

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
COGEAE  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

WILLIAM BARQUETE PIMENTEL ROSA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DO DECRETO Nº 20.686/99 DO  
ESTADO DO AMAZONAS

SÃO PAULO

2011

WILLIAM BARQUETE PIMENTEL ROSA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DO DECRETO Nº 20.686/99 DO  
ESTADO DO AMAZONAS

Monografia (Trabalho de Especialização)  
apresentada à Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo – COGEAE como  
requisito parcial para obtenção do título de  
especialista no Direito Tributário.

Orientador: Jonathan Barros Vita

SÃO PAULO

2011

WILLIAM BARQUETE PIMENTEL ROSA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º DO DECRETO Nº 20.686/99 DO  
ESTADO DO AMAZONAS

Monografia (Trabalho de Especialização)  
apresentada à Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo – COGEAE como  
requisito parcial para obtenção do título de  
especialista em Direito Tributário.

Aprovado em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

---

---

Aos meus pais, Moacir Pimentel Rosa e Marilene Barquete Rosa, pelo apoio incondicional à minha formação moral e intelectual. Meus maiores mestres e eternos companheiros.

A minha namorada, Marília Oliveira de Macedo, pela compreensão e incentivo durante o desenvolvimento deste trabalho.

Ao meu chefe, Dr. Pedro Roquim, pelos ensinamentos diários e investimento no meu crescimento profissional.

Aos Professores Daniela de Andrade Braghetta e Jonathan Barros Vita pela orientação durante todo o curso de especialização.

## RESUMO

A presente investigação científica possui caráter analítico, considerando a supremacia da Constituição Federal e os valores nela inseridos. Uma vez que o Direito se apresenta como fenômeno lingüístico, todo o trabalho será orientado pelas categorias semióticas: sintaxe, semântica e pragmática.

No intuito de dar ao tema um caráter didático, o trabalho foi desenvolvido em 5 capítulos. Inicialmente, buscamos examinar os limites impostos pelo texto constitucional para a instituição do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, a competência da lei complementar para regradar o imposto, bem como os aspectos da regra-matriz de incidência dos tributos em geral.

No segundo capítulo, analisaremos a estrutura constitucional do ICMS, bem como os elementos necessários à composição de sua regra-matriz de incidência. Neste contexto, analisaremos a definição de “operação”, “circulação” e de “mercadorias”, especialmente para os fins da ciência do Direito.

O tema central será tratado no capítulo 4, ao abordarmos os aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica previstos no texto constitucional, comparativamente à hipótese de incidência deste imposto eleita pelo Estado do Amazonas, no artigo 3º do Decreto nº 20.686/99.

Por fim, abordaremos a questão da inconstitucionalidade do referido artigo 3º, por trazer nova hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica, em afronta ao artigo 155, II, da Constituição Federal

**Palavras-chave:** ICMS. Energia elétrica. Aspecto material. Inconstitucionalidade. Amazonas.

## ABSTRACT

This research has an analytical approach, considering the supremacy of the Federal Constitution and the values within it. As the law is presented as linguistic phenomenon, this research will be guided by semiotic categories: syntax, semantics and pragmatics.

In order to give a didactic theme, this work was developed in 5 chapters. Initially, we sought to examine the limits imposed by the Federal Constitution for the creation of "ICMS" by the States and Federal District, the authority of the supplementary law to regulate this tax, as well as aspects of the event of levy of taxes.

In the second chapter, we will analyze the constitutional structure of the "ICMS", as well as the necessary elements to compose of its event of levy. In this context, we will examine the definition of "operation", "circulation" and "goods", especially for the purposes of the science of law.

The main theme will be treated in Chapter 4, when we discuss aspects of the "ICMS" event of levy on electrical energy provided in the constitutional text, compared to the event of levy created by the State of Amazonas, in Article 3 of Decree No. 20,686/99.

Finally, we will discuss the issue of constitutionality of Article 3, for bringing new event of levy of ICMS on electrical energy, in affront to Article 155, II of the Federal Constitution.

**Keywords:** ICMS. Electrical energy. Material aspect. Unconstitutionality. Amazonas.

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1 O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO</b> .....	10
1.1 O sistema tributário nacional .....	10
1.2 A competência da lei complementar para regradar o ICMS.....	11
1.3 A lei complementar 87/96.....	12
1.4 As funções da Lei Complementar 87/96.....	13
1.5 Regra-matriz de incidência de tributária.....	15
1.5.1 Definição .....	15
1.5.2 Aspectos da regra-matriz de incidência tributária .....	16
1.5.3 Critério material.....	16
1.5.4 Critério espacial.....	17
1.5.5 Critério temporal .....	18
1.5.6 Critério pessoal .....	19
1.5.7 Critério quantitativo.....	20
<b>2 A ESTRUTURA CONSTITUCIONAL DO ICMS</b> .....	21
2.1 Elementos da regra-matriz do ICMS no âmbito constitucional.....	24
2.2 O significado de “operações” .....	25
2.3 O significado de “circulação” .....	26
2.4 Definição de “mercadorias” .....	28
2.4.1 Mercadorias ou bens no Direito do Consumidor e nas alíquotas do ICMS .....	33
2.4.2 Mercadorias ou bens na legislação complementar .....	34
2.4.3 Mercadorias ou bens na área aduaneira.....	35
2.4.4 Mercadorias ou bens na incidência da COFINS.....	35
2.4.5 Mercadorias ou bens na legislação do Imposto de renda e na Lei das S/A.....	36
<b>3 DEFINIÇÃO DE MERCADORIA NOS DEMAIS RAMOS DA CIÊNCIA DO DIREITO</b> .....	37
3.1 Definição de mercadoria no direito comercial.....	37
Mercadoria: “res corporales” e “res incorporales” .....	37
3.2 Definição de mercadoria no direito penal.....	38
3.3 Conclusão.....	39
<b>4 REGRA-MATRIZ DO ICMS SOBRE ENERGIA-ELÉTRICA</b> .....	40
4.1 Critério material da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica.....	40

4.2.	Critério espacial da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica.....	43
4.3	Critério temporal da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica.....	44
4.4	Critério pessoal da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica .....	45
4.5	Critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica	46
<b>5</b>	<b>ASPECTOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO AMAZONAS.....</b>	<b>47</b>
5.1	Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a não incidência do ICMS sobre a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular .....	49
	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>53</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>55</b>

## INTRODUÇÃO

O ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – é o imposto de maior arrecadação no País<sup>1</sup>. Tem, pois, um peso considerável na carga tributária global sofrida pelos seus cento e oitenta e cinco milhões de contribuintes. Medida pelo PIB, a carga tributária brasileira é uma das mais altas entre as nações em desenvolvimento e entre as industrializadas, tais como Japão, Estados Unidos, Suíça e o Canadá.

Enquanto o peso dos impostos no bolso do cidadão chegou, em 2008, a 34,41% no Brasil – nível recorde –, no Japão ficou em 17,6%. A carga também foi menor, por exemplo, no México (20,4%), na Turquia (23,5%), nos Estados Unidos (26,9%), na Irlanda (28,3%), Suíça (29,4%), no Canadá (32,2%) e na Espanha (33%).

Apesar da queda deste índice no Brasil desde a última crise econômica mundial, a carga tributária corresponde a cento e vinte e três dias de trabalho de cada brasileiro, atingindo outro recorde negativo<sup>2</sup>. Merecia, portanto, a legislação do ICMS, dado seu peso e relevância no contexto nacional, ser primorosa e ao alcance de todos.

Todavia, ao revés, é ela confusa, volúvel e fértil em detalhes e peculiaridades, suscitando, conseqüentemente, inúmeras dúvidas e incertezas<sup>3</sup>, nem sempre resolvidas à luz das garantias e dos direitos assegurados pela Carta Magna aos contribuintes, mas constantemente visando ao interesse da arrecadação fazendária.

O presente estudo, por exemplo, traz em seu escopo caso emblemático dessa triste realidade, desconhecido por muitos, mas que atinge inúmeros contribuintes no Estado do Amazonas.

Segundo consulta formulada à Secretaria do Estado da Fazenda do Amazonas, após análise de sua legislação, foi confirmada a pretensão do Fisco Estadual de cobrança do ICMS

---

<sup>1</sup> *Inferno Tributário*, “O Globo”, Rio de Janeiro, 24/04/2006.

<sup>2</sup> PATU, Gustavo, *Carga Tributária no Brasil é maior do que nos EUA; Dinamarca lidera*. <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/792959-carga-tributaria-no-brasil-e-maior-do-que-nos-eua-dinamarca-lidera.shtml>>, 21/10/2011.

<sup>3</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 48.

sobre a transferência de energia elétrica entre estabelecimentos de mesmo titular no Estado do Amazonas, o que se constitui uma flagrante violação ao texto constitucional, conforme ficará demonstrado ao final do presente estudo.

Considerando, ainda, a importância que a energia elétrica representa para o desenvolvimento da atividade econômica na região<sup>4</sup>, afigura-se a pretensão do Estado Amazonense verdadeiro atentado contra os princípios constitucionais da legalidade e da livre iniciativa.

Por outro lado, e dada a sua relevância no âmbito nacional, não foi à toa que a Constituição Federal de 1988 dedicou ao ICMS nada menos do que cinquenta e cinco dispositivos, ao passo que comparativamente à legislação do imposto de renda, cuja arrecadação é também expressiva, foram ofertados somente três.

Atualmente esses dispositivos estão regradados pela Lei Complementar 87/96 que, por sua vez, veio não para brunir a sistemática do ICMS, mas sim, e principalmente, para alargar seu campo de incidência.

Diante, pois, dessa legislação conturbada e caótica, mergulhada ainda num complexo sistema de obrigações acessórias, cumprimos o desafio de comentar a incidência do ICMS sobre a transferência de energia elétrica entre estabelecimentos de mesmo titular no Estado do Amazonas, que esperamos possa ser de algum modo útil a todos aqueles que lidam diariamente com esse intrincado imposto, em especial em uma das regiões do País que mais se desenvolvem na atualidade.

---

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 62, p. 74.

# 1 O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

## 1.1 O sistema tributário nacional

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado pela Constituição Federal de 1988 em seis seções diferentes, dispondo sobre competências, autorizações e limitações ao poder de tributar, dos artigos 145 a 162, nos seguintes termos:

Seção I – Dos Princípios Gerais;

Seção II – Das Limitações do Poder de tributar;

Seção III – Dos Impostos da União;

Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal;

Seção V – Dos Impostos dos Municípios; e

Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias.

Por sua vez, o ICMS encontra-se taxativamente previsto na Seção IV, em especial no artigo 155 do texto constitucional. Isso, contudo, não lhe afasta da aplicação das normas específicas contidas nas seções I, II e VI, bem como das demais normas gerais que lhe sejam pertinentes no âmbito da Constituição Federal.

Nos termos do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o ICMS entrou em vigor após cinco meses a contar promulgação da Constituição Federal, ou seja, a partir de 1º de abril de 1989.

Ademais, após descrever os tributos passíveis de ser instituídos e cobrados pelos entes competentes, a Constituição Federal estabeleceu princípios asseguradores dos direitos e garantias individuais, bem como limitações ao poder de tributar, tais como: a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a tipicidade fechada, a imunidade, a isonomia, a equivalência na tributação, o não-confisco, a capacidade contributiva, a moralidade dos atos da Administração Pública, a proporcionalidade e a razoabilidade e a vinculabilidade da receita dos impostos.

Nestas condições, verifica-se que os entes políticos detêm a competência para instituir os tributos que lhe foram outorgados constitucionalmente, como é o caso do ICMS atribuído aos Estados, desde que o façam dentro de suas autorizações e limitações.

Nesse sentido, é a lição do E. Ministro Celso de Mello<sup>5</sup>:

*“O fundamento do poder de tributar reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.”*

## 1.2 A competência da lei complementar para reger o ICMS

A Constituição Federal de 1988, seguindo a mesma tônica da Carta de 1967, elencou os diversos atos legislativos em ordem decrescente, colocando as leis complementares em posição hierarquicamente superior às leis ordinárias, às leis delegadas, às medidas provisórias, aos decretos legislativos e às resoluções.

Enquanto para a aprovação de leis complementares o Congresso Nacional necessita de maioria absoluta, nos termos do artigo 69, os demais atos legislativos são aprovados por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros, nos termos do artigo 49 da Constituição Federal.

Em outras palavras, para melhor aclarar suas normas implícitas e explícitas, o texto constitucional reclama, alternativamente, a existência de leis complementares, que são absolutamente indispensáveis para dar vida e integral aplicabilidade às normas constitucionais de eficácia contida e limitada, ao contrário das normas de eficácia plena que, por si só, são auto-aplicáveis.

Nesse sentido, é a lição de José Afonso da Silva<sup>6</sup>:

*“a) normas de eficácia plena com aplicabilidade direta, imediata e integral, que incidem imediatamente e dispensam legislação complementar; b) normas de eficácia contida com aplicabilidade direta, imediata, mas, possivelmente, não integral, que produzem, imediatamente, efeitos, apesar de exigirem meios normativos de contenção de sua eficácia, por limitarem os direitos nelas consagrados; c) normas de eficácia limitada, declaratória de princípios*

---

<sup>5</sup> Recurso Extraordinário 116.119/SP, RTJ nº 155, p. 901

<sup>6</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 7ª ed. São Paulo: RT, 1968, p. 45/8.

*institucionais ou organizativos e declaratória de princípios programáticos, que dependem de lei orgânica ou complementar para a sua aplicação”.*

Os motivos pelos quais se criou uma categoria peculiar e especial de lei são vários e notórios, a saber: impor um efetivo consenso, uma ponderação mais acurada, uma maior estabilidade, além de um rito próprio e prioritário para a deliberação e aprovação de determinadas matérias tidas como de relevante interesse nacional.

Com isso, foi excluída a hipótese de ser revogada, derogada ou inovada por uma minoria de congressistas ocasional ou inexpressiva, ou até mesmo pode medida provisória baixa pelo Presidente da República, prestigiando, desse modo, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pilar da estabilidade das instituições e do progresso e desenvolvimento da Nação.

Por esse motivo, ao atribuir à lei complementar a competência para regulamentar o ICMS, buscou o constituinte de 1988 dar a esse imposto um tratamento uniforme em todo o território nacional, por ser um imposto a ser instituído fracionariamente pelos Estados, de modo a expungir possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes.

### 1.3 A lei complementar 87/96

O artigo 1º da Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe:

*“Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à 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.”*

Este primeiro dispositivo complementar tem caráter meramente didático, já que reproduz *ipsis literis* o artigo 155, II, da Constituição Federal, que estabeleceu normas de competência para a instituição do ICMS.

Tais normas consistem em uma autorização com simultânea limitação para o exercício do poder de tributar, assim capitulada pelo Código Tributário Nacional:

*“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”*

Nestas condições, cabe ao legislador complementar, portanto, quando regradar essa competência, obedecer rigorosamente os princípios constitucionais implícitos e explícitos, como pontifica Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>:

*“Como tributo que é, a legislação sobre o ICMS está premida pela observância dos grandes princípios constitucionais, tanto os gerais (igualdade, legalidade, universalidade da jurisdição, irretroatividade etc.), quanto os específicos (legalidade tributária, igualdade tributária, irretroatividade tributária, não-cumulatividade, seletividade, anterioridade etc.), diretrizes expressas na Lei Fundamental. Para mais, a esquematização jurídica deste imposto deverá atender aos chamados ‘princípios implícitos’, com a mesma força dos explícitos, obtidos, todavia, pela análise sistemática do conjunto de normas postas (isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, supremacia do interesse público ao particular, princípio da tipologia tributária, da indisponibilidade dos interesses públicos, da indelegabilidade das competências tributárias etc.).”*

Entre tais princípios estão aqueles que impõem ao ente tributante “decisivas limitações” ao exercício do poder tributário, sempre em favor dos contribuintes, conforme lição do Ministro Celso de Mello<sup>8</sup>, da Suprema Corte de Justiça:

*“Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, a relevantíssima circunstância de que o exercício do poder tributário pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, de modo explícito ou implícito, mas sempre em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.”*

Por conta disso, verifica-se que o exercício do poder de tributar sofre, pois, uma série de limitações constitucionais visando resguardar os direitos dos contribuintes, principalmente em virtude da pretensão dos Estados e do Distrito Federal de aumentar a sua arrecadação.

#### 1.4 As funções da Lei Complementar 87/96

Dentro dessa conformação, a Constituição Federal de 1988 deixou claro que a função da Lei Complementar é tríplice, a saber: (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) regular as limitações ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais, regradando o respectivo fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “O ICMS e as Operações Interestaduais Imunes”, *O ICMS e a LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 54.

<sup>8</sup> MELLO, Celso de. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo: RT, 1968, pp. 45/8.

Em decorrência desse preceito, cumpre também a esta Lei Complementar, ao regram o ICMS, minudenciar as nove matérias taxativamente previstas na Constituição Federal, conforme artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alíneas *a a i*, explicitando e delimitando, assim, a competência impositiva estadual.

Por outro lado, como a Constituição Federal vem fazendo uma rigorosa repartição dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios, baseada em categorias econômicas previstas no direito privado, consignou o Código Tributário Nacional que é vedado à legislação ordinária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Desse modo, por exemplo, não pode a lei estadual modificar a definição de mercadoria no sentido empregado pela Constituição Federal para incluir operações com bens imóveis na hipótese de incidência do ICMS, alargando, com isso, seu campo tributário e invadindo, conseqüentemente, competência alheia. Ora, se houvesse essa liberdade seria desmantelado todo o Sistema Tributário Nacional.

Assim, cabe à Lei Complementar 87/96, seguindo as diretrizes traçadas pela Constituição Federal e como categórica garantia em favor dos contribuintes, estabelecer os limites para a competência impositiva dos Estados para impor e exigir coativamente o ICMS.

No exercício desta competência impositiva, devem os entes tributantes obedecer, entre outros, os princípios da legalidade e da tipicidade, insculpidos no artigo 5º c/c o artigo 150, I, da Constituição Federal.

A propósito, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>:

*“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”*

Nestas condições, cumpre às leis ordinárias estaduais instituidoras do ICMS, dentro dos parâmetros ditados pela Lei Complementar e pela Constituição Federal descrever os

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 158/9.

aspectos da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam, o material, espacial e temporal, o pessoal e o quantitativo.

## 1.5 Regra-matriz de incidência de tributária

### 1.5.1 Definição

O objeto sobre o qual converge o interesse do presente estudo é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária do ICMS. Contudo, antes de ingressarmos nesta seara, cumpre especificarmos sua definição e função na ciência do Direito.

Assim, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).

Ocorrido o fato no mundo fenomênico, e desde que previsto na norma hipotética, instalar-se-á, automática e infalivelmente, o liame abstrato pelo qual o sujeito ativo se tornará titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

Nesse ponto, a devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>:

*“Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na conseqüência. Mas esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção.”*

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 250.

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Em outras palavras, para que seja tida como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata, ou seja, seja típico. Caso, contudo, um apenas não seja reconhecido, toda a dinâmica que descrita ficará inteiramente comprometida.

### 1.5.2 Aspectos da regra-matriz de incidência tributária

A hipótese de incidência, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição de Lourival Vilanova<sup>11</sup>, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos.

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedade do evento.

No enunciado hipotético, existem três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.

### 1.5.3 Critério material

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato.

---

<sup>11</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Revista dos Tribunais, 1977, p. 46-7.

Em decorrência desta abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado).

Esse núcleo será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento ou, em outras palavras, um comportamento humano, desde as suas atividades refletidas até aquelas espontâneas.

Contudo, não é possível imaginar que uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, seja realizada independentemente de um lugar e alheia a um determinado trato de tempo. Por esse motivo, dados relativos ao lugar estão estreitamente ligados à competência do ente impositivo, ao compasso em que os integrantes do critério temporal determinam o exato minuto ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária.

#### 1.5.4 Critério espacial

Em relação ao lugar da ocorrência do comportamento humano, há normas jurídicas que trazem em si expressos os locais em que o fato deve ocorrer, permitindo-nos saber onde nasceu o laço obrigacional, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, contudo, nada mencionam, trazendo essa informação implicitamente.

Partindo da definição do *locus facti*, nas leis brasileiras podemos divisar três níveis de elaboração, no que toca às coordenadas de espaço dos antecedentes das regras tributárias, quais sejam: (i) locais predeterminados, (ii) um rol limitador do espaço, e, por fim, (iii) no lugar em que ocorra o evento.

Com efeito, no caso do imposto de importação, por exemplo, temos o primeiro nível, uma vez que o acontecimento apenas se produz em pontos predeterminados, chamados de repartições alfandegárias, e de número reduzido, levando-se em conta as dimensões do território nacional.

Já quanto a impostos que oneram a propriedade predial e territorial, por exemplo, é distinto o processo, uma vez que a descrição normativa não fixa lugares exclusivos, não se detendo por oferecer um rol limitado de postos.

Por fim, a exemplo do ICMS, objeto do nosso estudo, as normas apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante do espaço, pois, seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas.

#### 1.5.5 Critério temporal

O critério temporal pode ser compreendido como o marco de tempo que assinala um direito subjetivo para o Estado (sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo.

Assim, na medida em que as pretensões impositivas do Estado, na esfera do Direito Tributário, atingem duas prerrogativas fundamentais do cidadão, quais sejam o direito de propriedade e de liberdade, o critério temporal surge como o retrato da realidade temporal em que o liame obrigacional é criado.

Nesse sentido, é o magistério de Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>:

*“Em síntese, instalado o vínculo, ver-se-á o sujeito passivo tolhido na sua liberdade, jungindo-se ao cumprimento de certa prestação, e, bem assim, ameaçado em seu patrimônio, porque a exigência fiscal se arma ao escopo de obter nele uma parcela pecuniária.”*

Nestas condições, conclui-se que o critério temporal da hipótese de incidência é o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, que oferece, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Por seu turno, analisados os aspectos que compõem o antecedente da norma, passamos a análise do suposto, ou seja, os critérios que o conceito normativo fornece para a identificação do fato descrito.

Em outras palavras, o conseqüente permite identificar o vínculo jurídico que nasce, quem é o sujeito portador do direito subjetivo, a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação, bem como seu objeto.

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 264.

### 1.5.6 Critério pessoal

O critério pessoal aponta para os sujeitos da relação jurídica nascida do fato ocorrido no mundo fenomênico, descrito no suposto da norma geral. Em outras palavras, o critério qualifica o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, bem como o sujeito passivo, obrigados a cumprir a exigência.

No direito tributário brasileiro, o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, ou seja, aquelas que detêm capacidade política para inovar na legislação ou que sejam credenciadas à titularidade de direitos subjetivos.

A sujeição passiva, por seu turno, pode ser atribuída diretamente à pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato impositivo, contribuinte ou à terceira pessoa com alguma relação com o fato impositivo (responsável tributário), surgindo, neste caso, a responsabilidade tributária de terceiro.

Segundo ensina Luciano Amaro<sup>13</sup>, sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.

Por razões de política fiscal e técnica de arrecadação, a lei pode deslocar a responsabilidade para terceira pessoa. Tal ocorre na obrigação do responsável tributário que, sem ter relação direta e pessoal com o fato impositivo, será obrigado a pagar o tributo, por ter com aquele fato algum vínculo e desde que essa obrigação esteja prevista expressamente em lei.

A sujeição passiva indireta comporta duas modalidades: transferência e substituição. A transferência ocorre quando a responsabilidade é deslocada para outra pessoa em função de um fato posterior ao nascimento da obrigação; e substituição, quando a lei define, desde logo, como sujeito passivo, pessoa diversa da que seria diretamente obrigada, independentemente da superveniência de qualquer fato novo.

---

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 279.

### 1.5.7 Critério quantitativo

O critério quantitativo pode ser entendido como o centro de convergência do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. Em outras palavras, da análise deste critério, é possível saber o *quantum* o sujeito ativo poderá cobrar e o sujeito passivo terá que pagar.

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Por outro lado, recebe complementação da alíquota, chegando-se ao débito tributário.

Não foi à toa, inclusive, que a Constituição Federal elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como binômio diferenciador dos tributos. Por intermédio desta, é possível medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

## 2 A ESTRUTURA CONSTITUCIONAL DO ICMS

Dentre os tributos outorgados pela Constituição Federal aos Estados está o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação, cuja hipótese de incidência está assim descrita no artigo 155, II:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II – operações relativas à 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.”*

Verifica-se, assim, que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, podendo ser instituí-lo ou sobre ele dispor por meio de lei ordinária. Não obstante isso, é importante ressaltarmos que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os artigos 147 e 154, II, do texto constitucional.

Segundo esses dispositivos, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, *in abstracto*, o ICMS, seja nos Territórios, se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem, seja em todo o território nacional, na iminência ou no caso de guerra externa.

Embora seja de competência exclusiva dos Estados instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ressalvadas as hipóteses excepcionalíssimas acima descritas, 25% do produto da sua arrecadação pertence aos Municípios, sendo de notar que na Constituição Federal 67 essa participação era de 20%.

Este tributo é conhecido pela sigla ICMS e sucedeu o ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias) previsto na Constituição Federal de 1967, então regrado pelo Decreto-Lei nº 406/68, ainda hoje aplicável em certos casos por força do artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

*“Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja compatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.”*

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o impostos sobre operações mercantis, relativas à circulação de mercadorias, que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o impostos

sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Na lição de Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>:

*“O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato imponible, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo. Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo.”*

Atualmente, o ICMS está estruturado nos parágrafos 2º ao 6º do referido artigo 155, alterados pelas Emendas Constitucionais 3/93, 33/01 e 42/03, e regrado pela Lei Complementar 87/96 e alterações posteriores, podendo ser resumido da seguinte forma<sup>15</sup>:

- a) Não-cumulatividade: não incidência do ICMS “em cascata”, nos termos do artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e artigo 19 da LC 87/96;
- b) Isenção ou não-incidência: seus efeitos nas operações ou prestações anteriores, conforme artigo 155, § 2º, II da Constituição Federal e artigo 20, § 1º da LC 87/96;
- c) Incidência seletiva: em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme artigo 155, § 2º, III da Constituição Federal, e omissão na LC 87/96;
- d) Alíquotas: internas, interestaduais e de exportação, mínimas, máximas e diferenciadas, conforme artigo 155, § 2º, IV a VII da Constituição Federal, e omissão na LC 87/96;
- e) Incidência também sobre: (e.1) operações de entrada de bem/mercadoria importados do exterior e o serviço iniciado no exterior, conforme artigo 155, § 2º, IX da Constituição Federal, e artigo 2º, § 1º, I da LC 87/96; (e.2) serviços não compreendidos na competência municipal prestados com o fornecimento de mercadorias, conforme artigo 155, § 2º, IX da Constituição Federal, e artigo 2º, V da LC 87/96;
- f) Não-incidência sobre operações/prestações: (f.1) de exportação para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior, conforme artigo 155, § 2º, X

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 37.

<sup>15</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS, Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 18/9.

da Constituição Federal, e artigo 3º, II da LC 87/96; (f.2) interestaduais com petróleo e seus derivados e energia elétrica, conforme artigo 155, § 2º, X da Constituição Federal, e artigo 3º, III da LC 87/96; (f.3) com outro, quando não definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, conforme artigo 155, § 2º, X, da Constituição Federal, e artigo 3º, IV da LC 87/96; (f.4) de serviços de comunicação livres e gratuitos, conforme artigo 155, § 2º, X, da Constituição Federal, e omissão na LC 87/96;

- g) Valor da base de cálculo: (g.1) total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, conforme artigo 155, § 2º, IX, alínea *b* da Constituição Federal, e artigo 13, II da LC 87/96; (g.2) da operação com exclusão do IPI, caso configure fato gerador do ICMS e do IPI, conforme artigo 155, § 2º, XI da Constituição Federal, e artigo 13, § 2º da LC 87/96;
- h) Lei complementar: atribuição para reger o ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, XI, da Constituição Federal e artigo 1º/36 da LC 87/96;
- i) Disposições específicas: quanto às operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País e gás natural e seus derivados, conforme artigo 155, §§ 3º ao 6º da Constituição Federal, e artigo 2º, § 1º, III, da LC 87/96.

Nestas condições, e diante da autorização constitucional, compete, pois, à Lei Complementar 87/96 reger o ICMS a ser instituído pelas leis ordinárias estaduais, rigorosamente de acordo com os princípios constitucionais asseguradores dos direitos e das garantias individuais dos contribuintes, nos termos da estrutura que lhe foi traçada pelo artigo 155, II, parágrafos 2º ao 6º, da Constituição Federal. Isso, entretanto, sem prejuízo das demais matérias que se encontram dentro da autonomia e competência estadual, nos termos do artigo 25 da Constituição Federal.

Para melhor compreensão da abrangência da hipótese de incidência do ICMS, impende, como ponto de partida, minudenciar o sentido ou o significado de cada um dos termos-chave empregados no citado artigo 155, II, do texto constitucional.

## 2.1 Elementos da regra-matriz do ICMS no âmbito constitucional

O ICMS descende diretamente do ICM, previsto na Constituição de 1967/1969, que, por sua vez, descendia do IV – Imposto sobre vendas e consignações, da Constituição Federal de 1946.

A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis se encontra prevista nas seguintes partes do artigo 155, II, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Como é possível perceber, o ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, sendo que, a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

Nesse sentido, é a lição de Roque Antonio Carrazza<sup>16</sup>:

*“É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.”*

A Constituição Federal, portanto, não prevê a tributação de mercadorias por meio do ICMS, mas traz em si a hipótese de incidência deste imposto sobre as operações relativas à circulação dessas mercadorias.

Os termos “operações”, “circulação” e “mercadorias” qualificam as operações tributadas via ICMS, de modo que nem todas as operações jurídicas serão caracterizadas como passíveis de incidência deste imposto. Para melhor compreensão destas qualidades, passamos a analisar minuciosamente cada um delas.

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 38.

## 2.2 O significado de “operações”

O termo operação, derivado do latim *operatione*, segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa<sup>17</sup>, operação é o ato ou efeito de operar; cálculo matemático; transação comercial; trabalho cirúrgico; manobra militar. Como efeito de operar, o mesmo dicionário dispõe que seria o ato de “produzir, obrar, executar, suceder.” Ainda no âmbito lingüístico, o Dicionário de Português Michaelis<sup>18</sup> dispõe que operação é “qualquer transação comercial”.

Por esse motivo, verifica-se que “operação”, no âmbito da ciência do Direito, é um vocábulo plurissignificativo que foi empregado com o nítido sentido de realização dos atos ou fatos jurídicos, tais como a compra e venda, o escambo, a dação em pagamento, a importação, a exportação etc, efetuados por comerciantes, industriais, produtores, prestadores de serviços e até mesmo por pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens.

A propósito, anota Clélio Chiesa<sup>19</sup>:

*“O termo operações aparece na Constituição, pelo menos, cinquenta vezes, em todos com o sentido de negócio jurídico. Como exemplos podem ser citados os artigos 21, VIII; 48, III; 52, V; 52, VII; 52, VIII; 74, III; 153, § 3º, II; 153, § 5º; 155, II; 155, § 2º, I; 155, § 2º, II; 155, §, II, a; 155, § 2º, II, b; 155, § 2º, IV; 155, § 2º, V, a; 155, V, b; 155, § 2º, Vi e muitos outros. O termo ‘operações’ utilizado nos vários dispositivos constitucionais citados tem o sentido, como frisado, de ato jurídico, negócio jurídico, referindo-se a atos juridicamente relevantes para o direito. Denota em todas as hipótese em que aparece a transferência jurídica de um bem.”*

Nesses atos ou negócios, portanto, são excluídas eventuais bonificações em mercadorias concedidas a título de abatimento ou redução de preço, ou seja, os chamados brindes, como também as amostras grátis fornecidas a título de propaganda ou divulgação, porque, em ambos os casos, apesar de ter ocorrido a “circulação”, não ocorre a “operação” que enseja a incidência do imposto.

Da mesma forma, é a relação nascida entre a operação e seu valor, para fins de base de cálculo do imposto. Nas vendas efetuadas pelo contribuinte substituído a determinados

<sup>17</sup> LIMA, Hildebrando de., e BARROSO, Gustavo. *Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*, 6ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Civilização brasileira S/A, 1946, p. 890.

<sup>18</sup> MICHAELIS, *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*, <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=operação>>. 25/10/2011

<sup>19</sup> CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: LTr, 1998, p. 75.

varejistas que adquirem grandes quantidades, como os supermercados, são habitualmente concedidas bonificações ou descontos incondicionais.

Ora, a base de cálculo há de ser o valor real da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou da prestação de serviços, nos termos do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, ou seja, o que será concretamente pago pelo comprador ou usuário e que, conseqüentemente, irá entrar no patrimônio do vendedor ou prestador. Entendimento contrário implica a incidência sobre valores irrealis e não consentidos constitucionalmente.

Por tais motivos, as bonificações e os descontos incondicionais concedidos devem ser abatidos na apuração da base de cálculo do ICMS, mesmo na hipótese de substituição tributária, seguindo, aliás, a regra estabelecida no artigo 13, IX, § 1º, item II, alínea *a*, da Lei Complementar 87/96.

Da mesma forma, para incrementar as vendas, as empresas fazem freqüentemente promoções, através das quais fornecem gratuitamente a seus clientes mercadorias como brindes ou amostras grátis. Como não há nesse caso operação mercantil nem preço dessas mercadorias, descabe arbitrariamente para fins de inclusão na base de cálculo do ICMS, como procede o Fisco estadual sem qualquer fundamento legal.

Nestas condições, conclui-se que operação é um fato ocorrido no mundo fenomênico ao qual o Direito atribui a qualidade de jurídico, por envolverem atos que demandam seu controle, por transferirem direitos e deveres.

### 2.3 O significado de “circulação”

Circulação, por seu turno, é o aspecto dinâmico das “operações” acima descritas. Segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa, é o “ato de circular, curso, trânsito”. Em outras palavras, operação é o que designa o processo de movimentação da mercadoria, com mudança do titular desde a fonte de produção até o consumidor final.

Por esse motivo, e para fins de incidência do ICMS, cumpre aqui distinguirmos a circulação entre física e jurídica.

A primeira, por si só, não é hipótese de incidência do ICMS, pois inexiste “operação” numa simples transferência de mercadoria. Assim, a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Da mesma forma, a Súmula 573 do STF, ao estabelecer que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

Por fim, a hipótese de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento e integrada no seu ativo fixo também não gera a incidência do ICMS, conforme decidiu a Suprema Corte ao declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou a integração no ativo fixo de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento”, contida no artigo 2º, § 1º, II, do Convênio ICM 66/88.

Por sua vez, a “circulação jurídica”, já que a simples mudança da titularidade de mercadoria não é também, por si só, hipótese de incidência do imposto, salvo se ocorrer paralelamente sua tradição, por meio de uma das seguintes formas: (i) real, pela entrega efetiva da mercadoria ao comprador, transferindo-lhe a posse e o domínio; ou (ii) simbólica, pela entrega figurada da mercadoria, ficando o vendedor ou terceiro (armazém-geral ou depósito) com sua posse – opera-se aí a mudança tácita do domínio, mas não da posse, que é indireta do comprador.

Assim, em um contrato de compra e venda mercantil pode haver cláusula mudando a titularidade da mercadoria (circulação jurídica), mas a hipótese de incidência do imposto só ocorrerá quando houver sua tradição, real ou simbólica (circulação física).

Nesse sentido, prescrevem Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>20</sup>:

*“No Direito brasileiro, tanto no Direito Civil, como no Direito Comercial, o contrato de compra e venda – embora perfeito – não transfere a propriedade. É necessário ainda que se dê a tradição, modo comum de se alterar o domínio das coisas móveis. Somente assim a mercadoria circula juridicamente, realizando-se o fato gerador do ICMS. Por isso mesmo, e a Constituição Federal já o diz, a hipótese de incidência do ICMS não é realizar operação mercantil translativa do direito de propriedade, mas é realizar operação de circulação de mercadoria. É mister,*

---

<sup>20</sup> DERZI, Misabel Machado, e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado*, Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 183

*portanto, tanto o ato translativo do domínio como ainda a tradição (a executar o contrato, transferindo a propriedade), para que a mercadoria efetivamente circule.”*

Nestas condições, constata-se que a hipótese de incidência do ICMS só ocorre, portanto, quando há, ainda que em atos e fatos distintos, a circulação física e a circulação jurídica da mercadoria.

#### 2.4 Definição de “mercadorias”

Mercadoria, por seu turno, segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa é “aquilo que é objeto de comércio; aquilo que se comprou e se expôs à venda: o mesmo que mercancia.”

Nos patamares da ciência do Direito, mercadoria é o bem móvel sujeito à mercancia. É, se preferirmos e como vimos acima, objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

Não é qualquer bem móvel, portanto, que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete à mercancia. Em outras palavras, o bem móvel é gênero do qual mercadoria é espécie, de modo que só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, aquele que, integrado ao estoque da empresa, destina-se à venda ou revenda.

Na lição de Roque Antonio Carrazza<sup>21</sup>:

*“Pode-se, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.”*

Como observa Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup>, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica. Assim, um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele o trouxer para sua casa, para seu deleite intelectual. Da mesma forma, uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 43.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 3/331, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

mercadoria, já que, mudando de finalidade, sai da circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Por esse motivo, para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é necessário que tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

Portanto, um bem de uso próprio não é mercadoria. Quando vendido, a terceiro, por seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Afinal, o tributo em tela só incide quando o objeto da operação for uma mercadoria, na acepção técnica aqui revelada.

Situação diversa ocorre quando a geladeira é comprada e revendida por uma loja de eletrodomésticos, pois, nesta hipótese ocorre a operação mercantil, ensejando a incidência do ICMS.

Em outras palavras, o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor pratica um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria. Observe-se que, quando a Constituição aludiu a mercadoria, encampou a definição que já estava perfeitamente desenhada pela lei comercial.

A ninguém deve causar estranheza que assim seja, pois, o Direito Tributário é um Direito de superposição, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos (propriedade, mercadoria, compra e venda, transmissão de direitos imobiliários).

Tanto na vigência da CF/67 como na da CF/88, a materialidade da hipótese de incidência do ICM/ICMS, consiste na realização de operações (negócios mercantis) relativas (concernentes) à circulação (movimentação desde a fonte da produção até o consumidor final com mudança da titularidade) de mercadorias (segundo o sentido que lhes foi emprestado pela Carta Magna).

Tendo ambas se referido expressamente a “mercadorias” para estabelecer competência tributária, não podem a lei nem o intérprete alterar o conteúdo e o alcance do seu conceito, segundo preceitua o artigo 110 do CTN, *in verbis*:

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Assim, eram à época da Constituição Federal de 1967, mercadorias para efeitos de incidência do imposto, conforme construção doutrinária do Direito Comercial, os bens móveis objeto de atividade empresarial. Melhor dizendo, os produzidos ou adquiridos habitualmente com a finalidade de revenda e de lucro.

Nessas condições, todas as mercadorias eram bens, mas nem todos os bens eram mercadorias. Tal distinção foi sufragada pelo Supremo Tribunal Federal quando decidiu que “imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital” (Súmula 570), porque estes não se destinam a revenda, ratificando, aliás, a inteligência que a Corte vinha adotando quanto ao antigo IVC na Súmula 541:

*“O Imposto sobre Vendas e Consignação não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade”.*

Logo, mercadoria, para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se, daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários, pois não é uma matéria sob reserva de lei tributária.

Como se tal não bastasse, mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS, é o que a lei comercial, ao ensejo da promulgação da Carta de 1988, assim considerava. Eventual mudança, neste ponto, não operará efeitos nas hostes do Direito Tributário. Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do legislador nacional alterar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, mediante alteração do conceito de mercadoria para “bem móvel ou imóvel negociado”, que tributassem, por meio de ICMS, também as vendas imobiliárias.

Temos, portanto, que o conceito de mercadoria, no que diz respeito ao ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988.

Há, contudo, quem discorde desta opinião<sup>23</sup>, sob o argumento de que esta definição está ultrapassada. Isso porque, quem valora os bens como mercadorias é aquele que promove

---

<sup>23</sup> BROCKSTEDT, Fernando. *Aspectos e Hipóteses de Incidência do ICM*, Brasília: Rotermund, 1976.

a sua saída ou o seu fornecimento a terceiro, e não quem os adquire. Assim, por exemplo, um vestuário representa para a empresa vendedora uma mercadoria como outra qualquer, mas para o indivíduo comprador consiste num objeto de uso pessoal.

Seja como for, entretanto, fato é que o conceito técnico-jurídico de “mercadorias” evoluiu e continua a evoluir com o tempo, razão pela qual devemos atentar para a lição de Carlos Maximiliano<sup>24</sup>:

*“Ao invés de abandonar um vocábulo clássico e preciso, é preferível esclarecer-lhe a significação, variável com a marcha evolutiva do Direito. Todos os termos técnicos suportam as acepções decorrentes do progresso da Ciência a que se acham ligados.”*

Vê-se, portanto, que a Emenda Constitucional 33/01, espancando dúvidas anteriores, encarregou-se de esclarecer o significado de “bem” ou “mercadoria” quando, ao modificar a redação do artigo 155, § 2º, IX, alínea *a*, dispôs que o imposto incidirá também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior (...), qualquer que seja sua finalidade (...)”.

Também essa própria Lei Complementar entendeu que “bem” destinado ao ativo permanente é “mercadoria” quando dispôs no seu artigo 20, § 5º, sobre “a entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente”.

Está mais do que claro, pois, que “bem” destinado a consumo ou ativo fixo é, em ambas as hipóteses, mercadoria, diminuindo, assim, relevância o “intuito de revenda e de lucro”, que era questão fundamental para diferenciá-los no passado.

Nessas condições, constata-se que cada vez mais a definição de “mercadoria” não é suficiente para fazer incidir o ICMS sobre a hipótese descrita na norma, necessitando, antes de qualquer consideração, da presença de “operação”, “circulação” e de “mercadoria”.

Seja como for, entretanto, qualificado ou não o bem ou mercadoria, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, pela sua 9ª Câmara Cível<sup>25</sup>, decidiu pela submissão de ambos ao ICMS:

*“De feito, ao estabelecer que o imposto incidirá sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se tratar de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, de duas uma: ou a norma constitucional emprega o termo bem como sinônimo de mercadoria – podendo ser substituído por este e até omitido – ou confere ao termo bem um sentido mais amplo, que compreende o de*

<sup>24</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 2.

<sup>25</sup> Apelação nº 225.817-2/7, Rel. Des. Aldo Magalhães, j. 05/05/1994, um. Adcoas nº 144.986, 1994.

*mercadoria. Em qualquer das duas hipóteses resulta claro que a Constituição não pretendeu limitar a incidência do IMCS à importação de coisa que se enquadrasse no conceito restrito de mercadoria.”*

Já a 16ª Câmara Cível<sup>26</sup> do mesmo Tribunal foi enfática ao asseverar que essa “questão foi resolvida” com a nova Constituição Federal:

*“Na verdade, no pretérito muito se discutiu se o produto adquirido na qualidade de ativo fixo do estabelecimento do contribuinte era ou não mercadoria. Todavia, com a vigência da Constituição Federal de 1988, a questão foi resolvida, eis que a letra a, do inciso IX do artigo 155, trata o produto como mercadoria (...).”*

Enquanto isso, a menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

Tanto é mercadoria o gênero alimentício exposto à venda em um supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como ainda, o relógio à venda na relojoaria.

Mercadoria, enfim, é coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização.

No mesmo sentido, é a visão de José Souto Maior Borges<sup>27</sup>:

*“Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório voltando a adquirir, conseqüentemente, essa condição de mercadoria.”*

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as “mercadorias” da produção para o consumo, com fins lucrativos, ou ainda decorrentes da importação, qualquer que seja a sua finalidade. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não pode mais ser cobrado a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o móvel, readquirindo o *status* de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada etc.

<sup>26</sup> Apelação Cível nº 231.607-2, Rel. Des. Pires de Araújo, j. 18/04/1994.

<sup>27</sup> BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. 1ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

Importante lembrar que também não são mercadorias os bens que, adquiridos para integrar o ativo fixo do estabelecimento vêm, tempos depois, quando já não lhe servem, a ser vendidos.

Nessa hipótese, a venda de bens do ativo fixo não é ato de comércio praticado com habitualidade pelo comerciante, industrial ou produtor. Ademais, os bens que integram o ativo fixo não são mercadorias, já que estranhos ao objeto de seu comércio, sobre o que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu serem intributáveis por meio de ICMS as vendas de bens que se encontram fora do objeto mercantil da empresa.

Não obstante isso, é comum encontrarmos não apenas na legislação do ICMS os vocábulos mercadorias ou bens empregados como sinônimos, mas também no Direito do Consumidor e nas alíquotas do ICMS; na legislação complementar; na área aduaneira; na incidência da COFINS; e na legislação do imposto de renda e na Lei das S/A.

#### 2.4.1 Mercadorias ou bens no Direito do Consumidor e nas alíquotas do ICMS

Dispõe a Constituição Federal:

- a) No artigo 150, § 5º: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”;
- b) No artigo 155, § 2º, VII: “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado (...)”.

Trocando-se, no primeiro dispositivo, mercadorias por bens e, no segundo, bens por mercadorias, ver-se-á que ambos os textos continuam com o mesmo sentido. Logo, foram palavras empregadas como sinônimas. Assim, se a Constituição Federal não distinguiu, não cabe ao intérprete distingui-las.

#### 2.4.2 Mercadorias ou bens na legislação complementar

Também a própria Lei Complementar 87/96 usou, nos seus artigos 7º e 11, I, ambos os vocábulos como se fossem sinônimos, ao estabelecer como fato gerador a entrada de mercadorias no regime de substituição tributária e ao definir o local da operação e prestação, respectivamente.

E em seu artigo 20, ao assegurar o direito de crédito, referiu-se à entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao ativo permanente, intuindo-se daí que mercadoria e bem representam exatamente a mesma coisa.

Além disso, não pode o legislador infraconstitucional estabelecer diferença tributária entre bens em razão do seu destino (vocábulo polissêmico que tanto pode significar “em relação ao local”, como também ao “fim ou objeto para que se reserva ou designa alguma coisa; aplicação; emprego”), conforme preceitua o artigo 152 da Constituição Federal:

*“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”*

Nessas condições, para fins dos impostos estaduais, distritais e municipais, inclusive o ICMS, será inconstitucional qualquer distinção que se faça entre bens ou mercadorias em razão de seu destino, seja para ativo fixo, consumo ou revenda.

Tanto é assim que o Convênio 70/90, na antiga condição de lei complementar vicária, *ex vi* do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, dentro do princípio de que o poder de isentar é corolário ao de tributar, exonerou os bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo em operações internas entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ora, essa pseudo-isenção (trata-se, na verdade, de não-incidência pura e simples, ou seja, fato estranho ao campo de incidência do imposto) – exonerando o ICMS que seria devido nessa hipótese – partiu do acertado pressuposto de que tais bens consistem em mercadorias cujas operações são passíveis de tributação pelo ICMS.

### 2.4.3 Mercadorias ou bens na área aduaneira

Já na área aduaneira, as Constituições Federais de 67 e 88, ao deferirem competência impositiva à União para instituir os Impostos de Importação, de Exportação e o Imposto sobre Produtos Industrializados (artigo 21, I, II e V, e artigo 153, I, II e IV, respectivamente), referiram-se a produtos, que são considerados em direito privado como toda utilidade produzida.

Esse termo “produtos” foi traduzido no então Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85, artigos 83 e 84) como mercadorias, nelas compreendidos os bens do ativo fixo (equipamentos, máquinas, veículos etc.). Daí se deduz que assim como bens e mercadorias são sinônimos para o ICMS, o mesmo ocorre com produtos e mercadorias para os impostos aduaneiros, sendo que, em relação a ambos os tributos, os bens destinados ao ativo fixo significam igualmente mercadorias.

Nessa linha de entendimento, o antigo TFR da 1ª Região decidiu inexistir para fins aduaneiros distinção entre bens e mercadorias, como anotou o Juiz Eustáquio Silveira:

*“(...) para efeito do tributo aduaneiro, não se faz distinção entre mercadorias e bens, no sentido que lhes empresta o Direito Comercial, pois que neste se torna necessário conhecer-se a destinação do produto e naquele não. Assim é que até roupas e objetos pessoais do passageiro – que certamente não são mercadorias – podem ser tributados. Sufragando essa tese, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos, no julgamento da AMS 88.128, teve ocasião de afirmar que: “O conceito tributário de mercadorias não corresponde, necessariamente, ao que advém do Direito Comercial: bens que para o importador constituem equipamentos a integrar o ativo fixo da empresa, podem ser também considerados mercadorias, para fins tributários.”*

### 2.4.4 Mercadorias ou bens na incidência da COFINS

Distanciando-se, assim, de vetusto, restrito e ultrapassado conceito de mercadorias atribuído pelos mercantilistas de antanho, aquele que compreendia exclusivamente os bens móveis e semoventes, o mesmo Tribunal, relativamente à contribuição para a Cofins, entendeu de incluir no seu campo de incidência os imóveis:

*“1. O conceito de mercadoria para fins tributários não se restringe às coisas móveis, albergando, também, os imóveis que, tendo valor econômico, possam ser objeto do comércio. 2. Neste sentido, as empresas voltadas para construção e comercialização de imóveis sujeitam-se à incidência da Cofins, seja como prestadora de serviços ou porque vendem mercadorias.”*

Note-se que, nessa hipótese, sendo o conceito de mercadorias apenas doutrinário e econômico, pode o intérprete albergá-lo ou não no Direito Tributário, já que o mesmo deixou de ser utilizado na Constituição Federal para definir a competência impositiva dessa contribuição.

#### 2.4.5 Mercadorias ou bens na legislação do Imposto de renda e na Lei das S/A

Já a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas apóia-se na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), que estabeleceu normas para a elaboração das demonstrações financeiras.

Prescreve em seu artigo 179, IV, que serão classificados no ativo imobilizado:

*“(...) os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.”*

### 3 DEFINIÇÃO DE MERCADORIA NOS DEMAIS RAMOS DA CIÊNCIA DO DIREITO

#### 3.1 Definição de mercadoria no direito comercial

O código comercial de 1850 trouxe em seu artigo 191 a definição de mercadoria, nos seguintes termos:

*“Art. 191. O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. (...) unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.”*

Mercadoria: “res corporales” e “res incorporales”

Pela leitura atenta de tal dispositivo vê-se que o conceito de contrato de compra e venda mercantil abrange uma gama de operações envolvendo a *res corporales* (bens tangíveis) e a *res incorporales* (bens intangíveis), como assim também manifestou Marco Aurélio Greco<sup>28</sup>:

*“Portanto, na sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos (tangíveis) como bens incorpóreos (no sentido de criação do Direito); vale dizer, engloba, em sua plenitude, o universo concebido por Gaio.”*

A propósito dessa questão, também, Guilherme Pereira das Neves (Revista Dialética de Direito Tributário n 74, São Paulo, Dialética, 2001, p. 52), ao comentar aquele comercialista, asseverou que “mercadoria” é “tudo aquilo que corresponder ao objeto de um contrato mercantil, do qual pelo menos uma das partes seja considerada comerciante”, sendo irrelevante “a característica física do bem” para a conceituação como mercadoria, tanto é

<sup>28</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 87.

assim que o artigo 191 do Código Comercial “contém uma enumeração de bens incorpóreos (...), como sujeitos aos contratos mercantis”, ou seja, o que importa é a coisa negociada e sua finalidade/utilidade – a realidade de fato (o negócio mercantil versus o bem em circulação).

Vale mencionar, ainda, o posicionamento de Pêrsio de Oliveira Lima citado por Alcides Jorge Costa em sua renomada obra (ICM na Constituição e na Lei Complementar, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, pp. 95 e 96), que afirmou que “o conceito de mercadoria, para efeito de incidência do ICM, é um pouco mais amplo que o conceito de mercadoria tradicionalmente adotado... o que é indispensável é que o bem esteja em circulação econômica.”

### 3.2 Definição de mercadoria no direito penal

O Código Penal, por sua vez, não trouxe em seu texto a definição de mercadoria. Não obstante isso, prescreve expressamente em seu artigo 155 que a energia elétrica se equipara à coisa móvel, nos seguintes termos:

*“Art. 155. Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:*

*Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (anos) anos, e multa.*

*(...)*

*§ 3º. Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.”*

Da análise desse dispositivo, verifica-se que o Código Penal equiparou a energia elétrica à coisa móvel, para fins de configuração do crime de furto, assim como o artigo 83, I, do Código Civil, que a considera um bem móvel, dotado de valor econômico.

Nesse mesmo sentido, é a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: RT, 2007, p. 1049) ao tratar como mercadoria “qualquer coisa móvel passível de comercialização”.

### 3.3 Conclusão

O atual alcance e extensão das palavras mercadorias e bens no Direito Tributário são, portanto, amplos e difusos, possuindo vários significados, conforma a lei, o tributo e o ângulo enfocado pelo sujeito cognoscente.

Deveras, na materialidade do fato gerador do ICMS, aquelas palavras hão de ser corroboradas pela interpretação sistêmica e teleológica dos dispositivos constitucionais com elas relacionados (art. 150, § 5º; art. 155, II; art. 155, § 2º, VII e IX, alínea *a*). Conseqüentemente, o conceito que lhes foi ofertado pelo Direito Comercial pode não ser mais incondicional e irrestritamente aceito, senão com os temperamentos ditados pela modernidade e pela Constituição Federal.

Com essas considerações, pode-se concluir que são mercadorias ou bens as coisas móveis, materiais ou imateriais, objeto de operações ou negócios, regulados no direito Comercial e Civil, inclusive as importadas, nas diversas fases de sua circulação, sejam quais foram as designações que tiverem (produtos, materiais, artefatos, insumos, matérias-primas, sucatas, embalagens, solventes etc.), adquiridas ou não com habitualidade e intenção de revenda e lucro, e independentemente de sua destinação específica (comercialização, industrialização, ativo permanente, consumo etc.).

## 4 REGRA-MATRIZ DO ICMS SOBRE ENERGIA-ELÉTRICA

### 4.1 Critério material da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica

Antes de ingressarmos na análise do aspecto material da regra-matriz do ICMS sobre energia-elétrica, cumpre repisar a seguinte diretriz já traçada em tópico anterior: consiste o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, ou seja, sua hipótese de incidência, na realização de operações (negócios jurídicos) relativas à circulação de mercadorias ou bens e na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação onerosa.

Quanto ao primeiro fato (realizar operações), deve ser esclarecido que ele não se confunde com “circulação” (movimentação) da mercadoria ou bem, muito menos com sua “saída” (no sentido jurídico), que é o seu aspecto temporal. Tampouco se confunde com a forma de pagamento da operação (se à vista ou a prazo), conforme lição sempre proclamada pelos mais notáveis doutrinadores pátrios, entre os quais:

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino<sup>29</sup>:

*“(...) 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 pessoal, 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.”*

Rubens Gomes de Souza<sup>30</sup>:

*“(...) a ‘operação’ é, mais adequadamente, o fato gerador do imposto, ou seja, a situação material ou jurídica cuja ocorrência o torna devido em cada caso concreto”.*

Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup>:

*“(...) podemos estruturar a regra matriz de incidência do antigo ICM. Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites*

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo, e GIARDINO, Cleber. *Núcleo da Definição Constitucional do ICM*. Revista de Direito Tributário n°s 25/26, São Paulo: RT, 1983, p. 109.

<sup>30</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *IPI – ICM – ISS – um Caso de Conflito*. Revista de Direito Tributário n°s 23/24, São Paulo: RT, p. 41.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 224

*geográficos do Estado, reputando-se acontecido o fato no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento. Conseqüência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado.”*

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>32</sup>:

*“Desde logo, cabe referir, pois, que não existe imposto sobre a circulação de mercadorias. A referência que, nesse sentido, eventualmente possa ser feita no que toca a existência de um imposto sobre a circulação é esdrúxula e decorre, visivelmente, de uma análise apressada das disposições referentes ao tributo. O Texto Constitucional outorga competência aos Estados para tributar, por via de imposto, o comportamento de pessoas consistente no realizar operações relativas à circulação de mercadorias.”*

A incidência do ICMS sobre fatos ou negócios jurídicos deve ser instituída por lei de cada Estado tributante, vedado apelar para ficções, presunções ou equiparações. Muito embora o Direito possa criar suas próprias realidades, como bem observa Roque Antonio Carrazza<sup>33</sup>, há:

*“(…) um limite inafastável para isso: o emprego de ficções, presunções ou equiparações não há de violar direitos constitucionais, como este de as pessoas só poderem ser tributadas, por via do ICMS, quando promoverem operações relativas à circulação de mercadorias”.*

Definido, assim, constitucionalmente o aspecto material do fato gerador do ICMS (realizar operações relativas à circulação de mercadorias ou bens e prestar determinados serviços), passamos a análise do aspecto material da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica.

A produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de energia elétrica também pode suscitar a tributação por via de ICMS, conforme se verifica da regra contida no artigo 155, §§ 2º, X, “b”, e 3º, da Constituição Federal, que assim dispõe:

*“Art. 155.  
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
X - não incidirá:  
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;  
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.*

Ora, se o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados energia elétrica, segue-se, a contrario sensu, que incidirá em outros tipos de operações relativas a

<sup>32</sup> COÊLHO, Sacha Calmon. *Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública*. Textos Seleccionados de Direito Tributário, p. 202.

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 51.

energia elétrica. Aliás, nesse sentido, é a regra do parágrafo 3º, do artigo 155, to texto constitucional, que enfatiza que, sobre as operações com energia elétrica, só poderão incidir ICMS, o imposto de importação e o imposto sobre a exportação.

Em síntese, o ICMS pode alcançar também as operações relativas a energia elétrica, uma vez que a Constituição Federal a tratou como uma mercadoria. Tanto assim o é que o Código Penal Brasileiro, ao tratar do crime de furto, equipara a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico ao bem móvel.

Seguindo a mesma trilha, o artigo 83, I, do Código Civil considera bens móveis, para os fins legais, “as energias que tenham valor econômico”. A legislação do IPI, por sua vez, também tem a energia elétrica na conta de produto industrializado, tanto que a contempla expressamente na Posição 2716.00.00 da Tabela do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 2.092/96.

Partindo deste pressuposto, a energia elétrica adquire, quando colocada no ciclo econômico-produtivo, *status* de mercadoria.

Nos termos da Constituição Federal, o ICMS tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir energia elétrica, de modo que o legislador ordinário – estadual ou distrital, ao instituir este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência todos, alguns ou um destes fatos.

Contudo, a lei que o fizer deverá descrever uma operação jurídica que possibilite o consumo deste tipo de mercadoria. Embora as operações de consumo de energia elétrica tenham sido equiparadas a operações mercantis, elas se revestem de algumas especialidades, que não podem ser ignoradas pelo legislador ordinário.

O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída.

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.

Enfatize-se que este tributo incide sobre a realização de operações relativas à circulação de energia elétrica (que, tornamos a dizer, pelo menos para fins tributários, foi considerada pela Constituição como mercadoria). E tal circulação só pode ser jurídica, não meramente física.

Neste ponto, importante ressaltar que a “saída” da energia-elétrica deve ser entendida não como o momento da simples transposição física de um lugar ou de um estabelecimento para outro, mas como a mudança da sua titularidade, passando de uma pessoa para outra, acoplada, se for o caso, com sua circulação física.

Nestas condições, a simples transferência física que não se constitui em “operação mercantil”, mas sim em fato tributário absolutamente neutro para seu titular, não faz nascer a obrigação tributária do ICMS.

#### 4.2. Critério espacial da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica

Conforme exposto no tópico relativo ao aspecto material da regra-matriz de incidência, verifica-se que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados.

Assim, e por se tratar da transferência jurídica de energia-elétrica, o âmbito de incidência do imposto sobre em outros tipos de operações estará restrito ao Estado em que houver a produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de energia elétrica, caso estas hipóteses estejam previstas na lei ordinária do ente competente.

#### 4.3 Critério temporal da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica

Sobrepensados esses aspectos, desponta a natural necessidade de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.

A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns (especificar), mas, apenas, seu aspecto temporal. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS.

Se a saída da mercadoria fosse realmente a hipótese de incidência do imposto, o comerciante furtado em mercadoria, como frisa Aliomar Baleeiro, teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do fato imponible do ICMS.

Vejamos outro exemplo: um incêndio ameaça destruir o estabelecimento comercial. Para evitar que o fogo consuma as mercadorias, o comerciante, ajudado por seus empregados e por transeuntes, providencia para que elas sejam postas na rua. Houve saída das mercadorias. É devido o ICMS por isso? Parece-nos claro que não.

O Fisco nunca chegou ao absurdo de pretender cobrar o ICMS nestes casos. No entanto, exige o tributo em hipóteses juridicamente idênticas, tal como quando a mercadoria sai do Depósito 1 para o Depósito 2, de um mesmo estabelecimento comercial.

Portanto, a saída das mercadorias de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, bem como a saída da mercadoria para retornar ao estabelecimento (no caso de reparos) não fazem nascer o ICMS, exatamente porque, nestes casos incore operação mercantil, mas simples movimentação física.

Ao buscarmos a etimologia/dicção de saída, os léxicos nos ensinam que movimento diz respeito a: “1. Ato de sair; saimento; 2. Venda, co..., extração...3. Exportação. 4. Lugar por onde se sai. 5. Momento em...”. Plácido e Silva, por sua vez (Vocabulo Jurídico, volume

IV, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 161), diz que saída “*Sair, do latim salire (saltar, deitar-se para fora), entende-se, geralmente, o ato pode onde se sai, ou poder onde se escoam as coisas.*”

Vê-se da definição exposta que saída alcança qualquer situação que possa dar a conotação de movimento e não somente aquelas situações em que esse movimento/saimento esteja ligado a questão puramente física e/ou de forma.

Diante disso, podemos afirmar que o aspecto temporal do imposto estadual (ICMS) está intimamente ligado a operações mercantis em que (via contrato de compra e venda, quando se ajusta a coisa, o preço e o consenso), no mundo fenomênico jurídico-tributário, há necessariamente ingresso de numerário em relação àquele que realiza a alienação da mercadoria, via valor da venda, com a correspondente diminuição em termos de custo dessa mercadoria, tendo como diferença, via de regra, o lucro obtido nessa alienação que irá refletir no patrimônio do alienante.

#### 4.4 Critério pessoal da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica

O critério pessoal, como já mencionado, aponta para os sujeitos da relação jurídica nascida do fato ocorrido no mundo fenomênico, descrito no suposto da norma geral. Em outras palavras, o critério qualifica o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, bem como o sujeito passivo, obrigados a cumprir a exigência.

No caso da energia-elétrica, caso se verifique uma das hipóteses de incidência previstas na lei, figurará o Estado instituidor como titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, por sua vez, o consumidor final como sujeito passivo, obrigado a cumprir a exigência.

Nesse sentido, é a lição de Roque Antonio Carrazza<sup>34</sup>:

*“A distribuidora não é e nem pode vir a ser contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via do ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito*

---

<sup>34</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, p. 243.

*passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, contribuinte de fato.”*

Por esse motivo, verifica-se que o elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma de circulação de energia, sendo apenas meio necessário à prestação do serviço ao consumidor final, este sim sujeito à incidência do ICMS.

#### 4.5 Critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia-elétrica

No âmbito de incidência do ICMS sobre energia-elétrica, a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor. Em outras palavras, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida.

Na lição de Roque Antonio Carrazza<sup>35</sup>, a base de cálculo possível do ICMS incidente sobre energia elétrica é:

*“(...) o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final. Isto corresponde, na dicção do art. 34, § 9º, do ADCT, ao ‘preço então praticado na operação final’.*

Nestas condições, verifica-se que a base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica é o valor da operação sobre o qual decorra a entrega da mercadoria ao consumidor.

---

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, p. 246.

## 5 ASPECTOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO AMAZONAS

O Regulamento do ICMS/AM, aprovado pelo Decreto nº 20.686/99, no que tange à hipótese de incidência do ICMS, assim dispõe:

*“Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

*§ 3º Para efeito da incidência do imposto, considera-se:*

*I – mercadoria: qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive produtos naturais, semoventes e energia elétrica;*

*(...)*

*f) a que importe na produção ou geração de energia elétrica.*

*“Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*§ 3º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída do estabelecimento:*

*II – o consumo ou a integração no ativo permanente de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para industrialização ou comercialização; ”*

Da análise deste dispositivo, verifica-se que o Estado do Amazonas viola a regra constitucional do artigo 155, II, em especial no que tange ao seu critério temporal.

Isso porque, ao considerar ocorrida a hipótese de incidência do ICMS na “saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento de mesmo titular”, está o legislador infraconstitucional ferindo o critério material da norma constitucional, uma vez que esta prevê como hipótese a “realização de operações (negócios jurídicos) relativas à circulação de mercadorias ou bens, na qual ocorra a transferência de titularidade.”

Como já mencionado em tópico próprio, a simples transposição física da energia-elétrica do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para outro, ainda mais de mesmo titular, não configura hipótese de incidência do ICMS, sendo necessária a mudança da sua titularidade, passando de uma pessoa para outra, acoplada, se for o caso, com sua circulação física.

Se a simples saída da mercadoria fosse realmente a hipótese de incidência do imposto, o comerciante furtado em mercadoria teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da

autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do fato imponible do ICMS.

De fato, se um estabelecimento produz em sua unidade hidrelétrica a própria energia-elétrica que será consumida, a simples transferência desta para outro estabelecimento de mesmo titular não configura circulação jurídica, o que afasta a incidência do ICMS nesta hipótese.

Vale dizer, se toda a energia elétrica produzida pela usina hidrelétrica é integralmente consumida no próprio estabelecimento, inexistindo circulação jurídica ou econômica, não há que se falar em incidência de ICMS no caso.

Neste sentido, é a lição de Roque Antonio Carrazza<sup>36</sup>:

*“A Ativação do bem próprio, isto é, a incorporação ao ativo fixo de bem fabricado pelo contribuinte (“autoconsumo”), também não tipifica o fato imponible do ICMS. É que, no caso, não há operação mercantil, pois esta, indiscutivelmente, pressupõe a existência de dois sujeitos de direito: o transmitente e o adquirente. Sobremais, tal bem não é mercadoria.”*

No mesmo sentido, é o magistério de Aroldo Gomes de Mattos<sup>37</sup>:

*“Uma outra questão que restou intocada pela Lei Complementar 87/96 foi a do autoconsumo, que era considerado fato gerador do ICMS pelo Convênio 66/88 (artigo 2º, parágrafo 1º, inciso II) no caso de “integração no ativo fixo de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento. Ora, como é impossível, jurídica e economicamente, alguém realizar operação consigo mesmo, segue-se que tal consumo ou integração não se encarta, à evidência, na hipótese descrita no art. 155, inc. II, da Constituição Federal”*

Corroborando este entendimento, o Estado de Minas Gerais<sup>38</sup> já se manifestou:

*“No RICMS/02 encontram-se previstas as hipóteses de incidência do imposto que deixam caracterizada a circulação de mercadoria, assim entendido sua destinação ao consumo.*

*Considerando-se o disposto no inciso II, § 3º, art. 11 c/c art. 25, ambos da Lei Complementar nº 87/96, a localização do estabelecimento, na seara do ICMS, é referência para determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência, além de se constituir no núcleo de apuração autônoma do imposto, em que débitos e créditos se confrontam.*

*(..)*

*Todavia, no caso em tela, não ocorre saída física da mercadoria, haja vista que, de acordo com as informações trazidas aos autos, o local da geração de energia elétrica e as edificações onde há o consumo de parte dessa energia encontram-se em uma mesma planta e pertencem à mesma pessoa jurídica, formando um estabelecimento único.*

*(...)*

<sup>36</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 129.

<sup>37</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS - Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 150.

<sup>38</sup> Casa de Estudos Tributários, São Paulo: Noeses,

<[http://www.ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/3602\\_MG-28.2010.pdf](http://www.ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/3602_MG-28.2010.pdf)>, 22/10/2011

*Desse modo, o consumo de energia elétrica nas dependências e edificações pertencentes ao mesmo estabelecimento gerador não caracteriza nem mesmo uma circulação jurídica, estando fora do campo de incidência do ICMS, por não configurar fato gerador do imposto”.*

Nestas condições, verifica-se que a posição da SEFAZ-AM<sup>39</sup>, com base no artigo 3º do Decreto nº 20.686/99 afronta a regra constitucional insculpida no artigo 155, II, em especial o critério material da regra-matriz de incidência, uma vez que a simples transferência de energia-elétrica entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não configura hipótese de incidência do ICMS, por inexistir circulação jurídica ou econômica de mercadoria.

### 5.1 Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a não incidência do ICMS sobre a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECEMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.*

*1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)*

*2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*

<sup>39</sup> Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, Resposta à Notificação – DAF nº 06.155/07-3

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à 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;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...)

O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008."

(Recurso Especial nº 1125133 / SP, Primeira Seção, Ministro Relator Luiz Fux, DJe 10/09/2010)

**"TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DA MESMA EMPRESA – NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – PRECEDENTES.**

1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

2. Incidência da Súmula 166/STJ, que determina: "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

3. Precedentes: AgRg no Ag 1.068.651/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.3.2009, DJe 2.4.2009; REsp 772.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 26.4.2007, p. 219. Agravo regimental improvido. "

(AgRg nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.127.106 - RJ Recurso Especial nº 1125133 / SP, Segunda Turma, Ministro Relator Humberto Martins , DJe 06/05/2010)

**"AGRAVO DE INSTRUMENTO – RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – ART. 535 DO CPC – RECURSO DEFICIENTEMENTE FUNDAMENTADO –**

**SÚMULA 284/STF – TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA – SÚMULA 166/STJ – APLICAÇÃO.**

1. O reconhecimento da deficiência do recurso especial quanto à violação dos arts. 458, II (ausência de fundamentação do acórdão recorrido) e 535, II, (omissão do aresto vergastado) do CPC não implicam no não-conhecimento integral do recurso quando este possui outros fundamentos.

2. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é necessário a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Súmula 166/STJ.

3. Agravo regimental não provido.”

(AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.068.651 – SC, Segunda Turma, Ministra Relatora Eliana Calmon, DJe 02/04/2009)

É importante ressaltar que esta C. Corte Superior também já decidiu que na hipótese de transferência de bens do ativo fixo entre estabelecimentos do mesmo titular, não constitui fato gerador do ICMS, *in verbis*:

**“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO FIXO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR (FILIAL E MATRIZ). NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 166, DO CTN. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO NA ESCRITA FISCAL REGULADA POR LEGISLAÇÃO LOCAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE DA FAZENDA ESTADUAL AO CREDITAMENTO EFETUADO PELO CONTRIBUINTE. ACÓRDÃO CALCADO EM INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. APLICAÇÃO.**

1. A configuração da hipótese de incidência do ICMS sobre realização de operações relativas à circulação de mercadorias, reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria (Precedentes: AgRg no REsp 601140/MG, Primeira Turma, DJ de 10.04.2006; AgRg no Ag 642229/MG, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 26.09.2005; e REsp 659569/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 09.05.2005).

2. Deveras, consoante abalizada doutrina, "tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física)", a qual pressupõe "a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria" (Roque Antônio Carraza, in ICMS, 9ª Ed., Malheiros Editores, 2003, São Paulo, pág. 36). Desta sorte, inexistindo mudança da titularidade da mercadoria, a tributação pelo ICMS incoorre.

3. A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que "não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 601140/MG, Primeira Turma, publicado no DJ de 10.04.2006; REsp 659569/RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 09.05.2005; AgRg no Ag 287132/MG, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.12.2000; e REsp 121738/RJ, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.09.1997).

4. In casu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular.

5. Outrossim, a quaestio iuris atinente à alegada ausência de prova da não repercussão do encargo financeiro restou solucionada pela instância ordinária à

luz da interpretação de legislação local, qual seja, a Resolução SEEF 2.455/94 e o Decreto Estadual 2.473/79, revelando-se incabível a via recursal extraordinária para rediscussão da matéria, ante a incidência da Súmula 280/STF: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário".

6. Recurso especial desprovido."

(Recurso Especial 772891/RJ, Relator Luiz Fux, 1ª Turma)

**"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO A OUTRO. MESMO CONTRIBUINTE. SÚMULA 166/STJ. SEGUIMENTO NEGADO.**

1. Não viola os arts. 165, 458, II, e 535, II, do CPC, nem nega prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Súmula 166 do STJ.

3. Recurso especial a que se nega seguimento."

(AgRg no Recurso Especial nº 601140/MG, Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 21/03/2006)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. PRECEDENTES.**

1. Inocorrência do fato gerador da obrigação tributária no simples deslocamento de mercadoria, se não houve circulação econômica para fins de transferência de propriedade. Súmula 166 do STJ.

2. Agravo de regimental desprovido

(AgRg no Ag 642229/MG, Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 13/09/2005)

**TRIBUTÁRIO. ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO. MULTA. LEI MAIS BENÉFICA. ESTADOS DIVERSOS. SÚMULA 166/STJ. APLICAÇÃO DA TR. LEI Nº 8.177/91.**

1. Esta Corte tem entendimento já pacificado acerca da aplicação dos efeitos retroativos de lei mais benéfica, quando ainda não definitivamente julgado o ato, a teor do artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional. Precedentes jurisprudenciais.

2. A Súmula 166 do STJ consagrou a tese de que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

3. "Os índices de junho e julho de 1990 e de março de 1991 devem adequar-se ao posicionamento adotado na Suprema Corte para os meses em que vigoraram os 'Planos Collor I e II'. Assim, devem ser observados o BTNF para junho e julho/90 e a TR para o mês de março/91" (STJ - 1ª Seção, REsp n.º 282.201/AL, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 29.09.2003).

4. Recursos especiais do Estado do Rio Grande do Sul improvidos. Recurso Especial de Eicon - Refrigeração Ltda. provido.

(Resp 659569/RS, Ministro Castro Meira, 2ª Turma, DJ 01/03/2005)

## CONCLUSÕES

1. Para que o sistema tributário nacional não seja abalado pela ânsia da arrecadação fazendária, é fundamental que a escolha da hipótese de incidência pelo legislador infraconstitucional seja feita com observância das regras e princípios insculpidos na Constituição Federal.
2. A hipótese de incidência do ICMS no atual sistema decorre sempre de autorização expressa do texto constitucional, que outorga à lei complementar a competência de fazê-lo, desde que respeite os direitos e garantias individuais, bem como as limitações ao poder de tributar.
3. Da análise do artigo 155, II, da Constituição Federal, concluímos que a hipótese de incidência do ICMS, inclusive sobre energia elétrica, pressupõe a existência de seus três pilares, componentes do aspecto material de sua regra matriz, quais sejam a “operação”, a “circulação” e a “mercadoria. Assim, para que ocorra a hipótese de incidência do ICMS, é necessária a ocorrência desses três pressupostos, de modo que, na ausência de apenas um deles, desconfigurada estará a hipótese de incidência.
4. Em razão disso, atualmente não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar; ou na consignação mercantil, em que o consignante remete a mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco, uma vez que, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte.
5. Para que o Estado não viole direitos e garantias individuais em nome de uma maior arrecadação, há que ser observado um limite para a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte, qual seja o de respeito à norma constitucional, que prevê a necessidade da presença dos três pressupostos caracterizadores da hipótese de incidência do ICMS, quais sejam a “operação”, a “circulação jurídica” e a “mercadoria.
6. Pelo artigo 3º do Decreto nº 20.686/99, a hipótese de incidência do ICMS estará configurada no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda

que para outro estabelecimento de mesmo titular, ou seja, ainda que se caracterize como uma mera saída física de mercadoria.

7. Concluimos, portanto, que o artigo 3º do Decreto nº 20.686/99 é dispositivo inconstitucional, uma vez que cria nova hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica, desconsiderando os pressupostos que compõem o aspecto material contido no artigo 155, II, da Constituição Federal, ferindo, ainda, princípios constitucionais como o da legalidade e da livre iniciativa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. “Competência legislativa supletiva estadual”. *RDP* 62/21 e ss. São Paulo, Ed. RT

\_\_\_\_\_. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 8ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo, Ed. RT, 1966.

ATALIBA, Geraldo, e GIARDINO, Cleber. *Núcleo da Definição Constitucional do ICM*. Revista de Direito Tributário nº 25/26, São Paulo: RT, 1983.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. 1ª ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

BROCKSTEDT, Fernando. *Aspectos e Hipóteses de Incidência do ICM*. Brasília: Rotermund, 1976.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. *ICMS*, 12ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo, Saraiva. 2005.

\_\_\_\_\_. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo, Saraiva. 1991.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3ª ed., Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. “Hipótese de incidência tributária e base de cálculo do ICM”. Cadernos de Pesquisas Tributárias 3. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

\_\_\_\_\_. “O ICMS e as Operações Interestaduais Imunes”, O ICMS e a LC 87/96, São Paulo: Dialética, 1997.

CHIESA, Clélio. ICMS – Sistema Constitucional Tributário, São Paulo: LTr, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública, Textos Seleccionados de Direito Tributário.

\_\_\_\_\_. Sacha Calmon Navarro. “O fato gerador”. *Obrigação Tributária*. São Paulo, Ed. RT, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, e DERZI, Misabel Machado. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 3ª ed., vols. III e IV. Rio de Janeiro, Forense, 1991.

DERZI, Misabel Machado, e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

GIARDINO, Cléber, e ATALIBA, Geraldo: “ICMS na Constituição”. *RDtributário* 57/90 e ss. São Paulo, Ed. RT.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*, São Paulo, Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 19ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2010.

LIMA, Hildebrando de., e BARROSO, Gustavo. *Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa*, 6ª ed., Editora Civilização brasileira, Rio de Janeiro, 1946.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo, Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 62.

MAGALHÃES NORONHA, Edgar de. *Direito Penal*. 5ª ed., 2º vol. São Paulo, Saraiva, 1969.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*, Dialética, São Paulo, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*. 5ª ed., vol. I. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1954.

\_\_\_\_\_. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 8ª ed. São Paulo, Dialética, 2005

MELLO, Celso de. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo: RT, 1968.

MIRANDA, Pontes de. F. C. *Comentários à Constituição de 1967*. 2ª ed., 2ª tir., ts. II e III. São Paulo, Ed. RT, 1973.

NEVES, Guilherme Pereira das. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 74, São Paulo, Dialética, 2001.

NUCCI, Guilherme de Souza Nucci. *Código Penal Comentado*, São Paulo: RT, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Ed. Forense, Rio de Janeiro. 2007.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. RT, São Paulo, 1968.

SOUZA, Rubens Gomes de. *IPI – ICM – ISS – um Caso de Conflito*. *Revista de Direito Tributário* nº 23/24, São Paulo: RT.

VILANOVA, Lourival, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. *Revista dos Tribunais*, 1977.