ICMS — COMPETÊNCIA IMPOSITIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

GERALDO ATALIBA

1 — Débito do ICMS. 2 — Núcleo: Operações. 3 — Operações, Circulação e Mercadorias. 4 — Circulação. 5 — Os exageros levam ao ridículo. 6 — Mercadoria. 7 — Negócio jurídico mercantil — Circulação de Mercadoria (exigência lógica de plurissubjetividade complexa). 8 — Direito Tributário e Princípios de Direito Privado. 9 — Desdobramento (operação consigo mesmo).

1. *Débitos de ICMS*

Preceitua a Constituição de 1988:

"Art. 155 — Compete aos Estados... instituir impostos sobre: II — operações relativas à circulação de mercadorias...

§ 2º — O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I — será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação... com o montante cobrado nas anteriores..." (redação dada pela E.C. 3/93).

A Carta Constitucional de 1967, com a redação da EC 1/69, alterada pela EC 23/83, dispunha:

"Art. 23 — Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir (I)... impostos sobre... (II) operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores..."

A dicção constitucional acerca da materialidade dessa competência impositiva era, em tudo e por tudo, igual à da EC 23/83. A integral persistência e preservação da estrutura essencial do imposto resultou na recepção de toda a legislação anterior que o disciplinava (v. *RTJ* 91/289). Sendo materialmente compatível com ela, foi recebida a legislação editada sob a égide da ordem constitucional anterior (v. nosso "Efeitos da Nova Constituição", *in Revista Forense*, vol. 304, p. 85).

Embora a questão seja puramente de direito constitucional — e só com as normas constitucionais possa ser resolvida — ligeiras referências serão feitas à legislação

persistente, editada ainda no período anterior à emenda mencionada, exatamente porque recebida por ela.

Os raciocínios básicos são inteiramente aplicáveis quer ao sistema anterior, quer ao posterior à Constituição de 1988, nisso mantenedora da "regra-matriz" do ICM(S).

2. *Núcleo: Operações*

É dominante na doutrina e na jurisprudência, hoje, a conclusão de que o ICMS é um imposto incidente sobre "operações". Já não há mais dúvida quanto ao desacerto de certa tese que — nos idos de 1965 — pretendia fazer repousar o núcleo e a cerne da materialidade na hipótese de incidência desse tributo na circulação ou nas próprias mercadorias (que constituem mero objeto da operação realizada). Essa é *questão pacificada na jurisprudência do S.T.F.*, como se demonstrará neste estudo.

Era a "operação" — e apenas esta — o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são conseqüências (e meros aspectos adjetivos) da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar — dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis — aquelas que ficam sujeitas ao tributo, "*ex vi*" de uma eficaz qualificação legislativa (v. a respeito da h.i. do ICMS e de seu regime jurídico, os estudos de Cleber Giardino e nossos publicados nas *RDTs* 11/99; 15/96; 17/77; 19/7; 23/118; 25/101; 29/110; 32/136; 34/204; 36/73 e 40/44).

Não é qualquer operação mercantil que se sujeita ao ICMS. Apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à *circulação* atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias. É em torno do conceito de "operações" que se deverá desenvolver todo o trabalho exegético de busca do conteúdo, sentido e alcance das disposições constitucionais e legais pertinentes (reportamo-nos a nosso estudo publicado da *Revista Forense*, vol. 250, p. 114 e segs., que mereceu explícito abono do mestre Aliomar Baleeiro, na mesma publicação, p. 150).

Assim, a essência, núcleo e cerne da hipótese de incidência desse tributo estão na operação realizada, fato essencial colhido pela regra de tributação, por força das disposições pertinentes da Carta Fundamental (art. 155, II). Por essa razão, a base imponível do tributo só pode ser assentada — e assim, inclusive, dispõem tanto o legislador complementar, quanto os estaduais — no valor da operação mercantil tributada.

Do fato posto no cerne da hipótese de incidência legal deve decorrer necessária idoneidade ou aptidão para quantificar (dimensionar, medir) — dada a constitucional necessidade de correlação lógica entre materialidade da hipótese de incidência e base de cálculo (Barros Carvalho, Alfredo Becker) — o encargo pecuniário em que se traduz a prestação atribuída ao contribuinte (ao responsável *lato sensu* pelo débito tributário).

3. *Operações, Circulação e Mercadorias*

As expressões "operações", "circulação" e "mercadorias" aparecem — na atribuição constitucional de competência impositiva aos Estados em matéria de ICMS

(art. 115, II) — com preciso significado jurídico (após 20 anos de debate doutrinário e fixação jurisprudencial). Não há mais espaço para discussão em torno do seu caráter de precisos e delimitados conceitos jurídicos que revestem.

Quanto a ser a operação a materialidade da hipótese de incidência do ICMS, reiteramos o que escrevemos em 1973 (na 1ª edição do livro *Hipótese de Incidência Tributária*). E o fazemos para sublinhar que os raciocínios a serem aqui expostos resultam de antiga (quase 20 anos) e robusta convicção, e ensejam verificar que o que se iniciou como pensamento isolado foi, pouco a pouco, granjeando adeptos (Aliomar Baleeiro, Souto Borges, Paulo Barros Carvalho, Roque Carrazza, Cleber Giardino, Eduardo Bottallo etc.) e sendo acolhido pela jurisprudência.

O imposto é sobre operações; estas é que são "realizadas" (art. 23, II e 5º) pelos "produtores, industriais e comerciantes". A circulação é conseqüência da operação. Mercadoria é complemento restritivo (para utilizar uma categorização da gramática). "Operação" é sinônimo, nesse contexto, de *negócio jurídico*, no caso, mercantil. Daí sublinhar Souto Borges a necessidade de interpretar-se o preceito do artigo 1º, I, do Decreto-lei 406, "com a reserva de que não dispensa, a sua incidência, a operação... como antecedente necessário à saída tributável..." (*Revista Forense*, vol. 250, p. 124).

Operação não no significado vulgar ou econômico (sob pena de total insegurança do direito e ensejo a arbítrio). Disse-o Souto Borges, nisso louvado e citado encomiasticamente por Baleeiro (*Revista Forense*, vol. 250, p. 139): "... difícil — talvez impossível — é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima, sem que ocorra ato ou negócio jurídico". Tal foi, desde o início, a lição de Pontes de Miranda (*Comentários... Emenda 1/69*, tomo II, p. 507, ed. 1970) que enfatiza: "O ICMS é imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual... de que se irradia a circulação."

Baleeiro, após louvar a tese de Pontes, demonstra a bilateralidade (necessidade de presença de duas pessoas) inerente ao conceito de operação, no ICMS. Escreve:

"Sempre pensamos assim e já o consignamos em livro didático: 'A primeira, a mais geral e importante (modalidade de fato gerador de ICMS) é o fato de sair a mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Isso acontece normalmente pelo negócio de compra e venda, mas pode ocorrer por outro contrato ou fato juridicamente relevante, isto é, por uma 'operação' jurídica e econômica... A saída das mercadorias para voltar (caso de reparos etc.), ou de um para outro estabelecimento do dono do mesmo local, não é operação (S.T.F., acórdão no R.E. nº 70.613, Amaral Santos, 23.04.71; R.E. nº 74.852, Oswaldo Trigueiro, 20.10.72, na *RTJ* 64/538; R.E. nº 70.363, Xavier, *RTJ* 64/232, além do outro semelhante na mesma revista, 58/360 (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 199)."

Ficou claro que se o dono da coisa continua o mesmo, não houve operação determinante de circulação, porque isto só se dá se as coisas mudam de dono. Por isso o *S.T.F. também afasta o ICMS quando o dono persiste o mesmo.* Relata-o subseqüentemente Baleeiro:

"E, para coroar a opinião dos doutrinadores, o egrégio Supremo Tribunal Federal pleno, em memorável acórdão da lavra de Thompson Flores, decidiu que não havia 'operação' tributável se a saída da coisa decorria de comodato (R.E. nº 70.538-GB, de 24.03.71, *RTJ 58/665* ou *RDA* 109/129, R.E. nº 72.263, Oswaldo Trigueiro, *RTJ*, 63/165).

Não se cobra ICMS na saída de móveis fabricados em oficina alugada pelo empreiteiro de edifício que a este os destinou (S.T.F., pleno, R.E. nº 75.026)."

A ausência de negócio jurídico impede o fato imponível. Baleeiro, por fim, sublinha enfaticamente a necessidade — para que se configure "operação" — de que o negócio jurídico implique transferência de titularidade de direitos sobre a mercadoria:

"E, evidentemente, não há 'operação' na saída de carne para armazenamento por conta do dono dela em frigorífico alheio, que lhe locou o espaço refrigerado (acórdão do S.T.F. no R.E. nº 72.412, Djacy Falcão, RTJ 61/804). Nesse caso não houve transferência de domínio, nem de posse: o dono da carne continua a dispor dela no frigorífico."

Mas prossegue Aliomar Baleeiro sublinhando a necessidade de operação negócio jurídico:

"O Estado membro está investido da competência para decretar ICMS, é claro, não sobre bens ou coisas, mas específica e unicamente, sobre 'operações', isto é, negócios jurídicos que ponham em circulação 'mercadorias'... Não lhe é lícito querer ICMS da deslocação física sem relevância jurídica, nem conteúdo negocial da mercadoria" (ob., loc. cit.).

4. *Circulação*

Merece mais detença a noção de "circulação", como termo normativo, de nível constitucional, em sua acepção puramente jurídica.

Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. Titularidade de direito de disponibilidade sobre uma mercadoria é a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre esta (ainda que não seja o seu proprietário). Estamos fazendo referência à titularidade sobre uma "mercadoria" — e não simplesmente sobre um "bem qualquer" — pois é esse fenômeno que interessa à sistemática constitucional do ICMS (Cleber Giardino, *RDT* 15/96 e 19/7).

Sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) — relação na qual um dos sujeitos (o que detém mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem —, haverá circulação relevante para efeito de ICMS.

Se "produtor, industrial ou comerciante" — tendo sido parte na operação —, transfere a outrem os direitos de disposição sobre a mercadoria, promove a sua circulação jurídica. Assim, é juridicamente relevante, para efeitos de ICMS, a transferência de poderes de disposição sobre a mercadoria, entre pessoas privadas (sendo negociante — produtor, industrial ou comerciante — o *promovente*, como sublinhou Cleber Giardino).

Há muito tempo enfatizamos (*Revista Forense*, 250, p. 115), em estudo que mereceu, para imensa honra nossa, ser "subscrito" pelo mestre Baleeiro:

"... em termos jurídicos, 'circular' é mudar de titular, 'circular' é mudar de pertinência jurídica. 'Circulação' jurídica é mutação de titularidade.

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*, vol. 103, p. 36)."

5. *Os exageros levam ao ridículo*

Não há — como pensaram alguns no passado — correspondência entre circulação econômica e jurídica. Baleeiro, já em 1975, a propósito, comentou: "Temos a impressão de que essa arrojada tese — grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador — não alcançou o sufrágio da doutrina e dos tribunais" (*Rev. Forense*, vol. 250, p. 139).

O grande mestre e juiz da Suprema Corte, com seu espírito arguto e sarcástico, não perdeu, mais uma vez, a oportunidade de salientar o ridículo da tese — defendida pelos Fiscos estaduais, sem sucesso no S.T.F. — que via operação tributável na simples saída de bens dos estabelecimentos. E argumentou que se ela fosse aceita, seriam tributáveis as saídas de bens retirados por ladrões, por bombeiros, em caso de incêndio e pelos funcionários de empresa de mudança...

Até os economistas reconhecem a impossibilidade de circulação sem mudança de titularidade (*changing masters* — Adam Smith, *The Wealth of Nations*, *Modern Library*, NY, 1973, livro I, cap. I, p. 263). Baleeiro faz saboroso comentário aos Clássicos (*Revista Forense*, 250/141), demonstrando não haver circulação, sob nenhum conceito, sem a existência de um "negócio", entre duas pessoas.

Já não se discute mais a sério, entre nós, que não cabe falar em circulação onde não haja (a) duas pessoas e (b) sem que uma mercadoria passe, juridicamente, da disponibilidade de uma para a outra. Sem isso, não há operação tributável pelo ICMS. Seja por inexistirem agentes, seja por não haver mercadoria.

Vê-se, portanto, que "circulação", tal como constitucionalmente estabelecido (art. 23, II), há de ser *jurídica*, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter os poderes de disposição sobre a mercadoria que, antes, eram do transmitente.

Souto Borges escreveu páginas antológicas sobre o conceito de circulação, exatamente a propósito de estudar o ICMS. Diz:

"O processo circulatório está demarcado na vida do comércio pelo trânsito das mercadorias dos produtores originários aos consumidores finais. Dinamiza-se a circulação mediante sucessivos atos mercantis, tais como a compra e venda, consignação, comissão, depósito, penhor. Essas operações são elos que interligam os diversos estágios ou etapas de circulação, por se relacionarem a mutações na propriedade ou posse da mercadoria. Esse é o dado pré-constitucional que o poder constituinte recebeu e disciplinou." (*Revista Forense*, vol. 250, p. 122).

E, subseqüentemente, Souto fulmina os preconceitos inicialmente disseminados:

"É puro preconceito econômico pensar que a incidência do ICMS é sobre 'operações econômicas'. Juridicamente considerada, a operação de circulação designa, em regra, atos jurídicos bilaterais. Atos jurídicos que impulsionam a circulação da mercadoria. Sem desconhecer a plurivocidade e imprecisão do termo 'operações' é certo, entretanto, que a exegese jurídica da Constituição, *desprezadas as considerações eco-*

nômicas, só prestigia o entendimento dos que sustentam ser o conteúdo do termo 'operações' clarificado pela 'forma' jurídica que 'instrumenta' e dinamiza a circulação de mercadoria e não pela 'realidade econômica' que apenas lhe é subjacente (*Revista Forense*, vol. 250, p. 122).

Cabe bem a invocação de voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, no R.E. nº 74.852, que cita o R.E. 67.844 (*RTJ* 53/191): "... *esses bens não circulam, visto que permanecem na propriedade e posse de quem os produziu*". (*RDA*, vol. 114, p. 72).

Este estudo poderia ficar por aqui.

Os argumentos expostos, as autoridades invocadas e a jurisprudência do Supremo lembrada fulminam no nascedouro as pretensões "fiscalistas". Mas, como o direito é um todo lógico e sistemático, vale lembrar inúmeros outros argumentos que apóiam, comprovam, ratificam e reforçam os até aqui deduzidos, tornando irretorquíveis as lições lembradas e comprometendo irremediavelmente a tese do Fisco.

6. *Mercadoria*

Quanto ao conceito de "mercadoria", a lição de J.X. Carvalho de Mendonça (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, Editora Freitas Bastos) — qualificado pelo ínclito Baleeiro de "comercialista excelso" ou "mestre inexcedido", exatamente ao invocá-lo a propósito do conceito de mercadoria (*Revista Forense*, vol. 250, p. 146) — é clara e definitiva:

"A 'mercadoria' está, portanto, para a 'cousa', como a espécie está para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente cousas; nem todas as cousas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre cousa e mercadoria, a diferença é de destinação.

... Mercadoria é cousa comercial por excelência, na phrase de Vidari. Neste sentido fala-se de 'mercar', isto é, comprar, vender, especular, e de 'mercancia', significando mercadoria." (ob. cit., vol. 5º, 1ª parte, item 24).

Em outra passagem, arremata:

"As cousas quando objeto da actividade mercantil, ou quando objeto de troca, de circulação econômica, tomam o nome de 'mercadoria'. '*Comercium quasi commutatio mercium*'.

A cousa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se 'producto', 'manufacto', ou 'artefacto'; passa a ser 'mercadoria' logo que é objeto de comércio do productor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro commerciante ou ao consumidor; deixa de ser 'mercadoria' logo que sae da circulação commercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor". (ob. cit., vol. 5º, 1ª parte, item 5).

Vê-se, pois, que não é qualquer bem que pode ser, juridicamente, qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: (i) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto; e (ii) a destinação que a ela dá o seu titular (v. alentada exposição in *RDT* 25/101, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino).

O consumado mestre Aliomar Baleeiro faz amplo e minucioso exame da doutrina nacional e estrangeira, para demonstrar que mercadoria é objeto do comércio, que se manifesta pela venda, comissão, consignação, dação em pagamento mercantil ou

ato congênere, compreendido no conceito de especulação, de que decorre a idéia de intermediação com intenção de lucro (*Revista Forense*, vol. 250, p. 138 a 150, especialmente p. 143 a 146).

Ora, utilizar-se a empresa de matéria-prima própria não preenche tais requisitos. Empregar usina de álcool "cana própria" não configura a hipótese de incidência do ICMS.

Parece óbvio que uma transmissão de direitos há de ocorrer entre dois sujeitos, duas entidades jurídicas dotadas de capacidade, para deles serem titulares. É a velha questão de caracterização do negócio consigo mesmo.

7. *Negócio Jurídico Mercantil — Circulação de Mercadoria* (exigência lógica de plurissubjetividade complexa)

A definição jurídica de operação, circulação e mercadoria leva a concluir que: operação que tem por objeto uma mercadoria, caracterizando uma operação provocadora de circulação para fins de tributação por via de ICMS — nos termos da Constituição brasileira de 67/69 —, não pode existir, sem que haja duas pessoas: a promotora da operação, de um lado, e a adquirente dos direitos de disponibilidade sobre a mercadoria, de outro. *São pressupostos constitucionais* inafastáveis, dando parâmetros para o alcance da ficção da autonomia dos estabelecimentos, *baseada meramente na lei.*

Não pode haver — por evidente impossibilidade lógica — translação de direitos de disponibilidade sobre coisa ("mercadoria") se não houver a presença de duas entidades: a que transfere os direitos e outra que os recebe (o alienante e o adquirente, de Cesare Vivante, ou destinante e destinatário, de Waldemar Ferreira, *Instituições de Direito Comercial*, 3ª ed., 1953, vol. III, p. 362). *Como a exigência é constitucional, a lei não pode superá-la ou contorná-la.*

O chamado direito tributário, em geral, não cria suas próprias realidades. Pelo contrário, é, na maioria das vezes, um direito de superposição. No que toca a taxas (art. 18, I, Carta de 1967/69), sobrepõe-se à legislação administrativa de polícia e serviços; no que se refere a impostos, adere à lei civil, comercial, trabalhista, bancária etc. Isso é postulado constitucional, no Brasil.

O sistema jurídico — entendido como o conjunto de todas as normas positivas em vigor com base na Constituição — é uno e incindível. Para efeitos didáticos, é possível efetuar cortes metodológicos, compartimentalizando determinadas matérias, com a finalidade única de facilitar a primeira aproximação de cada tema.

Assim — salvo para fins didáticos —, não há sentido em referir-se a "ramos" do direito (administrativo, comercial, civil, tributário etc.), com isso pretendendo significar compartimentos estanques, isolados e incomunicáveis. É lição de Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1ª ed., p. 10):

"Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos — as unidades normativas — se acham irremediavelmente entrelaçados pelo vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer defini-

ção que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível."

Mais específico é o ensinamento de Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, 2ª ed., p. 110):

"Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil e comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são *partes de um único sistema jurídico*, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da *totalidade do sistema jurídico...*"

"Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: *uma definição*, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, *deve valer para todo o direito*, salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor de direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, *quando o legislador tributário fala de venda*, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, de incorporação, de comerciante, de empréstimo etc., deve-se aceitar que *tais expressões têm dentro do direito tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo* do direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve uma deformação ou transfiguração de uma realidade pré-jurídica (exemplo: conceitos de Economia Política; institutos da Ciência das Finanças Públicas)."

"Recomenda Luigi Vittorio Berliri o abandono, de uma vez para sempre, do arbitrário expediente de atribuir ao legislador tributário (como se fosse um outro legislador e ainda por cúmulo, ignorante do direito) uma linguagem sua própria que atribuiria a palavra ou expressão que tem um preciso e conhecido significado jurídico, um 'esquisito' significado novo de Direito Tributário."

"*O 'marido' de direito tributário* — com razão adverte Luigi Vittorio Berliri — *não pode ser outro que o marido do direito civil* e canônico, isto é, aquele que é unido à mulher pelo vínculo do matrimônio."

Essa lições são consentâneas com as afirmações propedêuticas dos mais autorizados jusfilósofos e juristas, que enfatizam a "unidade fundamental do direito" (Ruy Cirne Lima), a *enclausurabililidad del orden jurídico* (*Recasens Siches*) ou a *plenitud del sistema jurídico* (Juan Manuel Teran), pondo as bases do raciocínio hermenêutico que informa a obra de Pontes, Victor Nunes, Seabra Fagundes, Carlos Velloso e demais jurisconsultos que fizeram a ciência do direito conhecer momentos de grande altitude entre nós.

8. *Direito Tributário e Princípios de Direito Privado*

a) Limites ao legislador tributário

Prestigiando a inteligência doutrinária que sustenta a unidade do direito como um todo considerado, o código tributário nacional estabelece:

"art. 109 — Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

"art. 110 — A lei tributária *não pode alterar a definição*, o conteúdo e o *alcance de institutos*, conceitos e formas de direito privado, *utilizados*, expressa ou implicitamente, *pela Constituição* federal, Constituição dos Estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, *para definir ou limitar competências tributárias.*"

Comentando os transcritos dispositivos, Aliomar Baleeiro ensinou que:

"A lei complementar supre a Constituição mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade de imóvel, p.ex., são os de direito privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles... Não será lícito, p.ex., o Estado... definir como imóvel uma coisa móvel..." (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 393).

A absoluta unanimidade da doutrina dispensa-nos de enfatizar que o chamado direito tributário não pode desprezar a natureza dos institutos privados para, a partir desta deformação, pretender ampliar o alcance de um tributo ou aumento a quantidade de pecúnia arrecadável mediante sua cobrança.

E, se não é dado à norma jurídica tributária — veiculada, formal e materialmente, por lei — fazê-lo, com muito mais razão esta pretensão é vedada à administração.

Se, eventualmente, no direito comparado, tal sistemática pode sofrer exceção, no Brasil, por força da Constituição — nesse ponto, fielmente secundada pelo C.T.N. (arts. 109 e 110) — é impossível.

b) Impossibilidade de ficções e presunções em matéria de competência

Daí a inconstitucionalidade da lei estadual — e de "convênios" — que, a partir da ficção da *autonomia dos estabelecimentos* (válida para outros fins, mas não para contornar a Constituição) pretende tributar a passagem de matéria-prima do setor rural para o industrial da mesma pessoa.

Não pode a lei (a Constituição não o permite) alterar ou desprezar as definições do direito privado, para satisfação de pretensões fiscalistas. Enfim, *o legislador não pode manipular a própria competência, da mesma forma que o mandatário não pode dilargar o próprio mandato.* Onde não houver operação jurídica, a lei não pode prever incidência de ICMS.

Para arrematar, veja-se Alfredo A. Becker (ob. cit., p. 113):

"Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar do organismo jurídico), decorre a conseqüência de que a regra do Direito Tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo do direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico

que emergiu daquela expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa), quando ela entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do direito. Somente há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário, quando este, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto, ou melhor, quando o direito tributário cria uma nova regra jurídica, tomando como 'dado' (matéria-prima para elaboração da nova regra jurídica) o 'construído' (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo de direito)."

9. *Desdobramento*
(operação consigo mesmo)

A possibilidade de se tomar "negócio consigo mesmo" como hipótese de incidência de ICMS deve ser analisada à luz dos princípios que acima foram expostos. Em poucas palavras, a questão é a seguinte: *há, no mundo do direito privado, operação de circulação de mercadoria (aquela pela qual se transferem direitos de disponibilidade sobre a coisa) realizada por uma pessoa com ela própria? A empresa dona da matéria-prima, ao empregá-la na sua indústria, realiza operação (negócio)?* A resposta só pode ser negativa, sem necessidade de maior esforço.

Com inexcedível lucidez e o vigor lógico que lhe foi peculiar, o saudoso Cleber Giardino escarneceu o "despropósito da tese que pretende existente operação e circulação na simples movimentação de bens dentro da mesma empresa. O fenômeno teratológico que aí se supõe é o do negócio consigo mesmo, a cessão para si próprio, vale dizer, incidência tributária baseada num nada, tanto da ótica econômica, quanto da perspectica jurídica" (*RDT*, vol. 25, p. 105).

Todavia, como o óbvio nem sempre é captado com facilidade, a questão já suscitou demorados debates, inclusive perante os nossos tribunais. A orientação doutrinária e pretoriana é no sentido de não poder haver negócio consigo mesmo (o que permanece válido sob a égide da nova Constituição). Não há 'operação' sem dois sujeitos. Em face da já referida recepção das normas que — em matéria de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias — vigiam à época da Constituição de 1967 (tal como emendada em 1969), deve-se entender eficaz e invocável a jurisprudência (bem como a doutrina) anterior, também a tal propósito, após a EC 23/83, que, nisso, em nada modificou o sistema.

a) Precedente sugestivo: transporte de carga própria

Ao tempo da Constituição anterior, discutiu-se acerca da exigência de imposto sobre serviço de transporte intermunicipal de carga, pela União, a empresas que — tendo frota própria de transporte — entregavam as mercadorias vendidas no estabelecimento de seus clientes. A pretensão da União esbarrava na inexistência de fato tributável, por não haver, juridicamente, duas pessoas para negociarem o contrato de transporte. Pela inexistência de dois sujeitos de direito para darem vida a um negócio jurídico. Enfim, porque isso configurava negócio consigo mesmo, o que é impossível (não existe) em direito.

Essa questão foi tratada com clareza pela doutrina (v. Fernando Albino e Roberto de Siqueira Campos, in *Revista de Direito Tributário*, 1/179 e 41/238) e enfrentada

pelo Judiciário, como se vê do teor do acórdão na argüição de inconstitucionalidade na AMS nº 89.825-RS, com ementa:

"I. É inconstitucional a norma inscrita no art. 3º, III, do Decreto-lei nº 1.438, de 1975, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.582, de 1977, no ponto em que erigiu como contribuinte do ISTR a pessoa física ou jurídica que transportar, em veículo próprio, mercadoria ou bens próprios destinados ao comércio ou a indústria, porque incompatível com o art. 21, VII da Constituição, dispositivo constitucional que o C.T.N. desenvolveu, com fidelidade, nos seus arts. 68, 69 e 70.

II. Inconstitucionalidade reconhecida pelo Tribunal Pleno."

Nessa decisão plenária, o T.F.R. deixou claro que não há contrato consigo mesmo e que, conseqüentemente, ninguém presta serviço a si mesmo.

b) movimentação de bens dentro de uma empresa.

Idêntica discussão envolveu há muito tempo doutrinadores e tribunais, na análise de caso idêntico ao da consulta (transferências de matéria-prima dentro de uma mesma unidade industrial), quando os Estados pretenderam sobre elas (meras transferências) fazer incidir o ICM.

'Saída', "entrada", "transferência" etc. são meros momentos considerados pelo direito como reveladores de uma "operação" prévia; exteriorizações presuntivas de fatos imponíveis. São simples aspectos temporais da hipótese de incidência. Em tendo efetivamente ocorrido essa "operação" prévia, o legislador pode tomar esses momentos como os instantes em que se reputarão ocorridas as operações. Serão, assim — saída, entrada e transferência — formas sensíveis de evidenciar a operação tributável anteriormente ocorrida.

Disso resulta que, inexistindo operação — na acepção jurídica a que longamente aludimos acima — a simples saída ou entrada em determinado estabelecimento nada significam, são fatos juridicamente irrelevantes (para efeito de causar o nascimento de obrigação tributária). Não tendo havido operação anterior que determine a saída (ou entrada etc.) não há fato imponível: em conseqüência, não cabe falar em seu aspecto material ou temporal.

Partindo-se do pressuposto de que a lei não pode alterar a Constituição e dada a exigência de ocorrência de operação — com o alcance e sentido descritos acima — contida no próprio texto constitucional, qualquer momento escolhido pela lei, para reconhecer sua ocorrência, será fato absolutamente irrelevante — como decorrência inafastável da lógica jurídica — se não há operação. Nesse caso, nenhum momento é próprio para dá-la por consumada, já que ela (operação) não existiu.

c) saída não é hipótese de incidência de tributo

A saída, em si mesma, nada significa. Ela não é — pois, assim resulta da Constituição — circunstância expressiva de operação realizada. A saída pode, isto sim, ser aspecto temporal de hipótese de incidência, funcionando como elemento definidor do instante no qual se reputa ocorrido o fato imponível, pressupondo, portanto, a sua ocorrência (do fato imponível). Logo, se houver saída como simples fato físico, desvinculada de negócio qualificado como operação tributável, não há incidência (v. Cleber Giardino, *RDT* 25/101).

Baleeiro pôs em ridículo exemplos do desvio que se vem descrevendo (saída, desacompanhada de operação jurídica de circulação de mercadoria), tais como o furto, a requisição por autoridade pública, a remoção por bombeiros num incêndio, a mudança de domicílio etc. Em todas essas hipóteses, ocorre saída e não se pode falar de incidência de ICMS, pois não há operação jurídica (negócio) pela qual um produtor, industrial ou comerciante transfere a outra pessoa os direitos de disposição sobre mercadoria.

Os juristas podem, hoje, manifestar tranqüila certeza de que o Supremo não vai contravir a lição de seu mestre maior e inexcedido de direito constitucional tributário, nem rever sua já sólida jurisprudência a respeito.

d) ficção legal não engendra fatos imponíveis

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão da inexistência de operação jurídica de circulação de mercadoria na falta da interveniência de duas pessoas (a promotora da operação, de um lado, e a que recebe os direitos de disponibilidade sobre a mercadoria, de outro: Repr. 1.181-PA, 1.292-MS, 1.394-AL, 1.395-PE, RE 93.523, RE 75.026).

O S.T.F. repudiou a pretensão fiscal de — com base na exigência de inscrições estaduais separadas e na *ficção da autonomia dos diversos estabelecimentos* de uma mesma empresa — presumir ocorrência de negócio jurídico (operação tributável pelo ICMS) de uma pessoa consigo mesma.

É oportuna a transcrição da ementa do acórdão proferido no julgamento da representação de inconstitucionalidade 1.394-4-Alagoas, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal:

"Inconstitucionalidade da Lei 4.418 do Estado de Alagoas, que define fato gerador de ICMS, de modo a determinar a sua incidência em razão do simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto, na mesma empresa.

Precedentes do Supremo Tribunal Federal" (*R.T.J.*, vol. 122/932).

Os precedentes do Supremo são abundantes e incisivos: E.R.E. 75.026, citado no R.E. 93.523 (*R.T.J.* 105/164); representação 1.181 (*R.T.J.*, vol. 113/28); representação 1.292 (*R.T.J.*, vol. 118/49); representação 1.394 (*R.T.J.*, vol. 122/932); R.E. 74.363 (*R.T.J.* 64/232).

Na ementa da repr. 1.181, há censura à lei estadual que define como h.i. do ICMS "momento do processo produtivo no interior de uma mesma empresa... representando simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto". Sublinha o relator que "os atos internos... no interior do estabelecimento não podem ser elementos de circulação... e não dão causa à incidência do tributo".

Nessas decisões do plenário da Suprema Corte ficou claro ser firme inteligência do órgão que:

1 — não há negócio consigo mesmo;

2 — não há operação (sob nenhum conceito) onde não haja duas pessoas para realizá-la;

3 — não há circulação, quando o bem fica no patrimônio da mesma pessoa;

4 — não cabe cogitar-se de transmissão de direitos de disponibilidade, sem sujeito transmitente e sujeito transmitido;

5 — não há mercadoria, porque os bens, enquanto na posse de quem os produziu, são meros produtos;

6 — nenhuma ficção legal pode elidir pressuposto constitucionalmente previsto; logo, a "autonomia dos estabelecimentos" — válida para outros efeitos — não pode ter a virtude de fazer vislumbrar *operação tributável*, onde nem mesmo operação pode existir.

Em suma, não há negócio (operação) de transferência de direitos de disposição sobre mercadoria, entabulado por uma empresa consigo mesma. Assim, todas as vezes que houver, na legislação infraconstitucional, referência à "saída", sem que essa saída se relacione com uma operação tributável, tem-se uma disposição inconstitucional, de vez que o fato tributável pelo ICMS — nos termos do disposto na Constituição — é a operação e não qualquer saída, como reiteradamente entendeu o S.T.F..

Afronta à jurisprudência do S.T.F. e agride a Constituição certa legislação infraconstitucional, que quer equiparar (i) aproveitamento de insumos próprios da empresa a (ii) saída, para daí pretender configurar fato tributável pelo ICMS.

A ficção da autonomia do estabelecimento com esse efeito foi fulminada pelo S.T.F. também na Repr. 1.394-4. Se da ficção se pretendesse extrair a conseqüência de haver operação tributável pelo ICMS, sem dualidade de sujeitos, tal eficácia (da ficção) seria inconstitucional. Inaceitável, portanto, toda interpretação que leve a esse rumo.

Ora, no caso, nem *saída* há. O desatino é tão grande, que se pretende reconhecer ocorrido fato imponível "por equiparação" a uma circunstância (saída física) que, por si só, já seria imprestável para essa finalidade.