# ICMS - Operação Relativa à Circulação de Mercadorias: Um Passo Atrás

**Argos Campos Ribeiro Simões**

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP; Agente Fiscal de Rendas; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo; Assistente Fiscal da Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda de São Paulo - Fazesp; Professor de Direito; Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT e Fazesp); Especialista em Direito do Estado (ESPGE-SP).

Sumário: 1. Introdução; 2. Breve histórico; 3. A materialidade constitucional do ICMS na sua versão ICM; 4. Referências bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO

O enfoque deste artigo é abordar brevemente a materialidade tributária de um dos impostos insertos na sigla ICMS: o determinado pelo critério material da "realização de operações relativas à circulação de mercadorias".

A intenção é apresentar substrato conceitual, baseado na historicidade de criação do antigo ICM; hoje ICMS, para que o leitor interessado nas questões relacionadas a este tributo estadual possa adquirir ferramental retórico que fundamente suas conclusões sobre as possibilidades de incidência ou de não incidência desse tributo em casos práticos.

Buscamos, essencialmente, nos eminentes juristas Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e Paulo de Barros Carvalho subsídios para nossas conclusões.

## 2. BREVE HISTÓRICO

Antes do surgimento do tributo estadual ICM, hoje ICMS criado pela Constituição Federal de 1988, tínhamos, materialmente na Constituição Federal de 1946, o antigo IVC (imposto sobre vendas e consignações), onde a transmissão de propriedade nas vendas e da disponibilidade na transferência em consignação eram consideradas suas hipóteses de incidência; e somente estas.

Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965 fora introduzido na Carta Magna de 1946, em substituição ao IVC, o ICM, cujo aspecto material era a realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

Dúvida surgiu em face do novo tributo estadual: discutia-se se ele previa as mesmas hipóteses do antigo IVC, ou se teria havido ampliação em suas materialidades hipotéticas. Se as possibilidades de incidência do novo ICM estariam restritas à transferência de propriedade e à de disponibilidade de bens móveis, como no IVC, ou se outras hipóteses ali estariam contempladas.

Neste cenário, dois grandes juristas, Cléber Giardino e Geraldo Ataliba, em opção metodológica, resolveram interpretar o novel texto constitucional (agora emendado) utilizando o método hermenêutico evolutivo-histórico, investigando as justificativas do legislador descritas na exposição de motivos da Emenda Constitucional nº 18/1965 na sua criação do ICM.

Descobriram os saudosos e eminentes juristas que o recém criado tributo estadual ampliara as possibilidades materiais hipotéticas do antigo IVC; ou seja, o novel imposto teria sua incidência possível não somente nos casos de transferência de propriedade ou no envio em consignação, mas também na transferência de simples posse.

Importante destacar este episódio histórico tendo em vista que até nossos dias dúvidas relevantes sobre as possibilidades de aplicação/incidência do ICMS (mais propriamente na parte ICM, sem o S das prestações de serviços) levam a conclusões importantes tanto na seara judicante administrativa, como na judicial.

Inúmeras decisões de nossos tribunais superiores admitem a só possibilidade incidental de aplicação do ICMS quando houver transferência ou aquisição de propriedade (como no caso da importação por meio de arrendamento mercantil internacional).

Considerando que a materialidade do ICMS-importação seria a aquisição de produto regularmente nacionalizado, teríamos assim que somente nos restritos casos de aquisição de propriedade de bens importados haveria a possibilidade de cobrança do tributo estadual.

Por outro lado, as Fazendas Estaduais, admitindo mais ampla possibilidade material do ICMS (na sua parte ICM), com supedâneo fundamental na exposição de motivos da Emenda Constitucional nº 18/1965, buscam a cobrança do tributo estadual no caso acima, porque a simples aquisição da posse (como na aquisição por meio de arrendamento mercantil) restaria materialmente contemplada nas hipóteses do atual ICMS.

É certo que a Lei Complementar nº 87/1996 expressamente impede a cobrança, porque estabelece a não incidência tributária do ICMS nas operações fundadas em arrendamento mercantil (excetuando apenas a transferência definitiva do bem arrendado em final transferência de propriedade), mas a existência obstativa de tal norma complementar não alteraria a possibilidade conceitual constitucional de se buscar o tributo estadual em simples transferências ou aquisições de posse.

Após este breve lembrete histórico, passemos à análise dos termos "operação", "circulação" e "mercadorias" contextualizados na possibilidade do ICM no seu critério material de "realização de operações relativas à circulação de mercadorias".

## 3. A MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ICMS NA SUA VERSÃO ICM

A CF/1988 em seu artigo 155, II prescreve como limites conceituais à materialidade do ICMS o seguinte:

i) Realizar operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior - (ICMS-OCM);

ii) Prestar serviços de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior - (ICMS-comunicação);

iii) Prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as prestações se iniciem no exterior - (ICMS-transporte).

Restritos ficaremos à análise conceitual apenas da materialidade do ICMS-OCM: *realizar operações relativas* à *circulação de mercadorias.*

Paulo de Barros Carvalho destaca que a investigação se inicia com as possibilidades significativas do termo *operações*, sendo que, posteriormente, "[...] pode-se partir para a identificação da presença dos demais requisitos: circulação e mercadorias" [1]. O professor destaca, ainda, que tais termos reduzem "[...] o campo semântico do termo 'operações', para dizer que a incidência não se realiza em qualquer de suas espécies, mas apenas naquelas 'relativas à circulação de mercadorias'"[2].

No mesmo sentido, entendemos que o limite constitucional à enunciação hipotético-material do ICMS-OCM está na seleção feita sobre o conjunto significativo de *operações*, considerando relevante ao sucesso tributário apenas aquelas possibilidades relativas à *circulação*, exclusivamente, de *mercadorias.*

É inevitável, portanto, a investigação semântica dos termos: *operações, circulação* e *mercadorias,* como fase imprescindível à compreensão do critério material como um todo.

Faremos, contudo, suas análises contextualizadas na expressão *realizar operações relativas* à *circulação de mercadorias,* como forma de afastar impropriedades significativas.

Estamos com Geraldo Ataliba que, na vigência da ordem constitucional de 1967, emprestou relevância ao termo *operações*, afirmando que "[...] toda ênfase deve ser posta no termo 'operações' mais do que

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 729.
2. *Idem*, p. 729.

no termo 'circulação'. A incidência seria sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação"[3].

Com relação aos termos *circulação* e *mercadorias,* complementa que seriam "[...] meros elementos 'adjetivos', de qualificação, da operação tributada"[4].

Assim, Geraldo Ataliba empresta a *operações* a significação de "atos jurídicos; atos regulados pelo Direito; atos produtores de efeitos jurídicos; atos juridicamente relevantes"[5]. Ao termo *circulação,* entendendo imprescindível a mudança de titularidade ("mudar de dono"[6]), afasta concepções físicas ou econômicas, declarando que "não há identidade entre circulação física ou econômica (inapreensível juridicamente) e circulação jurídica"[7].

Porém, afirma que mudança de titularidade não ocorreria somente com transmissão de propriedade, mas sim, quando houvesse transferência de disponibilidade sobre o bem transmitido. Destaca Geraldo Ataliba:

> 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 de 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*

3. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 246.
4. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. *Revista de Direito Administrativo*, n. 144, p. 227-233, abr./jun. 1981a. p. 228.
5. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres do direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978a. v. 1., p. 122.
6. *Idem*. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 91-104, jul./set. 1991, p. 99.
7. *Idem*, 1978a, p. 123.

> *jurídica* sobre a mercadoria. A 'disponibilidade', por ser atributo destacável do domínio, pode ou não ser titularizada pelo *dominus*[8].

Assim, tanto a transmissão de posse como a de propriedade de mercadoria caracterizariam a "circulação jurídica" prevista hipoteticamente no material aspecto da regra-matriz de incidência do ICMS-OCM, desde que também fosse transmitida a correspondente capacidade de dispor da mercadoria transacionada. Afirma o professor que "convenciona-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)"[9].

Afirma, ainda, Geraldo Ataliba[10], que as operações passíveis de serem alcançadas pelo ICMS, quando tratam de circulação de mercadorias, seriam: compra e venda mercantil, comissão mercantil, consignação mercantil e dação em pagamento.

Sobre *mercadorias*, em face do antigo ICM, o autor atribui ao termo a significação de "[...] objeto de uma atividade que juridicamente se qualifica como *mercancia*"[11]. Também adotamos esta significação.

Mais um detalhe relevante. Realizar operações relativas à circulação de mercadorias é atividade pontual. Exemplo: na remessa física de uma mercadoria de um para outro estabelecimento (e aqui não entraremos no mérito controvertido da questão da autonomia dos estabelecimentos para fins de ICMS), o ordenamento complementar estipula como critério temporal a externalização de uma ação: a de realizar saída física, cuja tradução linguística estaria na documentação regular indicando hora e data da saída do estabelecimento remetente.

Assim, no nosso modo de ver, existe operação relativa à circulação de forma jurídica somente na saída da mercadoria do seu remetente, e não na entrada no destinatário.

---

8. ATALIBA; GIARDINO, 1981a, p. 230.
9. *Ibidem, idem*.
10. ATALIBA, 1991, p. 99.
11. *Idem*, 1978a, p. 123.

Há relevância prática em tal consideração, pois em situações sancionatórias, em que se buscam valores referentes á soma das operações de determinado particular para aferição de base de cálculo de multa a ser aplicada, deve-se, neste sentido interpretativo restrito do termo "operações", considerar somente os valores relativos às saídas de mercadorias, não computando as respectivas entradas; pois não teríamos "operações", no sentido de materialidade tributária relevante à incidência deste ICMS nas entradas (neste tipo de ICMS não há fato gerador nas entradas), mas somente "operações" nas saídas das mesmas mercadorias. O que ocasiona redução drástica das multas a serem aplicadas.

Em resumo:

"Operações" como negócio jurídico; como relação jurídica; relativas à "circulação" (com vertentes desde as mais restritas somente contemplando a transferência de propriedade, até as mais amplas, admitindo também a transferência de simples posse) de "mercadorias" (tratando de bens móveis em ciclo mercantil).

## 4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978a. v. 1.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *ICM: hipótese de incidência*. Bens importados para uso próprio. In: _____. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978b. v. 1. p. 120-138.

_____. ICM: não incidência. In: _____. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978c. v. 1. p. 139-162.

_____. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 91-104, jul./set. 1991.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. *Revista de Direito Administrativo*, n. 144, p. 227-233, abr./jun. 1981a.

_____. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 25-26, p. 101-119, 1983.

_____. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15-16, p. 96-114, jan./jun. 1981b.

CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal e o princípio da não cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, p. 7-23, 2005.

_____. *A regra matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981.

_____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.