

---

# Revista de Direito Tributário

---

Rivitti e Dias  
Sociedade de Advogados  
BIBLIOTECA



ANO VII

JULHO/DEZEMBRO DE 1983

N.ºs 25/26

---

2010 e 2011  
REVISTA DE DIREITO  
TRIBUTÁRIO

---

# *Revista de Direito Tributário*

---

Publicada sob os auspícios do

**IDEPE — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial**  
e do  
**IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**

---

## **Diretores Responsáveis**

Nelson Palma Travassos e Álvaro Malheiros

## **Diretores**

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino

## **Diretores Executivos**

Alberto Pinheiro Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Luciano Marrey Júnior, Fernando Albino de Oliveira e Aires Fernandino Barreto

## **Conselho Editorial**

Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro (†), Antonio Roberto Sampaio Dória, Carlos Mário Velloso, Celso Antônio Bandeira de Mello, Eduardo Seabra Fagundes, Fabio Fanucchi (†), Gilberto de Ulhoa Canto, José Souto Maior Borges e Osiris de Azevedo Lopes Filho

## **Redação e Assinaturas**

EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

Rua Conde do Pinhal, 78 — Tel. (011) 37-2433  
01501 São Paulo, SP, Brasil

---

Os colaboradores da RDT gozam de inteira liberdade de opinião, respondendo pelos conceitos emitidos em trabalhos assinados.

# CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

---

## NÚCLEO DA DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DO ICM (Operações, circulação e saída)

**GERALDO ATALIBA**

Professor Titular na Faculdade de Direito da PUC/SP  
Professor Adjunto na Faculdade de Direito da USP

**CLÉBER GIARDINO**

Professor na Faculdade de Direito da PUC/SP

SUMARIO: I — Definição constitucional do ICM. II — A expressão “operações”. III — Circulação — Conceito jurídico. IV — A “saída” da mercadoria — Aspecto temporal da hipótese de incidência do ICM.

### I — Definição constitucional do ICM

1. Nenhum problema emergente da aplicação da legislação do ICM — e, muito menos, o que é posto nesta consulta — pode ser resolvido enquanto não se conhecer, com rigoroso critério jurídico, a sua precisa hipótese de incidência, tal como pressuposta pelo texto constitucional. Para tanto, é mister interpretar a Constituição, pondo em prática a lúcida e rigorosa ensinança do professor e Min. Leitão de Abreu, segundo a qual a exegese há de partir do Texto Maior para o menor e não o contrário, como tantas vezes se faz.<sup>1</sup> É que, como norma inaugural e primeira na ordenação jurídica, não pode a Constituição ser interpretada à luz da lei. Pelo contrário, é imperioso abstrair a legislação, para corretamente apreender-se o exato conteúdo do texto constitucional. A lei é que deve adequar-se à Constituição, e não esta àquela; isso é cediço em regimes de Constituição rígida, como o brasileiro. Este postulado hermenêutico começa com J. Marshall, passa por Ruy e vem até nossos dias, nas lições de Victor Nunes, Seabra Fagundes, Celso Antônio e todos os publicistas de prol.

Muito embora só a lei ordinária de cada Estado possa estabelecer a hipótese de incidência do ICM (como, de resto, dos outros tributos estaduais), já na Constituição delimitam-se e fixam-se os termos genéricos da sua definição, com isso circunscrevendo-se as competências tributárias dos Estados. Nisso consiste o conteúdo do art. 23, II, e §§ do texto constitucional.

2. Esse conteúdo constitucional vincula à interpretação. Efetivamente, nenhum intérprete da Constituição pode reformular o raciocínio do constituinte, para rever sua motivação e aferir seus fundamentos; só lhe cabe, modestamente, deduzir juridicamente os comandos postos. É que, no caso, o legislador constituinte esgotou o juízo de mérito, considerando a disciplina instituída em todos os seus aspectos de conveniência e oportunidade. O intérprete, portanto, deve

ignorar as considerações sociais, financeiras, políticas ou econômicas desenvolvidas pelo legislador constituinte, na fase pré-legislativa. Apenas atuará, cientificamente, no plano dogmático, buscando captar o sentido e o conteúdo dos mandamentos criados. Outrossim, nos limites do campo constitucional desse modo circunscrito, reconhecerá o alcance da legislação ordinária editada com apoio nesses poderes.

3. A Constituição, verdadeiramente, não cria tributos, ensina Amílcar Falcão. Limita-se a dar às pessoas político-constitucionais os poderes necessários para criá-los. Assim faz, no caso brasileiro, atribuindo-lhes faixas de competências legislativas, identificáveis pela menção aos mais importantes aspectos da hipótese de incidência dos tributos outorgados.

No caso dos tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria), o Texto Magno esgota o enunciado genérico da hipótese de incidência (ns. I e II do art. 18), de modo a jungir, estritamente, a esfera de liberdade do legislador ordinário. Quanto aos impostos, ora menciona conceitos relativamente amplos (ex. renda e proventos de qualquer natureza), ora precisa rigidamente o aspecto material da hipótese de incidência, fixando marcadamente o perímetro da ação legislativa ordinária (ex. importação de produtos estrangeiros). Dessa última espécie as referências constitucionais ao ICM.

4. Ao prever a competência estadual para criação desse tributo, o constituinte foi tão minucioso que acabou relegando limitadíssimo espaço à discricção das Assembléias Legislativas. Foi quase exaustivo o texto constitucional a esse propósito. Referindo-se a esse imposto, prescreveu: "Art. 23. Compete aos Estados ... instituir impostos sobre: I — ... II — a) operações; b) relativas à; c) circulação de; d) mercadorias; e) realizadas por; f) produtores, industriais e comerciantes..."

Ora, essa riqueza de detalhes impõe método especial à tarefa hermenêutica: importa, em primeiro lugar, decompor articuladamente esse enunciado — de modo a apreender o sentido jurídico imanente a cada palavra, ou expressão utilizada — para, só depois, empreender a interpretação sistemática dos seus respectivos conteúdos. Nessa tarefa cumpre ter presente que a chamada **exegese literal** não é ainda uma verdadeira interpretação; constitui simples **pressuposto de interpretação**, que deve necessariamente preceder qualquer trabalho hermenêutico, como ensina Paulo de Barros Carvalho.

Da interação sistemática de todos estes termos — alguns substantivos, outros adjetivos, outros circunstanciais ou restritivos — resultará, finalmente, o aspecto material da hipótese de incidência do ICM, como engendrado pela Constituição. Outras definições do ICM — que se situem aquém destes precisos e estritos quadrantes — serão injurídicas e, pois, inaceitáveis. Quanto à definição econômica — tão difundida e divulgada — é absolutamente imprestável, só concorrendo para prejudicar uma límpida exegese jurídica, multiplicando perplexidades e dificultando a fixação dos estritos termos normativos desse tributo.

5. O desprezo por estas advertências, assim como os arraigados preconceitos econômico-financeiros prevalentes nesta matéria, chegaram a produzir a desastrosa inteligência — infelizmente bastante generalizada — no sentido de que a hipótese de incidência do ICM consistiria na **saída da mercadoria**. Ora isso é um monstruoso despropósito.

A saída é mero aspecto temporal da hipótese de incidência do ICM. É um fato (qualificador de um momento) que o legislador reputou adequado para representar a consumação do fato imponible. Considera a lei que, ao sair a mercadoria do estabelecimento, já se prefaz, verificou, foi realizada a **operação mercantil** que lhe deu causa. Daí por que **simples** saídas que não correspondam, como efeito material, à ocorrência prévia de “operações relativas à circulação de mercadorias” não preenchem a figura típica da hipótese de incidência do ICM, não provocando fatos imponíveis, nem incidência, nem nascimento de obrigações tributárias. A necessária vinculação da lei ordinária aos parâmetros constitucionais revelados pelo art. 23, II, obriga reconhecer-se, no caso, a interação sistemática da nota saída às demais características configurantes da hipótese de incidência. Só assim, com obediência, a um só tempo, da Constituição e da lei, se poderá, corretamente estabelecer a mais precisa abrangência da hipótese de incidência do ICM.

6. É importante sublinhar — e chamar a atenção com ênfase — que só a primeira parte do n. II do art. 23 do texto constitucional é que cuida da hipótese de incidência do ICM. Consiste ela, pois, no fato da ocorrência de: “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”.

Essa dição é bastante para indicar, com precisão — exaustiva da função discriminatória constitucional — o campo material de competência dos Estados. Age aí, a Constituição, à semelhança do que faz quando fixa o campo material de competência da União (art. 21) e dos Municípios (art. 24). A técnica é a mesma; o modo de articular a circunscrição da área material abrangida é idêntico. Basta, pois, considerar essa operação, para se ter o quadro completo dos elementos de identificação do campo material da competência legislativa dos Estados quanto ao ICM. Se a Constituição se limitasse a essa cláusula (vale dizer: se nada além disso tivesse disposto), nenhum dado faltaria para o intérprete conhecer a área constitucionalmente reservada a esse tributo, o âmbito material da competência legislativa estadual quanto ao ICM.

Dispondo, como dispôs, o Texto Magno esgotou a função delimitadora e circunscritora própria de preceito inserido na “discriminação constitucional da competência tributária”. Para esse fim, nada mais é necessário.

Portanto, a segunda parte do n. II, do art. 23, e os preceitos contidos nos seus respectivos parágrafos — além dos demais comandos, esparsos pelo texto constitucional, direta ou indiretamente referentes ao ICM — não alteram essencialmente o perfil aí estabelecido. Efetivamente, essas regras não dizem diretamente sobre o núcleo da hipótese de incidência do tributo, nem concorrem para fixar sua definição fundamental. São categorias alheias à conceituação do ICM, embora integrem o regime dinâmico de sua operacionalidade (isenções, teto de alíquota, abatimentos etc.).

É, destarte, por evidente conveniência científica que se impõe o isolamento do núcleo essencial da definição, em relação aos agregados e acessórios, constitucionalmente previstos. Por necessidade de compreensão científica, impõe-se a **parturição maiêutica** de todos os conceitos constitucionais envolvidos. Só após criteriosa análise de cada termo conceitual, será possível retornar à reconstrução socrática da unidade global, em que a definição constitucional do ICM consiste.

Tal é a proposta que doravante desenvolveremos.

## II — A expressão “operações”

7. O conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de **operações**. Esta é, efetivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados. Os demais termos, constantes dessa locução constitucional, são adjetivos em torno do substantivo **operações**. O cerne, portanto, da materialidade da hipótese de incidência, está na expressão **operações**. As **operações** é que se constituem no fulcro de toda a preocupação constituinte e, portanto, necessariamente, no centro das preocupações, seja do legislador, seja dos aplicadores administrativos ou judiciais desse tributo.

A palavra **operação**, não oferece denotação unívoca. Em tese, pode ser compreendida num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico. Contudo, ao intérprete do Direito só interessa o **sentido jurídico** dessa expressão, vale dizer, o alcance que, para efeitos de Direito, ganhou no texto normativo.

Para os efeitos do art. 23, II, do texto constitucional, **operações** são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos **juridicamente relevantes**.

Reforça essa inteligência, a expressão **realizadas**, contida no mesmo texto constitucional do n. II, do art. 23. Efetivamente, aí o qualificativo se refere a **operações**, demonstrando que a tônica da dição constitucional centra-se nesta expressão, e não na palavra **circulação**.

As **operações** é que são **realizadas** por produtores, industriais e comerciantes; não a **circulação**. Seria inaceitável atribuir ao constituinte erro tão palmar de concordância, qual seja o de redigir o dispositivo de modo a prever recair o tributo sobre **circulação... realizadas...** Só esta consideração já mostra que a competência dos Estados repousa, fundamentalmente, sobre as **operações realizadas...**; o cerne, o núcleo, o fulcro do dispositivo está nesses termos. Aí, o objeto do tributo convencionalmente designado ICM.

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

Não é útil, nem preciso, buscar o sentido que a palavra **operações** recebeu em outras disposições constitucionais. Um ligeiro exame desses textos mostra que não houve, da parte do legislador constituinte, nenhuma preocupação de coerência nesta matéria, variando a carga semântica do termo em função do contexto constitucional no qual inserido. Com maior razão, não se deve buscar na legislação ordinária o sentido da expressão constitucional **operações**, mesmo porque, como adverte Leitão de Abreu, não se pode interpretar a Constituição à luz dos conceitos legais; pelo contrário, o caminho inverso é que se impõe.

A Constituição, efetivamente, não é sistemática, nem coerente, no que se refere ao sentido atribuído à palavra **operação**. A verificação do aparecimento dessa expressão em outras disposições (inclusive no art. 60), mostra que essa palavra, em si mesma, cada vez merece um alcance diferente no texto constitucional. Destarte, só o contexto desses dispositivos (no caso, do próprio n. II,

De outro modo ter-se-ia a inviabilidade dos preceitos, como instrumentos de delimitação de competências. É a própria segurança do Direito, a própria necessidade de rigorosa delimitação do direito à competência que têm os Estados, no contexto geral — e cada Estado, em particular, em face das outras entidades tributantes — que exigem rigor definitório só alcançável mediante o formalismo próprio do jurídico.

Para esse efeito, outros conceitos de **operação** (físico, econômico etc.) seriam imprestáveis, dada a própria variedade, falta de objetividade e equivocidade que introduzem. Só o conceito “operação jurídica” elimina disceptações e subjetivismos, institucionalizando uma determinada opção e, portanto, obrigando o intérprete, nesses casos, a abandonar, totalmente, qualquer pretensão de buscar, em conceitos outros — menos ainda os metajurídicos — as definições que se põem como nucleares.

11. Melhor se compreende o substantivo “operações”, quando se considera os adjetivos que o qualificam. Da dição constitucional resulta claro que o ICM não consiste num imposto sobre mercadorias, tampouco num imposto sobre circulação. Paulo de Barros Carvalho pensa da mesma maneira: “No esquema de compreensão da regra-matriz do ICM, o critério material vem expresso pelo comportamento de alguém, ou pela ação de uma pessoa, física ou jurídica, formalizada por “promover operações relativas à circulação de mercadorias”.

“Importa sinalar que o tributo não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas. A ponderação desse aspecto é de cabal relevo para explicar a verdadeira latitude do critério material da hipótese colhida no preceito constitucional que outorga competência aos Estados para instituir o gravame, *ad litteram*”.<sup>2</sup>

Assim também pensa Carlos da Rocha Guimarães, ao lado de Souto Maior Borges, Eduardo D. Bottallo, Roque A. Carrazza, Sacha Calmon, Paulo Celso Bonilha, Pedro Luciano Marrey Jr., Pérsio Oliveira Lima, Aires F. Barreto e tantos outros juristas de destaque. É que essa conclusão é de meridiana clareza, resultando até mesmo da linguagem constitucional que — como visto — é ponto de partida do trabalho hermenêutico.

Se o intérprete não atentar para tais exigências, fatalmente incidirá em graves equívocos, deformando completamente todo o instituto constitucional do ICM. Assim, a natureza ou a espécie da mercadoria é indiferente para qualificar o tributo. Basta que se configure o gênero (mercadorias) para que a operação — que a tem por objeto — se haja por tributável, na forma legal. O mesmo se diga das espécies de circulação (venda, permuta etc.). Quando, por linguagem legislativa elítica, se diz que o leite, p. ex., é isento, tal cláusula deve ser entendida pelo intérprete como referida à **operação** que tem o leite por objeto. Só assim se erige um ICM consentâneo às exigências básicas que o sistema constitucional postula.

12. Os autores que vêm no ICM um imposto sobre **circulação**, ou sobre **mercadorias**, estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação — aí posta pelo próprio Texto Magno — para seus aspectos adjetivos, com graves conseqüências deletérias do sistema. A respeito dessa tão disseminada propensão — tão-só baseada em preocupações e preconceitos econômicos — Paulo de Barros Carvalho escreve: “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" (ob. cit., p. 58).<sup>3</sup>

Carlos da Rocha Guimarães, ao sublinhar a necessidade de diferenciar os fatos econômicos puros e simples dos que adquirem relevância jurídica diz: "Dêse 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** (Merkel, Kelsen), não só faz parte de um sistema, como também é a resultante formalizada de uma conduta humana socialmente nela objetivada".<sup>4</sup>

A convicção desse emérito pioneiro na meditação sobre o fenômeno jurídico-tributário é robusta. Por isso assevera: "Podemos, pois, afirmar que a expressão "operações relativas a circulação" não pode ser interpretada como se referindo a **operações** meramente econômicas, mas, quando muito, a **operações jurídicas com substrato econômico**. Em consequência, a expressão "operações relativas a circulação", utilizada no art. 23, II, da CF de 1969, só pode significar **operações jurídicas**".<sup>5</sup>

Quanto a isso não se pode mais admitir dúvida. As **operações**, referidas pelo art. 23, II, da CF, configuram **atos jurídicos**, atos relevantes para o Direito. **Operações** como atos regulados pelo Direito; atos a que o Direito atribui efeitos jurídicos. **Negócios jurídicos**, mais propriamente.

Na verdade, ou se entende que a Carta Magna circunscreve a hipótese de incidência do ICM a negócios jurídico-mercantis, ou se afirma que ela não delimita as competências tributárias estaduais, deixando ao arbítrio legislativo assim entender qualquer fato, qualquer fenômeno ou mesmo qualquer aparência, o que nega o caráter mais peculiar do nosso sistema constitucional, nessa parte. A tanto conduz reconhecer-se tal fluidez ao conceito **operações** que nele, verdadeiramente, qualquer situação poderia ser acomodada.

Idêntica é a posição de Baleeiro, que escreveu no seu festejado **Direito Tributário Brasileiro**:<sup>6</sup> "O que nos parece bem difícil — talvez impossível — é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico".

O próprio mestre Rubens Gomes de Sousa — autor principal do anteprojeto que se converteu na EC 18/65, à Constituição de 1946, introdutória do ICM no nosso sistema — ao sublinhar a identidade econômica entre IPI e ICM, enfatiza que este **por incidir sobre operações**, e não sobre produtos, é uniforme e não seletivo".<sup>7</sup> Essa afirmação tem o aval de Gilberto de Ulhoa Canto, já que é reprodução de trecho do "Segundo relatório".<sup>8</sup>

13. Só após reconhecer a existência de uma **operação**, entendida como negócio jurídico, o intérprete passará a verificar se os demais requisitos constitucionais estão presentes: circulação e mercadoria também juridicamente enten-

didas. Se todas essas notas se configurarem num dado caso (e mais a saída da mercadoria, como veremos adiante), então será forçoso reconhecer a sub-sunção, do fato material ocorrido, à hipótese de incidência tributária; nesse fato identificar-se-á um fato impositivo de ICM.

A qualificação da operação é dada pelas cláusulas adjetivas **circulação e mercadoria**. Cada qualificação implica restrição à amplitude do termo **operação**. Esta regra obriga a lei a adotar como materialidade da hipótese de incidência do ICM um negócio jurídico (ato de conteúdo negocial), voluntariamente realizado, à luz do Direito Privado. Se bem a vontade das partes não se dirija a produzir efeitos tributários, é por sua ocorrência que se engendra o negócio mercantil, fundamento nuclear da incidência do ICM. A lei tributária considera a realização voluntária da operação um fato. A relação tributária, por outro lado, não nasce diretamente da manifestação de vontade das partes, mas desse fato. Daí o dizer-se que a obrigação tributária é obrigação legal, *ex lege* (A. R. Sampaio Dória).

Pontes de Miranda sublinha que o ICM é tributo sobre "quaisquer negócios jurídicos de compra-e-venda ou outro negócio de circulação, qualquer que seja o objeto do negócio",<sup>9</sup> pondo toda ênfase no **negócio**, tradução jurídica da operação mercantil tributada.

O STF também tem proclamado a não incidência do ICM, em certos casos nos quais se reconhece a inexistência de **operações**, embora outros requisitos se configurem.<sup>10</sup> O Min. Djaci Falcão relatou recurso<sup>11</sup> em que se decidiu pela inexigibilidade do ICM, porque a mercadoria (carne) continuava no domínio do dono; não havia, portanto, negócio jurídico a tributar. Merece ser lido o estudo de Balêiro, a respeito do cunho essencial do ICM, repousando sobre operações jurídicas mercantis, pela cabal e exaustiva demonstração que faz dessa circunstância.<sup>12</sup>

14. Sobre ser mercantil, a natureza da operação, também não parece haver possibilidade de dúvida de monta. É que **mercadoria**, enquanto categoria jurídica, é conceito definido pelo Direito Comercial. Nisso concordam gregos e troianos.

Paulo de Barros Carvalho, apoiando-se em Carvalho de Mendonça, Waldemar Ferreira e outros, afirma: "Sobre a índole eminentemente comercial das operações referidas, aliás, cremos que pouca dúvida poderia emergir".

Em seqüência, com argúcia jurídica própria do cientista exímio que é, agrega: "Esplende, intuitiva, a educação de que as **operações** mencionadas no texto constitucional somente podem ser de natureza jurídico-mercantil, associadas que foram a um fenômeno de circulação de mercadorias".

E arremata: "Esta a importância capital da palavra **operações**, inserta no Texto Supremo e lamentavelmente esquecida no nível da aplicação efetiva e prática do tributo. Inexistindo título jurídico para que a mercadoria circule, não haverá falar-se de acontecimento fático que se possa frisar com a previsão normativa".<sup>13</sup>

15. Não se invoque a chamada incidência do ICM, nas remessas para outros Estados, como argumento para negar o cunho de negócio jurídico-mercantil das **operações**. Ocorre, nesse caso, tão-somente a necessidade constitucional de assegurar equânime repartição das receitas do ICM entre Estados, exigência fundamental para manutenção do equilíbrio federativo. São, pois, razões superiores, imediatamente decorrentes da igualdade federal, que obrigam

esta exceção. Nesse sentido, a exceção, ao invés de negar, confirma a regra: a hipótese de incidência do ICM é a realização de operações negociais. Por isso a chamada questão do "ICM nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular" é matéria que só interessa no plano limitado das relações interestaduais.

Em conclusão, pode-se afirmar que o ICM, por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as **operações**, entendido este conceito como sinônimo de **negócios jurídico-mercantis**. Só cabe o tributo, pois, mediante fato consistente na realização desses negócios. Nenhuma saída, movimentação, deslocamento, transporte ou manipulação de bens, por qualquer pessoa, a qualquer momento, propiciará a incidência do ICM se nela (operação) não estiver fundamentado. Essa é a condição essencial, mínima, atômica, na fenomenologia da incidência do ICM.

### III — Circulação — Conceito jurídico

16. É evidentemente equivocada a inteligência — que vai sendo aos poucos dissipada, graças à evolução da jurisprudência — no sentido de que a Constituição, ao cuidar do ICM, colocou como núcleo da sua hipótese de incidência a **circulação**. (Circulação, para a Constituição, é simples **efeito** do fato **operações**: estas, as operações — que por sua vez, devem dizer respeito à circulação de mercadorias — é que são colhidas pelo tributo). A operação, para ser tributável (isto é: para ser hipótese de incidência do ICM), deve implicar (provocar, causar) **circulação** de mercadoria.

**Circulação** é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito. É óbvio que só há **circulação** se houver operação que a provoque (isto não quer dizer que o imposto possa ser considerado **sobre circulação**; o núcleo da hipótese de incidência está na **operação**). E a circulação, a que se refere a operação (**relativa** a ela), não pode ser outra se não a **circulação** jurídica, isto é, efeito-jurídico-provocado, decorrente de fato-jurídico-provocante.

17. Equivoca-se a corrente que quer ver nessa **circulação** um puro e simples fenômeno econômico, imediatamente apreensível por qualquer aplicador. Na verdade, só a exegese jurídica tem instrumental para permitir reconhecer o fenômeno jurídico da transmissão de certos poderes jurídicos sobre a mercadoria. Não se nega ser econômico o substrato pré-jurídico desse tributo (a chamada circulação econômica). Nem se nega que a motivação do constituinte tenha partido de tal preocupação. Nem mesmo se pretende infirmar a tese — válida para as ciências econômicas — de que é a **circulação econômica** o fenômeno visado pelo pressuposto ou suporte fático do tributo (Alfredo Becker). Isso é válido no plano pré-jurídico. O que se nega — e peremptoriamente — é que se tenham esses fatores refletido nas normas, e que o jurista deva conhecer categorias substanciais, econômicas, pré-jurídicas, para conhecer o Direito.

É inaceitável a postura de quem — pretendendo desempenhar tarefa exegético-jurídica — se detenha em considerações sobre a intenção dos legisladores (a **mens legislatoris**), descurando, assim, do conteúdo da norma, tal como inserida no sistema normativo (a **mens legis**). O que não é possível aceitar é que

ignore o jurista a formulação jurídica expressa; que tão-só cogite do pressuposto econômico, para por ele guiar-se, negligenciando precisamente as exigências normativas.

A dição constitucional deve ser interpretada juridicamente, com critérios jurídicos: interpretação informada por categorias e técnicas da ciência do Direito. O conceito único e decisivo a ser considerado há de ser o de **circulação jurídica**. Este nem sempre, nem necessariamente, coincide com o conceito econômico.

Pode mesmo haver (e há exemplos nítidos desse fato) circulação econômica, sem haver circulação jurídica, e vice-versa. Mas só pode haver **circulação jurídica**, como efeito (consequência) de operação jurídica a que, por determinação constitucional, deve estar ligada.

O sentido da expressão constitucional **operação**, anteriormente visto, vincula a interpretação do qualificativo **circulação**. Apenas algo que, juridicamente, possa ser considerado **efeito de operação** é que, na forma constitucional, poderá preencher o sentido que a Constituição faz residir na expressão **circulação**. Essa será a **circulação jurídica** alvitrada constitucionalmente. É a ela que se deverá referir (*ser relativa*) a operação tributada. O conceito dessa **circulação jurídica** é que, doravante, procuraremos precisar.

18. O ICM, como visto, não é um imposto sobre circulação. Tampouco é um imposto sobre mercadorias.

**Circulação e mercadorias** são — para os efeitos de identificação da materialidade da hipótese de incidência do ICM — meros elementos **adjetivos**, de qualificação da operação tributada. Nisso, e apenas nisso, se resume o alcance desses termos. Sua função é a de reduzir e limitar a certos e determinados negócios jurídicos (operações) a virtude de desencadearem obrigações tributárias do ICM (**adjetivo**, aqui, se emprega no sentido genialmente postulado por Alfredo Becker).

O que se tributa são as **operações**. Não todas, porém. Apenas aquelas que se refiram, digam respeito, sejam relativas (como diz a Constituição) à circulação de mercadorias. Por isso observa Carlos Rocha Guimarães,<sup>14</sup> referindo-se à hipótese de incidência do ICM, que a **circulação** não é o elemento principal, mas a sua função é adjetivar a expressão **operações**. É verdadeiramente inexplicável a indecisão da doutrina e da jurisprudência em aceitar essa observação, até literalmente assentada na dição Constitucional.

Ninguém jamais ousaria negar que o imposto sobre a propriedade territorial rural na verdade incide **sobre a propriedade**. E tampouco que, nesse caso, os adjetivos **territorial**, de um lado, e **rural**, de outro, sejam meras limitações restritivas da extensão e natureza da propriedade que a lei quer tributada. Submete-se à incidência, nessa hipótese, o fato **propriedade**, desde que a sua situação seja na área rural.

Da mesma forma, nunca se contestaria que a exigência constitucional de serem **produtos estrangeiros** os bens alcançados pelo imposto de importação apenas implica reduzir o rol dos produtos submetidos a esse imposto. É, porém, sobre o próprio fato **importação** que incide o tributo; centra-se, portanto, sobre esse fato (e não sobre seus aspectos adjetivos: produtos, originários do exterior) toda a estrutura normativa do tributo. Com igual critério e semelhante instrumental é que deve ser estudado o ICM, pois cuida-se, em verdade, de similar realidade normativa.

Objeto do tributo — fato típico referido pela Constituição, e gravado, onerado pela lei — é o negócio jurídico realizado por certas pessoas (núcleo da hipótese de incidência). Isto porém, se esse negócio disser respeito (por relativo) à circulação de mercadorias (termos de delimitação do objeto gravado). Sem que essa postura exegética seja definitivamente aceita, poucos progressos poderão ser feitos em matéria de interpretação do ICM brasileiro. Um dos nossos mais argutos juristas, Souto Borges, sublinha enfaticamente que o ICM “não recai sobre a circulação em si”.<sup>15</sup> Baleeiro — comentando a tese da corrente que no ICM vislumbrou um imposto sobre a circulação (econômica) — renova a ironia da invocação do furto como fato impondível.<sup>16</sup> E aí manifesta concordar com Souto Borges em que o ICM apenas ampliou o antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), para alcançar outras “operações” além das duas anteriormente oneradas.<sup>17</sup> Nisso, ambos reiteram observação de Rubens Gomes de Sousa, quando redigiu a justificação da EC 18, que introduziu o ICM no Direito brasileiro, em substituição ao IVC.

19. Para mais ainda dificultar a compreensão do objeto normativo, muito contribuiu a própria designação ICM, que é errada sob a perspectiva jurídica. Só do ângulo pré-jurídico (econômico financeiro) seria ela aceitável (imposto sobre circulação). Mas, os juristas não lidam com meros fatos, nem com fatos econômicos. Lidam com fatos jurídicos ou — como querem Lourival Vilanova e Pontes de Miranda — **fatos juridicamente qualificados**. Pois, o fato constitucionalmente previsto para ser qualificado pela lei ordinária como materialidade da hipótese de incidência do ICM é a **operação**, e não a circulação que dela decorre e que, por isso mesmo, com ela não se confunde.

20. **Circular** significa, para o Direito, **mudar de titular**. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, **circula**, para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por **titularidade de uma mercadoria** à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de **disposição** sobre a mesma, **sendo ou não seu proprietário** (disponibilidade jurídica). Esse fenômeno é que importa, no plano do ICM. Sempre que haja operação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro, haverá **circulação**, quando o sujeito (que detém a mercadoria e foi parte na operação) é titular de direitos de dono e os transfere total ou parcialmente (pela operação) a outrem. Assim, aquele que — tendo sido parte na operação — transferiu a outrem direitos de dono, **promoveu circulação** (ao realizar a operação). Por **direitos de dono** entendem-se os direitos inerentes à propriedade (basicamente a disposição da coisa). Paulo de Barros Carvalho é, a respeito, incisivo: “**Ressalta a mais pura evidência que a mutação patrimonial há de operar-se sob o pálio de um título jurídico**, equivale a dizer, à sombra de um contrato comercial, nominado ou inominado. Mesmo porque, se assim não fosse, o direito positivo não poderia considerá-la legítima, sob pena de exaltar os atos ilícitos, equiparando-os aos lícitos, pois a única forma que a ordenação jurídica contempla, de passagem de um bem do patrimônio de A para o patrimônio de B, é aquela que corresponda aos muitos símbolos do Direito, por ela estabelecidos”.

21. Há circulação, conseqüentemente, quando ocorre “transmissão da titularidade **ut dominus**”. Há circulação, quando alguém recebe direitos de disponibilidade (poder de dispor) sobre uma mercadoria. Este conceito constitucional (circulação jurídica) é mais amplo do que a simples transferência de domínio, estritamente compreendida pelo Direito Privado. Não deixa, entretanto, de ser

um conceito juridicamente apreensível. Logo, não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse — a título negocial — produz “circulação”, quando implique transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido **disponibilidade jurídica** sobre a mercadoria. A “disponibilidade” — por ser atributo destacável do domínio — pode ou não ser titularizada pelo *dominus*. Este pode transferi-la, negocialmente, a outrem.

Exemplo marcante, ilustrador do afirmado, está na alienação fiduciária em garantia. Neste negócio complexo, o credor fiduciário torna-se *dominus* da mercadoria, ficando o devedor como seu mero possuidor. Antes do contrato, posse e propriedade reúnem-se na pessoa do devedor. Pelo contrato, o domínio (propriedade) transfere-se para o credor. Resgatado o contrato, posse e propriedade retornam ao devedor. Há, portanto, aí, duas transferências de propriedade. Estas transmissões, porém, dão-se somente no plano formal. Na verdade, na vigência do contrato, o credor fiduciário **não detém todos os atributos da propriedade**, embora seja dono. O bem — para o credor — não é “disponível”, por isso que não recebeu tais poderes pelo contrato. E não os podia transmitir, ao cabo de sua execução. Daí o não se poder falar em **circulação**, e, no caso não ser cabível ICM sobre a operação realizada.

Segundo exemplo: empréstimo de bens fungíveis. Pela própria natureza desses bens, o mutuário assume poderes plenos sobre a mercadoria (exercendo, portanto, os atributos de dono; dispondo da mercadoria, podendo agir juridicamente como se dono fosse). Sob a perspectiva formal, *dominus* é o mutuante. Do ponto de vista eficaz, porém, a operação considerada (empréstimo de bens fungíveis) teve a virtude de transferir ao mutuário **faculdades jurídicas próprias de dono**. Daí o reconhecimento da existência de **circulação** nessa hipótese e, por conseqüência, ser cabível ICM sobre a operação que a determinou. A transferência de disponibilidade por força de negócio jurídico, configura, portanto, a **circulação** a que se refere o art. 23, II, da CF.

22. Como visto, o conceito de circulação constitucionalmente pressuposto é mais amplo que o conceito jurídico privatístico de transmissão de propriedade. Isso porque, para o art. 23, II, da CF, a circulação corresponde a uma translação de direitos, assim entendida, fundamentalmente, a transmissão de **poderes jurídicos de disposição sobre uma mercadoria**. Por isso a circulação juridicamente relevante, para efeito de ICM, é a que consubstancia transferência, ou cessão, de **poderes jurídicos** entre pessoas privadas, sendo negociante o cedente. Carlos Rocha Guimarães enfatiza que “o fato gerador do ICM é a **operação jurídica** relativa à circulação jurídica de mercadoria”. O que é também ressaltado por Alcides Jorge Costa, ao ponderar que “uma reflexão elementar mostra que a **circulação** não é possível sem a tutela do direito; quanto à cessão, não tanto sua exequibilidade, mas sua própria existência, exige uma regulamentação jurídica”.<sup>18</sup>

O relevo dessa circunstância também não escapou à argúcia de Arnaldo Wald, quando sustentou que “não se deve confundir nem identificar a **circulação econômica** com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa, mediante a remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, com a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre **circulação** quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro,

qualquer que seja a motivação jurídica da operação".<sup>19</sup> Desses autores não discrepa — embora menos explícito — Geraldo de Camargo Vidigal, quando encarece não haver "pois, circulação na simples operação de transporte ou de deslocação de mercadorias. O conceito de circulação está intimamente ligado ao de troca". Ora, não se ignora que troca, nesse contexto, é sinônimo de negócio jurídico translativo de direitos. Nessa mesma linha, Carlos da Rocha Guimarães adverte 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. Desse concerto doutrinário — raro, em matéria de ICM — vê-se que a **circulação** constitucionalmente disposta (no art. 23, II) **há de ser jurídica**, traduzindo-se na transmissão negocial de direitos sobre a mercadoria. Transmissão de um conjunto de direitos que, no mínimo, dê ao transmitido poderes de disposição sobre a coisa.

Destarte, a simples **transferência** de disponibilidade sobre mercadorias importa circulação, para efeitos constitucionais. Toda operação negocial, apta a transmitir a outrem poderes de disposição sobre bens dessa espécie, pode ser eleita pelo legislador ordinário como hipótese de incidência do ICM. O novo titular, embora em muitos casos não receba o domínio, recebe, pelo negócio realizado, disponibilidade (ou o poder de dispor) sobre o bem havido. Por isso, **circulação** é conceito constitucional mais abrangente que a simples transferência de propriedade. Engloba também a transferência somente de um de seus atributos: o poder jurídico de dispor da coisa. Fenômeno esse também jurídico, embora com contornos desbordantes do estreito continente em que se envolvera a transmissão estrita da propriedade. Há **circulação** quando a operação importa mudar o titular da mercadoria; embora sem implicar, em muitos casos, a mudança concomitante do titular do domínio. Como acontece, além dos casos já citados, nas hipóteses da comissão mercantil, da consignação, do penhor de bens fungíveis etc.

23. Esse conceito de **circulação** foi incorporado, com perfeita clareza, a propósito de tributo semelhante — o **Impuesto al Valor Agregado** — à lei uruguaia (Título 9 do Texto Ordenado de 1976, em seu art. 2.º, "a"), que estabeleceu: "Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuera su propietario. . ."

Fica claro, assim, que os negócios mercantis como o depósito, o comodato,<sup>20</sup> a locação — nos quais não se transmite nem sequer esse simples poder jurídico de disposição — mesmo configurando operações negociais tendo por objeto mercadorias, não se referem à **circulação**, precisamente porque deles não pode decorrer o efeito constitucional mínimo para que esse fenômeno se dê, qual seja o de produzir transferência de disposição, ou disponibilidade, sobre uma mercadoria. Daí não poderem ser — como a própria experiência na aplicação do ICM tem revelado — alcançados pelo tributo estadual. Não há, aí, incidência.

24. Destas considerações se vê que a Constituição, ao aludir à **circulação**, não se prendeu a rígidos conceitos formais de transmissão de propriedade, mas indicou uma realidade substante, embora também jurídica. Mais abrangente, mais lata, mas da mesma forma inconfundível com a chamada "circulação econômica". Por isso, empregou a expressão técnica **circulação** (mudança de mãos,

mudança de titularidade), ao invés de simplesmente ampliar o rol de negócios significativos da materialidade da hipótese de incidência do imposto. Se o constituinte quisesse ficar preso a conceitos jurídicos formais, teria apenas apostado, às vendas e consignações, outros negócios também reconhecidos pelo seu revestimento formal, tradicional e ortodoxo. O conceito jurídico de circulação visado pelo texto constitucional tem, entretanto, limites mais extensos. É com esse alcance que deverá servir para o exame e compreensão da legislação instituidora do ICM, em nosso Direito.

25. É, por outro lado, óbvia — e, pois, dispensa demonstração — a circunstância de que cessão de direitos sobre mercadorias só pode ocorrer entre pessoas diferentes. Já frisamos inexistir cessão para si próprio; não há como cogitar de transferência de direitos para si mesmo. Supor incidir ICM nessas situações significa desnaturar o tributo no perfil que a ele atribuiu a Constituição Federal. Tão óbvio é isso que mesmo os mais audaciosos legisladores ordinários não ousam proceder essa inaceitável deformação.

Quando, pois, a administração do ICM entende devido o tributo nessas circunstâncias (como *in casu*), mais que à lei, agrava-se o sistema jurídico como um todo. Ocorre, então, distorção profunda da compreensão constitucional e agride-se os padrões da discriminação constitucional de competências tributárias. Há, aí, manifesta arbitrariedade, que ao Judiciário cabe obstar, em homenagem às exigências superiores do nosso sistema jurídico, inculpidas categoricamente no Texto Constitucional.

#### IV — A “saída” da mercadoria — Aspecto temporal da hipótese de incidência do ICM

26. À vista do contexto jurídico-constitucional retro exposto, resulta claro que pensar num ICM gravando o fato saída de mercadorias consistiria em rematado absurdo. Profundo engano haveria em supor que o legislador ordinário ter-se-ia distanciado das peremptórias instâncias constitucionais, criando tributo totalmente alheio aos limites extremos da sua esfera de competência. Nem teria sentido, nesse caso, o texto constitucional com suas rígidas imposições, se tão visível desdobramento pudesse ser licitamente praticado pela lei. Dessa inquestionável evidência decorre necessariamente, que quando a lei ordinária se refere à saída como “fato gerador” do ICM, nem por isso estaria abstraindo as demais notas integrativas da hipótese de incidência do tributo, como postula a Constituição Federal. Ao frisar que a saída da mercadoria é dado fundamental para a incidência do tributo, na verdade, adiciona mais um dado fático à composição jurídica da hipótese, agregando-o aos demais (operação, circulação etc.) expressos ou implícitos na disciplina ordinária (Paulo de Barros Carvalho).

Só assim se erige, sistemática e harmonicamente — homenageando-se, a um só tempo, a Constituição e a lei — o perfil mais abrangente da hipótese de incidência do ICM. O tributo colhe as “operações relativas à circulação de mercadorias saídas do estabelecimento comercial, industrial ou produtor que as tenha realizado”. Todas as notas componentes dessa hipótese legal — e cada qual, de per si — deverão estar presentes, no plano fático, para que se tenha fato impositivo do ICM. Apenas nesse caso haverá subsunção, incidência e obrigação tributária. A simples falta de uma delas compromete irremediavel-

mente a aplicação da disciplina legal, que não atinge situações desconformes com os padrões rigidamente típicos da hipótese de incidência. Haverá, aí, fato juridicamente irrelevante, aos efeitos da eficácia própria do ICM. É o que acontece, peculiarmente, no caso oferecido à nossa apreciação.

27. É certo que no n. II, do art. 23, a Constituição Federal não criou um imposto sobre a saída de mercadorias. Saída não é hipótese de incidência de nenhum tributo, menos ainda do ICM. Logo, falar-se em saída, ou em operação de "saída", só se justifica em linguagem leiga, totalmente alheia a qualquer consideração jurídica. Quando, eventualmente, os aplicadores ou exegetas empregam essa expressão, estão fazendo-o por uma referência elíptica a uma realidade que, em rigor jurídico, exigiria uma terminologia mais adequada. Em benefício da comunicação se simplifica a linguagem; isso, todavia, não pode comprometer a adequada compreensão de uma categoria jurídica de rigorosíssimos contornos, como se está a ver.

28. Na verdade, o ICM é um imposto sobre operações. Essas operações são de Direito Privado; em outras palavras, são "negócios jurídicos"; como demonstrado oportunamente. Ora, estes negócios jurídicos podem aperfeiçoar-se por mil e um modos, todos de difícil objetivação, documentação e comprovação. O reconhecimento e a prova da realização do negócio, por esses motivos, podem ser imensamente tormentosos. Daí a incompatibilidade entre o rigor, a certeza e a segurança do direito (não só o direito dos contribuintes, mas também o próprio direito dos Estados), com as dificuldades naturais da determinação e comprovação do surgimento e aperfeiçoamento desses negócios. Faz-se negócios por telefone, por nuto, epistolarmente etc. Varia, de ramo para ramo do Direito, de praça para praça, e quase que de objeto para objeto, o modo de realizar ou aperfeiçoar os negócios jurídicos privados. Se a lei não dispuser objetivamente sobre o momento em que se reputa concluída a operação, o intérprete será obrigado a guiar-se pelos critérios do Direito Privado, com todas as dificuldades práticas eventualmente envolvidas nessa tarefa.

Ora, sabe-se que é vital o momento da incidência tributária. É ele o marco decisivo para fixar, no tempo, a ocorrência do fato tributado, adjudicando-lhe o regime jurídico aplicável (problema da lei tributária no tempo, tão excelentemente tratado por Antônio Roberto Sampaio Dória) e ainda estabelecer o início da contagem dos prazos de decadência, com suas naturais conseqüências na computação dos prazos de prescrição. E até para determinar — localizando-as temporalmente — certas condições objetivas e, eventualmente, subjetivas do fato, como é o caso da sucessão.

Na verdade vale enfatizar a excepcional importância do aspecto temporal para o fenômeno jurídico da incidência normativa. Se o Direito constitui uma ordem de disciplina do comportamento humano, a sujeição pessoal em que se traduz o dever de adotar o comportamento prescrito só nasce, para o obrigado, no momento em que se dá a incidência da norma. Nesse instante — no dizer de Becker, irradiam-se os efeitos jurídicos da regra de Direito — instala-se a relação jurídica, vinculando-se o comportamento de alguém, perante outrem, quanto ao cumprimento de uma determinada prestação. Decorre daí o extremo cuidado que se deve ter no precisar, exatamente, o momento da incidência: para efeitos normativos, antes desse instante, ninguém está juridicamente obrigado.

Observou, com propriedade, Paulo de Barros Carvalho que o compromisso com o tempo (e também com o espaço) é virtude ontológica do fato, seja qual for a sua natureza. Ou seja: não há fato, e também fato jurídico, que não possa ser localizado no tempo e no espaço; que não se possa ter por ocorrido *hic et nunc*. Todavia, a radicação natural — temporal e espacial — do fato jurídico nem sempre corresponde ou coincide com o aspecto temporal da hipótese de incidência. Muitas vezes, nada tem a ver com o “momento” disposto no pressuposto normativo.

29. Nesse sentido são sempre preciosas as lições de Lourival Vilanova, ao versar o que chama de **descriptor** na estrutura lógica das normas jurídicas, vale dizer, o pressuposto de fato ou, como a denominamos, a hipótese de incidência normativa. Destaca o notável jurista pernambucano que “no descriptor da norma não se acha proposição empírica, relatando ou normando o comportamento efetivo, ou descrevendo um fato. Certo, há alguma similitude entre proposição cognoscente do real e proposição tipificadora de uma classe ou conjunto de fatos condicionantes da realização de certas conseqüências. Ambas são seletivas”.<sup>21</sup> Para logo adiante,<sup>22</sup> citando Engisch e Pontes de Miranda, concluir com as palavras deste último, quando enfatiza: “que o suporte factual, que está no mundo... não entra, sempre, todo ele. As mais das vezes, despe-se de aparências, de circunstâncias, de que o Direito abstraiu; e outras vezes se veste de aparências, de formalismo, ou se reveste de certas circunstâncias, ficando estranhas a ele, para poder entrar no mundo jurídico...”.<sup>23</sup> Vê-se assim, das lições dos mestres, que a hipótese de incidência, ao aparentemente descrever uma situação material qualquer, na verdade **constrói um conceito**, edifica e configura um fato normativo — o fato jurídico (Daí o asseverar Alfredo Becker que o Direito **deforma** o fato, conforme o reconhecemos na sua compostura natural).

Aplicadas essas noções ao tema que de perto nos interessa, haveríamos de reconhecer que, muitas vezes, a referência normativa à realidade factual (para compor hipóteses de incidência de regras tributárias) implica abandonar, tornando juridicamente desvalioso, aquele **momento natural** em que o fato descrito se tem por materialmente ocorrido. Ou seja, no processo de seleção dos fatos materiais, para torná-los juridicamente relevantes (considerá-los idôneos para suscitar conseqüências de direito), a lei refere o acontecimento como inexistente em momento diverso do que indicaria sua própria entidade material (fática). Daí resulta que o fato juridicamente valioso — inclusive no que atina com as suas coordenadas de tempo — é o que decorre da descrição normativa, com as **deformações** promovidas pelo legislador. Por isso, o mesmo Lourival Vilanova acentua que o fato jurídico, “construção valorativamente tecida com dados de fatos, incide na realidade, mas não coincide com a realidade”.<sup>24</sup>

30. A consideração dessas premissas leva-nos a uma conclusão inevitável: a operação relativa à circulação de mercadorias — fato jurídico de cujo acontecimento nasce a obrigação tributária do ICM — acontece **no momento** referido pelo aspecto temporal da norma do ICM. Antes do transcurso desse instante, juridicamente, **operação** não há, não importando, para esse efeito, as características ontológicas ou conaturais desse fato; é como se inexistisse o negócio jurídico, porque irrelevante no sentido de provocar obrigação de ICM. Destarte, a circunstância de tempo legalmente referida não se reveste — como poderia parecer — de eficácia condicional da produção dos efeitos jurídicos do fato.

Não acontece um fato material, cujos efeitos se suspendem até que ocorra o momento legalmente previsto, para tê-lo por existente. O novo fato (em que freqüentemente se traduz o aspecto temporal das hipóteses de incidência tributária) não é juridicamente distinto daquele em que a materialidade da hipótese consiste. Na verdade, significa mero critério de determinação temporal, cuja virtude está em, para os efeitos típicos da norma, fazer existente e ocorrido o pressuposto tributário. Em matéria de ICM, todas essas considerações levam a compreender o fato **saída**, o fato **entrada**, o fato **transmissão da propriedade de mercadorias** etc., como meros critérios de imputação temporal da operação tributável que, assim, se terá por acontecido nesse instante, e não naquele em que — segundo suas características peculiares — normalmente ocorreria.

31. O que se torna sumamente importante considerar neste contexto é que — a exemplo de todos os outros demais critérios da hipótese de incidência — também o aspecto temporal, por força da estrutura peculiar do sistema constitucional tributário brasileiro, está constitucionalmente induzido. Ou seja, a liberdade que tem o legislador, em outros campos, para fixar o momento legal de ocorrência do fato jurídico, fica extremamente reduzida, quando se trata de hipóteses tributárias — como se dá no caso do ICM. Como a hipótese de incidência tributária é um conceito unitário e incidível, o aspecto temporal há de ser, para não desfigurar o tributo, verdadeira expressão da consumação do fato imponível. Se não o for, compromete-se a figura tributária, com todas as conseqüências tão amplamente estudadas por Amílcar Falcão e Rubens Gomes de Sousa.

O legislador é, em princípio, livre para fixar as coordenadas temporais da hipótese de incidência, estabelecer normativamente o momento (o instante) em que se considera acontecido — vale dizer, adquire relevância jurídica — o fato material sujeito à tributação. No sistema brasileiro, todavia, deve observar certos limites, dado que, dessa descrição, não podem resultar modificações na competência constitucional, lesões ou detrimientos para direitos dos contribuintes, constitucionalmente fixados ou, no caso do ICM, ofensas a direitos dos outros Estados, que eventualmente tenham pretensões ligadas ou decorrentes dos mesmos fatos.

Como o aspecto temporal é mero compromisso do fato substantivo — **in casu**, a **operação** — como tempo (é critério para a sua fixação no tempo), e como a função técnica dessa categoria é definir o momento da incidência, com o conseqüente surgimento da obrigação tributária, a liberdade do legislador não pode, logicamente, ir ao ponto de situar o aspecto temporal em **instante anterior** ao próprio acontecimento material do fato tributado. Se assim fizer, estará o legislador atribuindo a fato distinto (o que é identificado, por inferência, a partir do momento de tempo escolhido pela lei) a virtude jurídica de fazer nascer a obrigação tributária. Se a Constituição fixou na **operação** o fato material em que consiste a hipótese de incidência do ICM, é necessário que ela aconteça, factualmente, para que surja o tributo. Portanto, apenas um momento **concomitante ou posterior** àquele em que — do ponto de vista material — acontece a operação, é que pode ser eleito, pelo legislador, como aspecto temporal da hipótese de incidência do ICM. Admitir violação desse cânone é inutilizar a Constituição; é pretender reduzi-la a letra morta.

32. Por razões que não importa discutir (sendo a principal o preconceito absurdo de que a lei complementar é superior à ordinária), a generalidade dos

legisladores estaduais toma a **saída** e a **entrada** de mercadorias, na expressão literal de suas leis, como aspecto temporal da hipótese de incidência do ICM.

Ora, é cediço que nem a lei complementar, nem a ordinária podem alterar a Constituição; não podem criar materialidade nova de hipótese de incidência, diferente daquela postulada no n. II, do art. 23, da CF. A lei é editada no exercício de competência (porção delimitada de poder) a qual, como reiteradamente temos visto, é materialmente circunscrita nessa disposição constitucional. Logo, o legislador é obrigado a restringir-se ao âmbito estrito que lhe foi constitucionalmente fixado. Por isso, a lei infraconstitucional instituidora de ICM não pode deixar de tributar a **operação**. Não pode criar um imposto **sobre saídas** ou **sobre entradas**; não pode transformar **operação** em **saída**, ou em **entrada**; considerar a **saída** uma **operação**; ou tratar uma **entrada** como se **operação** fosse.

33. Sob a perspectiva conceitual, esse problema atualmente não existe. Do ponto de vista jurídico (para efeito de interpretação e aplicação da lei), sabe-se que **saída** ou **entrada** (e, bem assim, quaisquer outras circunstâncias semelhantes referidas pela lei) são meros momentos, simples designações de circunstâncias de tempo aptas a manifestar, para os efeitos tributários do ICM, a existência da operação tributada. A legislação (que nominalmente menciona esses acontecimentos de modo impróprio, como **fato gerador** do imposto) está, na verdade, referindo-se ao aspecto temporal da sua hipótese de incidência. Nenhum intérprete tem dúvida em aceitar as afirmações aqui formuladas. Paulo de Barros Carvalho, aliás, já detectava precisamente essa situação quando dizia que a lei “designa de **fato gerador** o marco de tempo condicionante do evento é lapso evidente, que entra pelos olhos, desnaturando a composição típica e desvirtuando o entendimento do plexo impositivo”.

**Saída, entrada** etc. são **simples momentos** considerados pela lei como reveladores de uma operação prévia. Reputa-se, presume-se ocorrida uma operação, quando se dão esses fatos. **Saída** ou **entrada** são formas sensíveis de evidenciar alguma coisa necessariamente ocorrida anteriormente; no caso: a operação tributável. Disso resulta que inexistindo **operação** — com o sentido e alcance a que antes aludimos — a simples **saída de mercadoria** ou a sua **entrada** em um dado estabelecimento, nada significam. A presunção que esses fatos induzem é necessariamente **juris tantum**; vale dizer, permitindo a prova de que o acontecimento suposto, em realidade, não aconteceu. Esse acontecimento é a **operação**, com os contornos substanciais que lhe deu o texto constitucional.

34. Como a lei não pode alterar a Constituição, é evidente que não havendo **operação**, o momento escolhido pela lei, para reconhecer essa matéria, é fato irrelevante. Nesse caso a saída, em si mesma considerada, nada significa. Mera **entrada**, ou simples **saída**, não são circunstâncias expressivas de **operação** inexistente. O aspecto temporal juridicamente válido é só o que perfaz uma hipótese de incidência, devendo pois, no caso, ser consequência — logicamente compatível — de uma operação. Logo, se houver **saída**, ou se houver **entrada**, como simples fato físico, desvinculado de negócio qualificado como operação tributável, não há incidência. São exemplos eloqüentes disso a requisição, as desapropriações, o furto, a remoção por autoridade pública, a mudança de estabelecimento; remessas diversas, que não por força de **operações**, como constitucionalmente pressupostas (casos de conserto, depósito etc.), entre outros. Em todos esses casos, há **saída** e não pode haver ICM por ausência, na integração do fato

imponível, do elemento material consistente no **negócio** constitucionalmente referido como **operação**. (É, de resto, o que já reconheceu o STF, ao julgar, p. ex., os RE 74.363 e 74.852, RDA 113/64 e 114/71).

De qualquer modo, a construção legal parece consoante com as exigências constitucionais. É que, na ordem lógica, estatisticamente confirmável, **saídas** e **entradas** de mercadorias correspondem a prévias e necessárias **operações**. Logo, em regra, havendo **entrada** ou **saída**, é legítimo supor ter havido **operação**. E, inversamente, havendo **operação**, é quase fatal a conseqüente **saída**. Parece, assim, ficar cabalmente demonstrado que a **saída**, a **entrada** e outros **momentos** que, com engenhosidade, o legislador permitiu-se estabelecer, constituem meros aspectos temporais da hipótese de incidência desse imposto. Cabe, destarte, à interpretação jurídica deduzir desse fato apenas a eficácia restrita por ele manifestada, e que se condiciona pela função que exerce essa cláusula legal na composição da hipótese tributária do ICM.

## NOTAS

1. V. acórdão no RE 86.297, in RDP 39/200.
2. **A Regra Matriz do ICM**, Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 32.
3. Ob. cit., p. 58.
4. "O fato gerador do ICM", in **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3**, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 115.
5. Ob. cit., p. 118.
6. 2.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1970, p. 582.
7. RDP 10/124.
8. In, **Reforma Tributária Nacional**, publicação n. 18 MF/FGV, Rio de Janeiro, 1966, pp. 93 e 94.
9. **Comentários à Constituição ... EC 1/69**, vol. II/507.
10. RE 70.613; RE 74.852; RE 74.363.
11. RE 72.412.
12. RF 250/138 e ss.
13. Ob. cit., p. 71.
14. Ob. cit., p. 114.
15. Parecer in RF 250/121.
16. RF 250/139.
17. Ob. e loc. citis.
18. **ICM — Estrutura ...**, p. 82.
19. RDP 19/326.
20. RE 70.538, RDA 108/101.
21. **Estruturas Lógicas e Sistema do Direito Positivo**, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 46.
22. Ob. cit., pp. 46-47.
23. Pontes de Miranda, **Tratado de Direito Privado**, vol. I/20.
24. Ob. cit., p. 47.