Emanuel Fernando Castelli Ribas

A Constituição e o ICMS:
As operações relativas à circulação de mercadorias

The Constitution and the ICMS:
Transactions relating to the movement of goods

I. INTRODUÇÃO:

O ICMS como tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é a maior figura constitucional bem como representa em termos financeiros, a maior arrecadação. É ele, a fonte de receitas mais utilizada pelos Estados e o Distrito Federal, e, portanto trata-se de tributo especialmente interessante para a atividade empresarial.

As raízes constitucionais e os princípios que regem o ICMS são temas de interesse deste pequeno estudo, que busca ao final, apresentar este imposto quando trata das operações relativas à circulação de mercadorias de modo conceitual.

Entretanto a complexa teia legislativa que envolve o ICMS não será objeto de análise, pois busca-se aqui unicamente apresentar o tributo sob o enfoque constitucional.

ABSTRATC:

The ICMS as tribute by the States and the Federal District, is the largest figure is constitutional and in financial terms, the largest collection. He is the source of revenue used by states and the Federal District, and therefore it is especially interesting tribute to entrepreneurial activity.

The roots and the constitutional principles governing the ICMS are topics of interest of this small study, which seeks to end this tax when presenting deals with operations on the movement of goods so conceptual.

However, the complex web surrounding the legislative ICMS will not be subject to review, because we seek to provide only the tribute under the constitutional approach.

Palavras Chaves:

Supremacia Constitucional; ICMS; princípios constitucionais tributários; regra matriz de incidência tributária; mercadorias

Keys:

Constitutional Supremacy; ICMS tax constitutional principles; rule array of tax incidence; goods

II. DELIMITAÇÃO DO TEMA:

A supremacia da Constituição Federal de 1988 de modo a exercer lastro de fundamento para todo o sistema jurídico tributário bem como a apresentação do ICMS visto da própria Constituição Federal à partir dos seus princípios informadores, finalizando com a verificação das operações relativas à circulação de mercadorias constituem os limites deste artigo.

Portanto, a análise – rápida – destes dispositivos e o seu atual acolhimento e interpretação pela doutrina são os pontos de interesse que se pretende verificar.

III. A SUPREMACIA CONSTITUCIONAL E O ICMS.

A Constituição Federal de 1988, ao especificar a regra-matriz de incidência, delimita todos os tributos, contudo, relativamente ao ICMS, foi mais longe ao especificar um pouco mais seus critérios e tal escolha do constituinte não foi mero preciosismo.

O ICMS deste modo deve sob pena de completa perda de sua identidade sujeitar-se ao que foi organizado constitucionalmente, uma vez que esta descrição instituidora e limitadora estabelecem o núcleo deste tributo.

Conseqüentemente, diante da hierarquia normativa, onde a Constituição Federal está no patamar mais elevado de uma pirâmide onde virtualmente estão todas as normas de direito positivo, estas devem respeitar a estrutura legal estabelecida, pois encontram na Carta Magna seu próprio fundamento da validade. É na Constituição onde estão as normas jurídicas mais relevantes para o Estado, sendo, portanto o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais.

Assim, nenhuma outra norma infraconstitucional pode subsistir se conter em seu bojo elementos que soem estranhos aos ditames constitucionais. Roque Antônio Carrazza[1] leciona:

> Graças a essa força jurídica ampliada, é fácil compreendermos por que as normas constitucionais possuem em âmbito de validade superior ao das demais normas jurídicas. Estas operam efeitos exatamente na medida em que guardam conformidade com aquelas.
>
> Realmente, as normas de nível legal ou infralegal devem, em ultima análise, executar os preceitos constitucionais. Aliás, não é por outra razão que se dizemos ser a Carta Magna a matriz de todas as manifestações normativas estatais.
>
> Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito, ao

[1] *In* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores. 1999. p.22

Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem, com ela, uma relação de total compatibilidade. Também aos Poderes Executivo e Judiciário que, afinal, têm a seu cargo a missão de aplicar a lei ('lato sensu'), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas é a Lei das Leis.

José Roberto Vieira[2] comenta:

> Bem poucas, estamos certos, são as constituições modernas que não contemplam a matéria tributária. (...) A nossa não só trata do tema, raia pelo exagero, demonstrando-se tentada pela exaustividade, e com isso revelando, em toda sua amplitude, o profundo caráter maternal que também a caracteriza, no subsistema tributário. (...) E justifica-se, pois a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos fundamentais: a liberdade e a propriedade, constitucionalmente amparados (...)

Destarte, vale lembrar que no Brasil de hoje, tornou-se comum justamente o contrário. Se alguma legislação vai de encontro ao que dita a Constituição, ou se algum interesse estatal é avesso ao constitucionalmente descrito, por mais irreal que pareça, opta-se pela emenda à Constituição. Prova cabal da afirmação é que neste momento[3], passados mais de 23 anos de sua promulgação, se ultrapassa a emenda de número 71, algumas, diga-se, de duvidosa constitucionalidade.

Ainda sobre as emendas ressalte-se, que a inconstitucionalidade advém desrespeito ao texto constitucional, seus princípios ou ainda ao espírito da intenção do legislador constitucional. Deve-se ainda anotar que, na própria Constituição Federal, existem normas mais importantes que outras, sendo as primeiras os princípios, os ditames do que regem o Estado. José Afonso da Silva.[4] ressalta que com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a exemplo das anteriores:

---

[2] VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 40-41.

[3] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/quadro_emc.htm acesso de 17/03/2013, às 9:18h.

[4] *In* SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 7º ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais. 1991 p. 600.

Contemplou, rígida e taxativamente, as quatro entidades autônomas da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios"

Destarte, a Constituição conferiu competência expressa e privativa para instituir impostos, taxas e contribuição, competência essa que não poderá ser modificada por qualquer legislação, sendo observada, excepcionalmente a União a chamada competência residual para instituir, mediante lei complementar, impostos desde que sejam não-cumulativos e não tenham base de cálculo ou que possuam o mesmo fato jurídico tributário.

Quanto as limitações ao poder de tributar, o constituinte demonstrou grande preocupação e sensibilidade às questões tributárias, tanto que segundo Orides Mezzaroba[5], houve:

"{...} um verdadeiro bis in idem das garantias individuais e coletivas, pois estabeleceu regras que tolhem de forma direta e objetiva quaisquer pretensões do legislador ordinário em sua atividade legislativa impositiva, bem como da ganância fiscal do poder executivo {...}.

Na realidade, quase todos os princípios constitucionais tributários repetem em muito as garantias individuais e coletivas expressas no artigo 5º da CF de 1988, todavia, tal repetição reflete a esmero do constituinte em assegurar ao contribuinte o direito e a segurança em relação ao sistema de tributação do Estado.

A segurança promovida pelos princípios constitucionais é de tal importância, que o constituinte, no artigo 34 da Constituição Federal de 1988, assegura que não haverá intervenção da União nos Estados e tão pouco no Distrito Federal, confirmando o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital. A exceção se faz no mesmo artigo, mais adiante em seu inciso VII, onde será autorizada a intervenção no caso de desrespeito aos princípios constitucionais. Nesta linha de raciocínio, Roque Antônio Carrazza[6] leciona:

---

[5] *IN* MEZZAROBA, Orides (org.). **Temas de Direito Tributário.** Joaçaba: IRAE/UNOESC. 1997. 109p.

[6] *In* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16º Ed. São Paulo, Malheiros Editores: 2001.p.43.

> Todas estas normas, a nosso sentir, podem ser reduzidas ao denominador comum de que a União intervirá nos Estados ou no Distrito Federal só para assegurar o respeito aos princípios constitucionais. A infringência, por um Estado-membro ou pelo Distrito Federal, dos princípios constitucionais pode provocar segundo a mesma Carta Magna, a cessação de suas autonomias.

Servem tais afirmações, para que se possa com segurança afirmar a imensa relevância dos princípios constitucionais levantados pela Constituição Federal de 1988, e que baseiam o ordenamento jurídico, afirmando e reafirmando a supremacia total das normas constitucionalmente estabelecidas, mais ainda, dos princípios trazidos e impostos pela Carta Magna e que devem sempre ser observados sob uma ótica extremamente legalista, mas nunca afastando a intenção do constituinte.

Quanto ao ICMS, os princípios que incidem diretamente sob sua formação constitucional, segundo Hugo de Brito Machado[7] são: "a saber: o da legalidade, seletividade, não-cumulatividade, imunidade tributária recíproca e anterioridade".

Por certo que tais princípios não encerram a lista, entretanto são estes que estes são os mais importantes relativamente a competência tributária e reafirmam a supremacia constitucional não apenas para a instituição do ICMS mas de todos os tributos.

O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Como assinalado acima, o texto constitucional forma a matriz de todos os tributos e estabelece também a competência para a instituição de cada modalidade fiscal. Sendo assim, o ICMS está definido no artigo 155, II da Carta Federal de 1988:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I – {omissis};

[7] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.468

II – operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Deste modo esta criada e delimitada a figura do ICMS no Brasil. Adiante no mesmo artigo, agora junto aos §§ 2º e 3° e seus incisos estão descritos e enumerados os princípios e algumas medidas as quais devem ser sempre observadas para este tributo, como casos de isenção e não incidência, questões de alíquota e definições acerca de regulamentação.

Tais medidas fazem do ICMS o imposto que encontra maior número de dispositivos na Constituição, regulando aspectos de sua instituição. São mais de trinta regras Constitucionais que podem ser apontadas, e que transforma o estudo deste imposto, em grande parte, em um estudo concentrado no plano constitucional.

Marco Aurélio Greco[8], em comentário referente ao artigo 155, II da Constituição Federal, afirma:

> No dispositivo em questão, a Constituição Federal adotou o critério de atribuir a competência tributária indicando a materialidade de certos fatos que podem ser descritos pela legislação estadual e distrital como aptos a determinar o surgimento da obrigação de pagar.
>
> A legislação, ordinária e complementar, somente será constitucionalmente válida se estiver conforme a tal preceito, vedado que é descrever fatos que não se insiram em tal âmbito material. Por outro lado, somente estarão abrangidos pela tributação os fatos que, além de enquadrados no núcleo material constitucionalmente previsto, estejam adequadamente contemplados em dispositivo legal expresso.

Aires Barreto[9] assinala, ante as normas do artigo 155, II da Constituição que:

---

[8] GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. **Curso de Direito Tributário**. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.531/532.

[9] BARRETO, Aires. ICMS e ISS – Estremação da Incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 71. São Paulo: Dialética, 2001 p. 7/8.

> Assim, a criação e a exigência desse imposto, pelos Estados e pelo Distrito federal, está delimitada por este arquétipo constitucional da sua respectiva hipótese de incidência, ante a qual impõe-se concluir que, além de tributar as operações relativas à circulação de mercadorias e as importações de bens, destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, os Estados e o Distrito Federal só poderão instituir imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação.

Para melhor entendimento das diretrizes constitucionais traçadas para o ICMS, algumas características são fundamentais, que podem ser resumidas nos princípios da legalidade, seletividade, não-cumulatividade, imunidade tributária recíproca e anterioridade.

A legalidade em termos de ICMS apresenta algumas particularidades, pois muitas medidas são reguladas via atos normativos que não tem natureza legal em sentido formal e também a questão das alíquotas, que por resolução do Senado podem ser alteradas, isso sem levantar a questão dos convênios, que concedem e revogam as isenções. Tais conjunturas não podem ser consideradas regras, mas sim casos excepcionais relativos ao ICMS, que deve manter a estrita legalidade em todos os seus atos, exceptuando-se os elencados acima.

Quanto ao princípio da seletividade, este é considerado facultativo em termos de ICMS, segundo o que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, III. Conceitualmente a seletividade consiste na diferenciação dos elementos do critério quantitativo (base de cálculo ou alíquota) para diferentes produtos ou serviços, ou seja, produtos e serviços diversos podem estar sujeitos a alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em função da essencialidade do serviço ou da mercadoria. Marco Aurélio Greco[10] esclarece:

> Tendo em conta as características de cada produto ou serviço, a carga tributária respectiva será dimensionada de modo a onerar mais os de menor grau

[10] GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. **Curso de Direito Tributário**. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.537/538.

de essencialidade (basicamente os chamados supérfluos) e menos os de primeira necessidade da população.

A seletividade considera a própria mercadoria ou serviço e não a etapa da circulação ou sua destinação. Vale dizer, não importa que determinado produto seja utilizado para fins industriais ou para consumo. A carga tributária não pode sofrer variação.

Relativamente a imunidade tributária recíproca, estampada no artigo 150, VI, §§ 2º e 3º da Constituição de 1988, pode-se perceber que a maior limitação pode ser notada, é a exclusão da imunidade recíproca em se tratando de patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas, onde há contraprestação ou pagamento via preços ou tarifas recolhidas pelos usuários, descrito no artigo 150, § 3º c/c inciso VI da Constituição Federal de 1988.

Em virtude do comando constitucional supra-referido, passaram a ser compatíveis com a tributação do ICMS os serviços de transporte e de comunicação que comportem remuneração (por exemplo, atividades exercidas pelos Correios, empresas de fornecimento de energia, etc.)e as mercadorias fornecidas pelas entidades da administração descentralizada (por exemplo, água).

Cabe ainda citar o principio da anterioridade, previsto o artigo 150, III, b da Carta Magna, pelo qual é defeso a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que institui ou o aumentou. Neste princípio, quanto ao ICMS, vale integralmente, porém em decisão do Supremo Tribunal Federal abre uma particularidade, ao editar a Súmula 615 a qual estabelece que: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM”.[11]

Como efeito desta exceção, o imposto que antes era tocado pela isenção pode voltar a ser cobrado no mesmo exercício em que foi revogado o benefício. Quanto ao princípio da não-cumulatividade, o constituinte ao disciplinar a

[11] *http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700 acesso de 15/03/2013 às 21:15h*

competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a Constituição Federal em seu artigo 153, §3º, II determina:

> Art. 153. O imposto previsto no inciso IV:
> I – {omissis};
> II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Desta forma, a Carta de 1988 manteve o princípio trazido pela Emenda Constitucional nº 18 de 12 de dezembro de 1965[12], que regia:

> Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.
>
> § 2º - O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual".

Claro se percebe que não se trata da mesma espécie tributária em questão – ICMS, mas vale pela apresentação do princípio do antigo ICM que como acima descrito foi consagrado pela Constituição Federal de 1988. Ainda sobre o velho ICM, sábias as lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino[13], sobre a não-cumulatividade, aplicáveis hoje ao ICMS:

> Nos efeitos jurídicos do abatimento constitucional reside a não-cumulatividade atribuível ao ICM, portanto, a entidade dos 'tributos não-cumulativos', cujo alcance determinaria os limites de eficácia do sistema de abatimentos. Isto equivale a dizer que a Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não-cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão

---

[12] *In* BRASIL. **Constituições do Brasil: 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações**. Brasília: Senado Federal: 1986.p.340.

[13] ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional e o princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano VIII, p.110-126, nº 29-30, julho/dezembro de 1984.

do sistema de abatimentos. Ao contrário: fez do ICM um tributo 'não-cumulativo exatamente porque o submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimentos, criado pela própria Constituição (de modo a excluir toda contribuição de normas infraconstitucionais para reger a matéria).

Tércio Sampaio Ferraz Junior[14] esclarece que: "Para que não se frustre a não-cumulatividade, faz-se necessária a compensação mediante a regra do abatimento, independentemente de se tratarem de operações anteriores ou posteriores, tributadas ou não."

Deste modo, adota-se para o princípio da não-cumulatividade, o conceito apresentado por Marco Aurélio Greco[15] a respeito: "O cerne da não-cumulatividade está no direito à compensação (como um direito pleno, sem restrições) que o contribuinte tem de deduzir em determinado período, do ICMS devido pelas saídas, o valor do ICMS pago nas entradas".

Desta forma, a não-cumulatividade realiza-se pela dedução do valor pago na etapa anterior do valor a ser recolhido adiante. Deve-se atentar que tal princípio concretiza-se em etapas sucessivas, sempre com entrada e saída dos créditos, balanceando a escrituração contábil, tendo como objetivo recolher somente o valor da alíquota devido em cada operação.

Tal sistema é denominado pela doutrina como sob o regime "imposto sobre imposto", na qual se cria a conta corrente fiscal com os respectivos lançamentos de créditos e débitos, que no final do exercício são confrontados, e resultará numa conta positiva ou negativa.

---

[14] JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

[15] GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. **Curso de Direito Tributário**. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.549.

Misabel Abreu Machado Derzi[16], comentado acerca do ICMS, justifica a preferência do constituinte na adoção desta modalidade de tributo:

> Em resumo, em economia de mercado, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS ou do IPI é considerado ideal, exatemente por sua qualidades:
>
> - É neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado;
> - Onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
> - Oferece maiores vantagens ao Fisco, pois sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra risco da insolvência).
>
> Essas razões pelas quais a Constituição brasileira insiste em um complicado imposto plurifásico, não-cumulativo, sobre a circulação de mercadorias".

Desse modo, o ICMS visto pela Constituição Federal de 1988, percebe-se sua essência e sua predileção por parte do constituinte, diante da importância deste imposto para o modelo federativo.

O ICMS E AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS:

O critério material é o mais importante de todos os critérios, se é que se permite tal afirmação, uma vez que todos os critérios, sejam eles da regra matriz de incidência tributária, no seu antecedente ou no conseqüente normativo, são correlatos e por assim dizer, ao mesmo tempo guardam uma certa independência acadêmica, visando facilitar o caminho do estudo teórico.

---

[16] *In* DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de mercado. **Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 122.

Da leitura do artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, pode-se ter noção sobre a materialidade que toca o ICMS. Assim dita o referido preceito que aos Estados e ao Distrito Federal caberá instituir imposto sobre:

> I – {omissis};
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Completa-se a materialidade deste imposto, na leitura adiante do mesmo artigo 155, agora no parágrafo 2°, inciso X, letra "b" primeira parte que determina:

> "X – não incidirá:
>
> a){omissis};
>
> b)sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados , e energia elétrica."

Na verdade, a materialidade descrita no parágrafo 2°, X letra "b", se forma por uma exceção, por uma exclusão, pois ao ditar que o ICMS não incidirá sobre as operações com petróleo e seus derivados que tenham como destino outros Estados, informa ao mesmo tempo em que as operações ocorridas dentro do mesmo Estado, sofrerão a incidência deste imposto.

Duas correntes discutem no que tange ao número de materialidades existentes no ICMS, uma afirma que são cinco e outra categoricamente converge no sentido de que são apenas três as materialidades deste tributo.

Defendendo a primeira corrente, Roque Antônio Carraza, acredita que compõe a materialidade do ICMS as operações mercantis, as operações com petróleo e seus derivados, as operações com minerais, prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação. Acastela o autor[17]:

---

[17] *In* CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS.** São Paulo: Editora Malheiros.1999. p. 31.

> A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, e; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.
>
> A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto técnico, está, na prática, causando grandes confusões.

Mais adiante no texto do Prof.° Carraza[18] encontra-se: "Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um 'núcleo central comum', que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão, obedecer ao 'regime da não-cumulatividade'.

Deve-se, concedida a máxima vênia, concordar com o eminente professor, até certo ponto eis que a divisão da materialidade proposta, considerando-se justamente este núcleo comum, torná-la mais abrangente, uma vez que se encontra núcleos mais próximos entre as materialidades descritas.

Roque Carraza está correto na divisão em cinco materialidades, porém poderia ter simplificado o sistema, aproximando mais os núcleos triviais, onde encontraria apenas três divisões da hipótese. Desta forma, formar-se-ia o seguinte esquema:

1. OPERAÇÕES MERCANTIS;
2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS;
3. NA IMPORTAÇÃO

Na primeira hipótese, tem-sê com a mesma materialidade genérica, as operações mercantis, ou seja, as operações com petróleo e seus derivados, bem

---

[18] *In* CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS.** São Paulo: Editora Malheiros.1999. p. 31.

como a circulação de mercadorias e também as operações com energia elétrica, eis que estas operações são verdadeiramente operações essencialmente mercantis, não havendo razão para divisão.

Na segunda circunstância, inclui-se todas as prestações de serviços, como a de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de telecomunicação, pois verdadeiramente são prestações de serviço abrangidas pelo ICMS, delineado na Constituição Federal de 1988. Vislumbra-se na terceira hipótese a inclusão da importação, pois aqui o ICMS funciona como verdadeiro adicional do Imposto sobre a Importação.

Como neste estudo propôs-se analisar tão somente o critério material referente as operações relativas à circulação de mercadorias, se faz necessário estabelecer os conceitos operacionais, e neste ponto, com acentuada importância para não só para conteúdo semântico, mas também fundamental para a questão jurídica, propor-se definir os vocábulos *mercadoria* e *circulação*, segundo determina a melhor doutrina. Quanto ao conceito de "mercadoria", este é bem delimitado por Paulo de Barros Carvalho[19]:

> De proporção unívoca, não se presta o vocábulo para designar, nas províncias do Direito, senão a coisa móvel, corpórea, que está no comercio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis de serem negociados. Dentro desse conceito, porém, admite pequenas variações semânticas, podendo significar coisas fungíveis e infungíveis. Assim, tanto é mercadoria a obra de arte exposta à venda numa galeria, como o alimento e até mesmo o dinheiro com que se especula a instituição financeira.{...}. A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria chapéu exposto à venda entre outros adquiridos para esse fim. Não o será aquele que mantenho em minha casa e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação, no seio do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadoria.

---

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p.256.

Define-se, portanto, mercadoria, como aquele objeto que se encontra envolvido numa relação mercantil, em um negócio jurídico, sendo este objeto o bem que se pretende negociar, estabelecendo uma disponibilidade sobre este. O ponto relevante para se conceituar mercadoria é necessariamente a existência ou não de atividade comercial.

Quanto a conceituação de "circulação" Geraldo Ataliba[20] é categórico ao afirmar que: "*Em termos jurídicos, circular é mudar de titular; circular é mudar de pertinência jurídica. Circulação jurídica é mutação de titular. Não há identidade entre situação física ou econômica (inapreciável juridicamente) e circulação jurídica. Tanto é assim que, juridicamente, os móveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo*."

Desta forma, circulação, em termos jurídicos – porque outros fogem aos interesses deste trabalho – é a permuta de titular da posse do bem. Deste modo, a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo grupo, ou do mesmo proprietário, não é circulação para fins imediatos de incidência do ICMS.

Paulo de Barros Carvalho[21] em texto escrito acerca do antigo ICM, que vale como encaixe perfeito para o atual ICMS, comenta:

> 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 e foi colhido no preceito constitucional que outorga competência aos Estados para instituir o gravame *ad litteram.*
>
> Corre magistério, é certo, no sentido de que o critério material, ou aspecto

[20] ATALIBA, Geraldo. Parecer publicado nas R.F. 250/115.
[21] CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p.253.

material, ou, ainda, elemento objetivo da hipótese, seria a própria circulação de mercadorias, “exteriorizada” pela saída, ou pela “entrada física” ou pelo “fornecimento físico” daqueles bens.

No entanto, o aviso acima, feito pelo autor, revela-se um importante ponto de estudo para o ICMS, que se deve atentar-se para não se estabelecer aqui uma grande confusão estrutural, Paulo de Barros[22] enumera os problemas que acompanham a tese descrita supra:

> Começa por ignorar o 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 diapositivo Constitucional, 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.

Assim, na teoria que não estabelece como critério material o núcleo “operações”, mas outro qualquer está incidindo em erro, pois troca o critério em questão por outro, qual seja, o critério espacial e por vezes também pelo critério temporal. O “fato gerador” descrito na grande maioria das normas tributárias nacionais, por vezes é o que se conhece por critério temporal da hipótese, ou seja, a ocasião escolhida pelo legislador para dar nascimento a relação jurídico-tributária, é o momento do surgimento da obrigação e nada tem do critério material.

Desta forma, sobre a materialidade geral “operação mercantil”, Paulo de Barros Carvalho[23] alerta que: “O critério material da hipótese do ICM está estruturado em função do verbo (promover) e o respectivo complemento (operações relativas à circulação de mercadorias)”.

---

[22] CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p..253

[23] CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p..254

Pode-se considerar errônea a afirmação que a incidência do ICM, e agora do ICMS se dá com a saída ou a entrada da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial. Para Aliomar Baleeiro[24], relativamente ao complemento critério material "operações relativas a circulação de mercadorias", este entende que:

> "A primeira, a mais geral e importante, é o fato de sair a mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Isso acontece normalmente pelo negócio da compra e venda, mas pode ocorrer por outro contrato ou fato juridicamente relevante, isto é, por uma "operação jurídica ou econômica com valor definido ou não."

Explica o mestre que não é em qualquer operação que há incidência do ICMS, mas somente naquelas em que houver uma relação jurídica, ou econômica, mesmo aquelas com valor indefinido, bastando para tanto, haver a existência de negócio jurídico. Destarte, complementa Paulo de Barros Carvalho[25]:

> Posto isso, a circulação de mercadorias, desde que promovida por força de negócio jurídico, de que título for, estará sujeita à incidência do ICM. 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. É o caso do ladrão que furta mercadorias do estabelecimento comercial {...}.

Assim a circulação de mercadorias que interessa ao ICMS é somente aquela relativa à movimentação de bens que estejam ligadas a um interesse econômico mercantil.

CONCLUSÕES.

O direito tributário encontra na Constituição Federal, em primeiro lugar, sua estruturação sistemática: é ali que se desenham, na definição da competência

---

[24] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 8º ed. São Paulo: Ed. Forense, 1976.p 201.

[25] CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p..255

tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional.

Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilastras de sustentação de todo o sistema tributário. (...) É ainda na Constituição que se disciplina o modo de expressão do direito tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo).

Assim, o ICMS se apresenta como um tributo composto por várias materialidades, cuja interpretação relativa ao fenômeno da incidência, deve ser feita unicamente com vistas aos princípios que informam o imposto de competência Estadual, sob pena de resultar em míope leitura do dispositivo Constitucional.

Referências:

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional e o princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano VIII, p.110-126, nº 29-30, julho/dezembro de 1984.

BARRETO, Aires. ICMS e ISS – **Estremação da Incidência**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 71. São Paulo: Dialética, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 8º ed. São Paulo: Ed. Forense, 1976.

BRASIL. **Constituições do Brasil: 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações**. Brasília: Senado Federal: 1986

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores. 1999. p.22

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16º Ed. São Paulo, Malheiros Editores: 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de Incidência do ICM**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980.

_____. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980. p.253.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de mercado**. Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. Curso de Direito Tributário. 7º Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Interpretação e Estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEZZAROBA, Orides (org.). **Temas de Direito Tributário**. Joaçaba: IRAE/UNOESC. 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 7º ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais. 1991.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.