *Operações*

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. O fulcro da dição constitucional está nas *operações.* A circulação é mero adjetivo qualificativo das operações.

Quando a jurisprudência e certa doutrina se referem a *imposto sobre circulação,* usam linguagem econômica, não técnico-jurídica e até mesmo censurada pelo direito. A propósito, é candente Paulo de Barros Carvalho:

"Começa por ignorar vocábulo do Texto Supremo, vestido com enorme significação: *operações.* Ao revés de conceber imposto que incida sobre operações relativas à circulação de mercadorias a aludida teoria suprime, desautorizadamente, a palavra-chave, a pedra de toque do comando constitucional, para enfatizar a locução adjetiva, que nada mais faz do que qualificar aquele primeiro termo, rompendo, com isso, a estrutura oracional do dispositivo da Constituição, sem tom nem som, com dano para a clareza e sem lucro para a adequada compreensão do sentido e alcance da outorga de competência impositiva."[1]

Julgar o ICM um imposto sobre circulação revela desconhecimento dos mais comezinhos rudimentos sobre a exegese jurídica, porque põe de manifesto que o pretenso intérprete (que assim age) nem sequer sabe como aproximar-se do objeto principal de sua análise: o texto normativo, ponto de partida do seu trabalho.

3. *Análise da materialidade da hipótese de incidência 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

[1] Carvalho, Paulo de Barros. *Cadernos de Pesquisas Tributárias,* 3:327.

legislativas. Na verdade, quase exauriu a disciplina da matéria, tantas e tão completas as regras que pôs.

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 tentaremos 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; sinônimo de negócios.

Reforça o nosso ponto de vista a expressão *realizadas, c*ontida no mesmo 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. Esta (a circulação) é mero elemento adjetivo qualificado do *substantivo operações.*

As *operações* é que são *realizadas* por produtores, industriais 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 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. Ele é o substantivo essencial. Os demais (circulação, mercadoria, são complementos, acessórios, adjetivos.

Esta meditação é prévia e preliminar do trabalho exegético que a solução do problema da determinação da hipótese de incidência do ICM coloca.

Claro resulta, pois, que o imposto tem por materialidade essencial de sua hipótese de incidência *operações* e não qualquer outra coisa, que possa ser sugerida pela ciência das finanças ou outras ciências não-jurídicas;

b) relativas. (Atos) que se relacionam com (circulação); 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 titularidade de uma coisa.

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 enfatisa:

"Uma coisa, é a operação de que resulta a circulação de mercadorias. Outra bem diferente é a circulação dela resultante."[2]

Daí assinalar Paulo de Barros Carvalho que:

"o tributo não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas."[3]

d) 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, a qual é regida pelo direito comercial.

Souto Maior Borges é enfático:

"Mercadoria é o bem imóvel sujeito a mercancia... Daí por que sustentou-se excelentemente que a relação entre mercadorias e coisa é a de espécie para gênero. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias."[4]

4. *Operações*

Sobre isso escreve Carlos da Rocha Guimarães, com sua autoridade de pioneiro e partícipe de todos os estudos que levaram à reforma tributária de 1965, introdutória do ICM no nosso sistema. Diz esse mestre:

"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.*"[5]

Por isso é categórico:

"Em conseqüência, a expressão *operações relativas a circulação* utilizada no art. 23, II, da Constituição de 1969, só pode significar *operações jurídicas.*"[6]

2 Borges, Souto Maior. *Revista de Direito Administrativo, 103*:36.
3 Carvalho, Paulo de Barros. *RDA. 103*:326.
4 Borges, Souto Maior. op. cit. p. 34.
5 Guimarães, Carlos da Rocha. *Cadernos de Pesquisas Tributárias,* 3:115.
6 Id. ibid. p. 118.

5. *Mercadoria*

Quanto ao conceito de mercadoria, tal como constitucionalmente adotado, o trabalho de Aliomar Baleeiro publicado na *Revista Forense,* v. 250, é definitivo. Nada há a lhe acrescentar.

Mereceu essa tese acolhida do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o R. E. n.º 79.951, quando entendeu não haver incidência do ICM no caso de importação de bens de uso próprio, exatamente porque estes, para quem os importa, não são mercadorias.

6. *Conclusão: H.I.*

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 mercadorias (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".

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.

7. *Base*

Iportante é a inteligência de Carlos da Rocha Guimarães que sublinhou:

"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."[7]

E, em seguida, salienta:

"... 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 negocial, a qual tem um valor definido, que é o preço contratado."[8]

8. *A saída da mercadoria*

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 de 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. Pressupõe 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.

Paulo Barros de Carvalho, depois de advertir que "por mais semelhantes que possam parecer, uma distância abissal separa o mundo das especulações econômicas, do universo das cogitações jurídicas",[9] verbera a confusão consistente em supor que hipótese de incidência tão complexa possa ser reduzida a tão grande simplicidade. Sobre a saída e a entrada de mercadorias, entendidas absurdamente como hipóteses de incidência do ICM, diz:

"Lobrigar nesses átimos toda a complexidade da hipótese normativa do ICM é entregar-se, imbele, aos desacertos algumas vezes leigos e inconseqüentes do legislador; é navegar em mares de escolhos; é seguir pelo caminho das dúvidas e incertezas e regressar pela vereda sombria das hesitações.

Quando se recorre à perífrase é porque falta o termo próprio, e o intérprete não pode ficar sob o signo da insegurança, em assuntos desse timbre. Há de despregar-se da estreiteza textual para galgar o altiplano do direito; desa-

[7] Guimarães, Carlos da Rocha. op. cit. p. 120.
[8] Id. ibid. p. 120.
[9] Carvalho, Paulo Barros de. *RDA*, cit. p. 335.

dorar o esquema verbal, em obséquio da organização que lhe abriga, dá sentido e tom de juridicidade."[10]

É que, observa esse mestre, "devassando o suposto da norma-padrão do ICM, vemos que as situações que proporcionam ensejo ao nascimento da relação jurídica, de natureza obrigacional, são bem mais implexas do que podem parecer, à primeira vista. Não basta a celebração de negócio jurídico atinente à circulação de mercadorias (critério material), como não é suficiente que a operação se realize em certas condições de lugar (critério espacial). Impõe-se outro elemento condicionador, para que o fato adquira sua perfeição típica: há de ocorrer em determinada unidade de tempo, a qual deverá coincidir com o momento da saída, o instante da entrada ou átimo do fornecimento (critério temporal)."[11]

Com isto também concorda Rocha Guimarães, ao sustentar que "quando se fala em operação de que decorrer a saída, fica evidente que a saída não é a operação, mas conseqüência desta."[12]

9. *Operação — 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 n.º 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."[13]

Daí arrematar:

É o ICM tributo que incide eventualmente sobre atos jurídicos mediante os quais se corporifica a circulação econômica das mercadorias."[14]

10 Id. ibid. p. 347.
11 Id. ibid. p. 347.
12 Guimarães, Carlos da Rocha. op. cit. p. 120.
13 Borges, Souto Maior. op. cit. p. 35.
14 Id. ibid. 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 mercadoria requisitada pelo governo ou desapropriada (atos administrativos) não se relaciona com nenhuma operação mercantil.

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 (operação).

O texto magno criou um tributo sobre *ato ou negócio jurídico,* como o qualifica Amílcar Falcão.[15]

A leitura da justificação — elaborada por Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhoa Canto — do anteprojeto da Emenda Constitucional n.º 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 da circulação como sendo a de mercadorias."[16]

O leitor desarmado, sem preconceitos e 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 Maior Borges) iria abranger outros negócios mercantis, além desses.

[15] Falcão, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária.* 2. ed. São Paulo, RT, 1974. p. 77.

[16] Sousa, Rubens Gomes de & Canto, Gilberto Ulhoa. *Reforma da discriminação constitucional de rendas — anteprojeto.* FGV-MF. v. 1, p. 29.

E não foi inadvertidamente que a douta comissão, que preparou o projeto da Emenda Constitucional n.º 18, escreveu as linhas supra transcritas. 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."[17]

E arrematam seus autorizados integrantes (Gomes de Sousa e Ulhoa Canto): "Ao tributo estadual (ICM), juridicamente assente, não sobre os produtos postos em circulação, mas sobre as operações por que esta se realiza... ."[18]

E, como que enfatizando a essência do argumento, menciona, em seqüência (3/41) as *operações do comércio interestadual.*[19]

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... ."[20]

Por isso também o insígne 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, doação em pagamento, transferência de mercadorias, troca, importação, exportação e outras operações."[21]

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,*[22] 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 Professor Nabantino Ramos, no sentido de que "para haver, pois, circulação de mercadorias... faz-se mister que a mercadoria mude de proprietário ou de possuidor... ."[23]

O mestre Carlos da Rocha Guimarães é enfático:

"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 mercadorias', em que o título

17 Id. ibid.
18 Id. ibid. p. 30.
19 Id. ibid.
20 Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1972. p. 582.
21 Borges, Souto Maior. op. cit. p. 34.
22 Id. ibid.
23 Ramos, Nabantino. Apud Borges, Souto Maior. *Revista de Direito Administrativo, 1*·38.

jurídico sobre a mercadoria passe de uma pessoa para outra e, portanto, que a circulação também seja jurídica."[24]

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

10. *Recapitulação sintética*

O ICM é, *ex vi* do texto constitucional:

a) um imposto sobre ato ou negócio jurídico não sobre outra coisa;

b) não qualquer negócio ou ato, mas sim sobre negócio mercantil (já que o seu objeto será necessariamente *mercadoria*);

c) negócio é sinônimo de *operação,* precisamente, o tipo de operação que impulsiona a circulação;

d) juridicamente, circulação é a mudança de titularidade de uma mercadoria. Esta circula mediante as sucessivas mudanças de titulares;

e) por fim — e em coerência com o retro exposto — o objeto das operações (assim o exige a Constituição) é sempre uma *mercadoria,* tal como juridicamente se define esta categoria, no direito brasileiro.

Isto não é conseqüência de raciocínio econômico. Não decorre de conveniência quer do fisco, quer do contribuinte.

É o que resulta de uma exegese objetiva, sistemática e despreconcebida do texto constitucional.

Ex vi da Constituição, é hipótese de incidência do ICM *o fato de um industrial, comerciante ou produtor realizar operação jurídica mercantil, relativa à circulação de mercadorias.*

[24] Guimarães, Carlos da Rocha. op. cit. p. 124.