

dutor, industrial ou comerciante, dizendo que o imposto será calculado sobre o valor declarado pelo dono da mercadoria nos documentos fiscais referentes à operação (art. 17 da Lei estadual n.º 1.165).

O dispositivo serve para revelar que mesmo os atos gratuitos do comerciante, industrial ou produtor sofrem a incidência do imposto sobre circulação da mercadoria, circunstância de que se esqueceu a sentença, como não observou que as exceções, ou os atos não sujeitos à tributação do referido imposto, são especificadamente previstos na lei, e em nenhum deles se enquadra a hipótese ventilada nos autos.

O fato de continuarem as coisas saídas no patrimônio do remetente é tão irrelevante que a lei federal taxa a saída da mercadoria para outro estabelecimento do remetente, dizendo que essa se considera ocorrida no lugar do estabelecimento que remete a mercadoria, em dados momentos.

Ao cogitar da isenção das saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, por exemplo, a lei federal exige, além de que não sejam cobrados do destinatário, que não sejam computados no valor das mercadorias que

“Na verdade a adoção do termo circulação, na nomenclatura do novo imposto valeu para conservar-lhe o mesmo campo do antigo imposto sobre vendas e consignações. Não incide na obrigação tributária a operação que não traduza uma efetiva circulação, compreendido esse vocábulo como significando não o simples deslocamento físico da coisa, mas no seu significado técnico-jurídico, de efetiva transferência do domínio, por efeito de atos de transmissão específicos”.

Essa doutrina da circulação jurídica não peca pela imprecisão, como acontecia com a doutrina da circulação econômica. Todavia, não é menor a sua ilegalidade. Em primeiro lugar, é totalmente equivocado o entendimento de que o ICM e o IVC teriam o mesmo campo de incidência. Para afastar qualquer dúvida, basta comparar o artigo 19 da Constituição Federal de 1946, relativo ao imposto de vendas e consignações, como o artigo 23, II, da atual Constituição, notando-se que a redação desse último remonta à Emenda Constitucional n.º 18:

“Constituição de 1946:

“Art. 19 — Compete aos Estados decretar impostos sobre:

- I — .....
- II — .....
- III — .....
- IV — vendas e consignações realizadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais...”

condicionam e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Dec.-lei n.º 406, de 31-12-1968).

Por aí se vê quão casuística é a legislação do imposto em questão, nas suas disposições a respeito das isenções ou exceções à tributação, as quais não beneficiam a autora.

Rio de Janeiro, 13 de novembro de 1969.

VICENTE FARIA COELHO, Presidente. — CASTRO CERQUEIRA, Relator.  
— IVAN LOPES RIBEIRO.

#### 4.ª Câmara Cível

#### APELAÇÃO CÍVEL N.º 66.528

*Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (Decreto-lei Federal 406). Para a formação do fato gerador desse tributo, é necessária, vinculada ao deslocamento físico da coisa móvel (ou ato a isso equipa-*

“Constituição atual

“Art. 23 — Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I — .....
- II — operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes...”

A completa discrepância entre os dispositivos acima transcritos torna insustentável a tese de que se confundiriam os campos de incidência do IVC e do ICM. Se a novidade que acompanhou o novo tributo fôsse apenas o seu caráter não cumulativo, bastaria acrescentar ao texto do artigo 19, IV, da Constituição de 1946, locução análoga à parte final do artigo 23, II, da atual Carta:

“... e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado”.

É óbvio, pois, que, com a substituição da locução “vendas e consignações”, pela locução “operações relativas à circulação de mercadorias”, pretendeu-se alargar o âmbito de incidência do novo imposto, pela desvinculação de seu fato gerador da compra e venda e da transmissão de propriedade da mercadoria.

Aliás, quanto a esse ponto jamais se levantara qualquer dúvida. A jurisprudência é pacífica. O próprio RUBENS GOMES DE SOUSA assim se pronuncia:

*rável), uma operação de circulação da riqueza. A saída física faz presumir a existência de uma operação dessa espécie e torna exigível o imposto, mas a presunção é juris tantum, admitindo prova negativa de parte do contribuinte. Não é devido o I.C.M. nos empréstimos de equipamento de postos de gasolina, efetuados pelas companhias distribuidoras de petróleo aos seus agentes e revendedores.*

Vistos, relatados e discutidos êstes autos da Apelação Cível n.º 66.528, primeiro apelante o Juízo da 1.ª Vara da Fazenda Pública, de ofício, segundo apelante o Estado da Guanabara e recorrida Esso Brasileira de Petróleo S.A..

Acordam os Juizes da 4.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça, por unanimidade de votos, em negar provimento ao agravo no auto do

“Por ora, pode-se resumir dizendo que o fato gerador do ICM é a saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra, e bem assim o fato dêsse título envolver ou não uma transmissão de propriedade”.

A própria Comissão Elaboradora do Ante-Projeto da Emenda Constitucional n.º 18, em seu relatório ao Ministro da Fazenda, reple o entendimento segundo o qual o campo de incidência do ICM seria o mesmo do IVC, premissa de onde partiu a Egrégia 4a. Câmara para concluir que aquêle primeiro tributo só incidiria quando houvesse transferência de propriedade da mercadoria:

“Essa nova estruturação começa, de acôrdo com uma das diretrizes básicas do sistema projetado, por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação. Em lugar de referir essas duas modalidades, atribui-se ao imposto incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadoria. Essa generalização de sua incidência aproxima êste imposto do federal sobre produtos industrializados (art. 13), que é o atual imposto de consumo com denominação ajustada à sua natureza, e cuja identidade econômica com o atual imposto de vendas e consignações é inegável: ambos são impostos sobre a circulação, distinguindo-se apenas pela característica extrínseca de ser ge-

processo e à apelação, confirmando a douta decisão recorrida, que se incorporará no presente julgado.

A autora, ora recorrida, propôs ação com o fito de anular decisão do Sr. Diretor de Rendas Tributárias do Estado, o qual, respondendo a uma consulta, resolveu ser devido o imposto sobre circulação de mercadorias nos empréstimos que a Supte. faz a revendedores, de equipamentos para a venda de combustíveis e lubrificantes (bombas, tanques, elevadores etc.). Alega a autora que tais instrumentos, adquiridos no mercado interno ou eventualmente importados, não se destinam a revenda; são entregues aos revendedores mediante contrato de comodato, não havendo, portanto, transferência da propriedade, de modo a gerar a obrigação tributária.

O Estado da Guanabara, ao oferecer contestação, impugnou o valor dado à causa e pediu a absolvição de instância, alegando que a autora não exhibira os instrumentos de contrato com os revendedores beneficiados.

No despacho saneador foi ordenado à autora trouxesse aos autos cópia autenticada de um dos contratos de comodato. O Estado, informado, achando que um contrato-tipo não era bastante, que era indis-

nérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo é específica a determinados negócios jurídicos” (*in Reforma Tributária*, Ed. Fundação Getúlio Vargas, página 48).

Acresce que o Dec.-lei n.º 406, como já o fazia a Lei n.º 5.172, prevê expressamente a incidência do imposto em operações em que não se verifica a transferência de propriedade da mercadoria, como é o caso das operações entre dois estabelecimentos do mesmo titular. É óbvio que se o imposto só incidisse quando houvesse transferência de propriedade, não haveria lugar para a presença na lei de tais dispositivos.

Cabe, finalmente, assinalar que a incidência sobre operações que não importam em transferência de propriedade da mercadoria não constitui sequer uma peculiaridade do ICM. Igual fenômeno ocorre com o imposto sobre produtos industrializados (cuja sistemática, no dizer da própria Comissão Elaboradora do Ante-Projeto da Emenda Constitucional n.º 18, é muito assemelhada à do ICM) como se verifica pelo disposto no artigo 22 do respectivo Regulamento, baixado pelo Decreto Federal n.º 61.514/67.

Como se vê, a teoria da circulação jurídica, qualquer que seja o ângulo sob o qual a examinemos, revela-se de patente ilegalidade.

4. Tanto a doutrina da circulação econômica como a da circulação jurídica motivam-se na suposição de que a aplicação ao pé da letra das disposições legais que definem o fato gerador do ICM conduziria a situações absurdas. O acórdão da 4a. Câmara ressalta que se a simples saída física fôsse o bastante para caracterizar o

pensável viessem trasladados de todos os instrumentos de contrato em vigor, agravou no auto do processo.

O agravo não merece provimento. Na sentença, o ilustre Juiz, com propriedade, julgou a ação como declaratória, considerando que o pedido de declaração está insito em cada pedido de condenação. Trata-se de regra processual que não sofre contestação.

Por outro lado, não assiste razão ao recorrente, quando deplora que a sentença tenha decidido sobre direito em tese, solucionando uma questão hipotética. A sentença declaratória foi proferida e será válida para a situação objetiva relatada na inicial e na sentença, devendo prevalecer sempre que o fornecimento se revestir da modalidade gratuita retratada no ato instrumental-tipo. O próprio Estado da Guanabara deixou aliás patente o quanto êsse ato é legítimo, pois sua Diretoria de Rendas não se recusou a solucionar a mesma questão, que a apelada formulou administrativamente, não em termos abstratos, mas exibindo também o teor dos instrumentos que habitualmente retratam suas relações com os revendedores.

A única impropriedade visível, no pedido inicial, portanto, foi obviada pelo julgamento tão somente da parte declaratória.

A sentença ainda merece confirmação, relativamente ao mérito.

---

fato gerador do imposto, seria possível cobrá-lo, a menos que existisse disposição legal em sentido contrário, cada vez, por exemplo, que um veículo saísse do estabelecimento para qualquer tarefa externa.

Ora, *data venia*, não é assim. Efetivamente, existe incidência do imposto em qualquer saída física de mercadoria. Mas nem toda coisa móvel é mercadoria. O veículo a que alude o acórdão da 4a. Câmara não se enquadra no conceito de mercadoria, de sorte a sua saída do estabelecimento em nenhum caso importaria na ocorrência do fato gerador do imposto, independente de existência de disposição legal expressa nesse sentido.

Na realidade, os casos apontados como a incidência abusiva do imposto são, em sua quase totalidade, casos em que a incidência não se configura pela simples razão de a coisa que constitui objeto da operação não se enquadrar no conceito de mercadoria. Parece, assim, que seria oportuno estender um pouco os presentes comentários para investigar o sentido em que a palavra "mercadoria" está empregada na legislação do ICM.

Antes de mais nada, cumpre descartar uma questão preliminar: a palavra "mercadoria" conserva o mesmo sentido quando se passa do direito privado para o direito tributário? A nosso ver a resposta a essa indagação é negativa: a palavra "mercadoria", em direito tributário, tem um sentido diferente daquele em que a emprega o direito privado. E, contra essa conclusão não pode ser in-

Em bom direito, o fornecimento de equipamento, pela autora, aos seus fornecedores, enquanto ocorrer gratuitamente, para mera utilização e com obrigação de restituir, não pode ser incluído entre os fatos geradores da obrigação tributária, do imposto de circulação de mercadorias.

Ao pé da letra, quer pela Lei estadual n.º 1.165, artigo 2.º, quer pela lei federal, Dec.-lei n.º 406, de 31 de dezembro 1968, artigo 1.º, I, o fato gerador do imposto seria a simples saída da mercadoria do estabelecimento produtor ou comercial, a qualquer título. O legislador teria usado da técnica de conceituar a obrigação tributária do modo mais amplo, para, em seguida, reduzir pacientemente a sua área de incidência, através de extensa lista de exceções e isenções. Assim, toda saída física que não se relacionasse entre as exceções taxativas seria tributável.

Mas veremos que não é isso que se dá com a lei em vigor. O que visou o legislador da reforma tributária nacional foi pôr um paradeiro aos excessos ao poder tributador dos Estados, que paulatinamente converteram o antigo imposto de vendas e consignações em um entrave ao desenvolvimento do país e à circulação da sua riqueza. A fúria fiscal tanto e tantas vezes taxava a produção, que ela chegava aos centros consumidores incrivelmente onerada. Daí a preocupação de impedir os abusos, através de relação que inclui até os atos mais óbvios, como o trânsito dos veículos de uso das empresas ou o transporte de mercadorias de armazéns de estocagem para os postos de venda a varejo. Possivelmente

---

vocado o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que prescreve:

“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”.

Com efeito, a tarefa a que nos propomos é a de investigar o sentido em que a palavra “mercadoria” é empregada pelo próprio Código Tributário Nacional e pelos atos normativos posteriores que o modificaram. É óbvio que a regra constante do dispositivo acima transcrito se aplica a todas as legislações federais, estaduais e municipais, que devem se amoldar aos princípios gerais fixados pelo Código Tributário Nacional, que tem a natureza de lei complementar. Mas não tem qualquer sentido pretender que o legislador que editou a aludida norma estivesse, ao fazê-lo, vinculando também a si próprio, pois isso seria inteiramente inócuo. Conclui-se, pois, que o dispositivo transcrito não importa em qualquer restrição à livre interpretação dos aludidos diplomas. Podemos, pois, sem qualquer violação do citado dispositivo, concluir que a palavra “mercadoria”

terá influído ainda, em leis projetadas por economistas e não por técnicos em legislação, ou especialistas em direito fiscal, a nossa invencível vocação para a verbosidade, para a redundância, para a multiplicação de casuísmos.

Na verdade, a adoção do termo "circulação", na nominação do novo impôsto, valeu para conservar-lhe o mesmo campo de incidência do antigo impôsto sôbre vendas mercantis ou vendas e consignações. Não incide na obrigação tributária a operação que não traduza uma efetiva circulação, compreendido êste vocábulo como significando não o simples deslocamento físico da coisa, mas no seu significado técnico-jurídico, de efetiva transferência do domínio, por efeito de atos de transmissão específicos. Valem, como exemplos, a letra de câmbio e a nota promissórias, que são títulos essencialmente destinados à circulação, "vivem circulando e para circular" como anota PAULO J. DA SILVA PINTO (*Direito Cambiário*). Tal circulação não se opera, contudo, pela entrega a estabelecimento bancário ou a procurador, que terá a detenção do título em nome do mandante; só a cessão ou endôso constituem operações de legítima transmissão da letra. O entendimento de que a palavra "circulação" deverá

tem, em direito tributário, um sentido diverso daquele em que é empregada no direito privado.

5. As leis comerciais não contêm uma definição expressa do termo "mercadoria". Vejamos, porém, o que pensa a doutrina a respeito.

Segundo VALDEMAR FERREIRA (*Tratado de Direito Comercial*, pág. 230) "são mercadorias as coisas móveis que se comprem e se vendem, por atacado ou a varejo, nas lojas, armazéns, mercados e feiras, sejam produtos da natureza sejam da indústria na sua variedade imensa."

No mesmo sentido, CARVALHO DE MENDONÇA, para quem "todos os objetos do comércio vendidos ou locados são mercadoria" (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, pág. 29, vol. 5.º, parte 1a.).

DE PLÁCIDO E SILVA, em seu *Dicionário de Tecnologia Jurídica*: "Tênicamente, portanto, sômente se denomina mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante, isto é, para ser revendida".

Desnecessário anotar outros exemplos. As passagens acima transcritas evidenciam que, para que se possa falar em mercadoria em face do direito privado, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos:

- (a) que se trate de uma coisa móvel;
- (b) que o comerciante seja proprietário dessa coisa;
- (c) que o comerciante a possua, não em caráter permanente, mas para revendê-la com intuito de lucro.

ser tomada no seu significado popular, que é tributável qualquer espécie de saída física, desde que não incluída nas exceções, levaria a absurdos que não podem deixar de causar repugnância. Os comerciantes ou industriais estariam obrigados ao impôsto, por exemplo, cada vez que os seus veículos de transporte saíssem da sede da empresa, ainda que vazios, só estando excluídos do pagamento por efeito de uma liberalidade, de uma exceção, que o Estado poderia retirar a qualquer tempo.

Não é possível aplicar a lei reguladora do I. C. M. partindo apenas de suas expressões iniciais. Já dizia São Paulo que *littera occidit, spiritus vivificat*. A interpretação puramente gramatical não é aconselhável, sendo o apêgo às palavras, como observava IHERING, um desses fenômenos que indicam a falta de maturidade. A exegese torna-se mais falha ainda, se se isolam as expressões de um único dispositivo, fazendo *tabula rasa* de todos os demais, do mesmo estatuto ou do conjunto de leis afins.

Os vários processos de interpretação completam-se, na lição de CARLOS MAXIMILIANO, "todos os elementos contribuem para a descoberta da verdade e maior aproximação do ideal da verdadeira justiça" (*Hermenêutica*, n.º 129). Por isso, se não é possível prescindir da interpretação gramatical, cumpre conferir o devido apêgo aos processos lógico e sistemático, assim como recorrer ao elemento histórico.

Dos três elementos acima mencionados, como integrantes do conceito de mercadoria em direito privado, apenas o primeiro foi acolhido pelo direito tributário. Com efeito, para que se possa falar em mercadoria em face do direito tributário, é preciso que se esteja diante de uma coisa, e que essa coisa seja móvel. Isto é óbvio, já que a própria definição dos fatos geradores do impôsto sôbre circulação de mercadorias supõe a mobilidade da coisa que constitui objeto da operação. Os dois outros elementos (que a coisa seja propriedade do comerciante e que se destine a ser revendida) não estão presentes no conceito de mercadoria no direito tributário. De fato, se fôsse preciso, para caracterizar mercadoria, que a coisa pertencesse ao comerciante e se destinasse a ser revendida, não seria possível classificar, como fato gerador do impôsto, operações tendo por objeto coisas não pertencentes ao comerciante. E, no entanto, tais operações são perfeitamente tributáveis. Pode ser tributada pelo ICM, e os Estados efetivamente a tributam (apenas quando tenha caráter interestadual, embora pudessem fazê-lo sempre) a devolução feita por um estabelecimento de coisas móveis pertencentes a terceiros, que lhe haviam sido enviadas para industrialização. Evidentemente, essa tributação não teria cabimento, caso se exigisse, para classificar uma coisa como mercadoria, que ela constituísse propriedade do contribuinte.

Podemos, pois, concluir que, em face do direito tributário, para que se esteja diante de mercadoria, não é preciso que se trate de uma

Na espécie, é certo que as disposições iniciais da lei permitem o entendimento de que o fato gerador do I.C.M. caracteriza-se pelo simples deslocamento físico da coisa móvel: “o imposto tem como fato gerador a saída de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor” (Dec.-lei n.º 406).

Mas o elemento histórico está a recordar que o atual I.C.M. é simples mudança de denominação do antigo imposto de vendas e consignações, desta vez com a preocupação de estruturá-lo sob regras uniformes, imprimindo-lhe uma disciplina obrigatória para todos os estados de federação, notadamente retirando-lhe o vício da cumulatividade. E se a denominação anterior tinha na expressão “vendas e consignações” o traço distintivo predominante, a atual legislação adotou o vocábulo “mercadoria” que reflete a mesma conceituação. Segundo J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, as coisas tomam o nome específico de “mercadoria” quando objeto de uma atividade mercantil, de troca, de circulação econômica.

Por isso, bem assinalou o 1.º Relatório da Comissão de Reforma Tributária, incumbida de elaborar o anteprojeto da nova discriminação constitucional de rendas, que a natureza mercantil do tributo foi preservada, não só pela qualificação dos sujeitos passivos, como pela identificação do termo circulação como sendo a de mercadorias.

No Estado da Guanabara, a Lei n.º 1.165, ao passo que no artigo 2.º, ao definir o fato gerador, diz que a saída da *mercadoria* do estabelecimento está sujeita ao tributo, evita repetir a denominação e fala em

coisa pertencente ao titular do estabelecimento nem tampouco, por via de consequência, que haja objetivo de revenda. Todavia, com essas exclusões, limitamo-nos a constatar que há uma variação no conceito de mercadoria, quando se passa do direito privado, para o direito tributário. É preciso fixar os contornos exatos do conceito, em face do direito tributário.

Verificou-se que o direito tributário não exige, para classificar uma coisa como mercadoria, que ela seja de propriedade de quem a detém. Mas é também certo que o fato gerador do ICM supõe sempre uma transferência na posse da coisa. Dessa constatação resulta que o papel que a propriedade desempenha no conceito de mercadoria no direito privado é desempenhado pela posse no direito tributário. A posse da coisa constitui assim o segundo requisito necessário à configuração do conceito de mercadoria no direito tributário.

O fato gerador do ICM supõe, como vimos, a transferência na posse da coisa, do que resulta que todas as mercadorias devem ser coisas transferíveis. A recíproca, todavia não é verdadeira: há coisas transferíveis que não são mercadorias. Com efeito, tudo aquilo que um comerciante recebe, inclusive as coisas destinadas à utilização permanente em seu estabelecimento, são, pelo menos em po-

*bens móveis* não destinados ao comércio (art. 7.º), quando cuida de excluir a tributação. Deixou claro, portanto, que só a saída de mercadoria, de coisa objeto de operação comercial, constitui fato gerador.

O Decreto-lei Federal n.º 406, à sua vez, logo no § 1.º do artigo 1.º, indica a necessidade de outro componente, indispensável à configuração da obrigação tributária: à saída, equipara a transmissão da propriedade da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento. No artigo 2.º acrescenta outra informação: a saída deve corresponder a uma operação. A mesma idéia permanece no artigo 3.º, ao dispor que não é cumulativo o imposto, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores.

Conclui-se que não é sem propósito que a Const. Federal (art. 23, § 3.º) e o Dec.-lei n.º 406 dão ao imposto a denominação “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”. Não basta a simples saída física. Devem estar presentes os outros elementos do fato gerador, a operação comercial e a circulação econômica.

Razão assistia, portanto, a PAULO CELSO BONILHA, no seu trabalho *Alguns Aspectos do Imposto de Circulação de Mercadorias*, incluído por RUY BARBOSA NOGUEIRA em sua recente obra *Direito Tributário*, 1.ª edição, pág. 311:

“Há mais de um elemento essencial à caracterização do fato gerador do imposto de circulação de mercadorias, que não se resume na simples “saída” destas do estabelecimento, pois é um fato complexo. A nosso

tencial, coisas transferíveis. Todavia, as coisas destinadas à utilização permanente no estabelecimento não se compreendem no conceito de mercadoria, estando, por isso, excluídas do campo de incidência do tributo. Se a simples transferibilidade não é bastante, será então preciso, para caracterizar mercadoria, a efetiva transferência da coisa? A resposta a essa indagação é negativa. Em face do sistema de não-cumulatividade adotado pelo ICM, as mercadorias, tão logo recebidas, geram um crédito para compensação com o imposto devido pelas mercadorias saídas. Portanto, a coisa se caracteriza como mercadoria no momento em que é recebida, o que afasta a possibilidade de se considerar a efetiva transferência como elemento integrante do conceito. Verifica-se, pois, que para compor o conceito de mercadoria em direito tributário é preciso algo mais do que a simples transferibilidade da coisa, e algo menos do que a sua efetiva transferência. Esse ponto intermediário só pode consistir na *destinação da coisa a ser transferida, em vista da natureza das relações existentes entre ela e seu possuidor*. As coisas afetadas por essa destinação, como por exemplo, as que integram o estoque de um comerciante, são classificáveis como mercadorias. As coisas destinadas à utilização permanente no estabelecimento, precisamente por faltar o preenchimento desse requisito, não se clas-

ver, o relêvo dado pela lei a êste evento — a saída da mercadoria do estabelecimento — o foi com a finalidade prática de fixar-se o momento em que se completa, em que se aperfeiçoa o fato gerador, ocasião esta que precisa, no tempo, o nascimento da obrigação tributária”.

Na mesma monografia, o ilustre autor citado recorda a lição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, segundo o qual a Constituição Federal vincula a saída da mercadoria a uma operação relativa a circulação de mercadorias, pois o tributo incide sempre sôbre fenômenos ou relações de economia privada (RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Poder Tributário*, junho de 1965, pág. 354) e ainda RUBENS GOMES DE SOUSA, que acentua a semelhança entre o I.C.M. e o seu antecessor I.V.C. e destaca que “os fatos geradores de ambos são as operações pelas quais a circulação se realiza (*Isenções Fiscais, R.D.A.*, n.º 88/266). De tudo conclui o monografista que, “de maneira alguma, a simples deslocação ou transporte da mercadoria poderá ensejar a incidência do tributo, pois a circulação, como fenômeno econômico, não se confunde com o transporte” (*Direito Tributário*, 1.ª ed., pág. 312).

Está claro que se a mercadoria é transportada, se sai do estabelecimento, sem estar acompanhada de manifestos ou quaisquer outros documentos que comprovem o caráter não econômico do ato, o impôsto torna-se exigível. Diante do fato exterior, que normalmente corresponda

sificam como mercadoria. Eis aí o terceiro requisito com o qual se completa o conceito tributário de mercadoria.

Em razão do exposto podemos formular para o termo “mercadoria”, tal como êle é empregado no direito tributário, a seguinte definição: “mercadorias são as coisas móveis, que se encontram na posse do titular de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, destinando-se a serem por êle transferidas, no estado em que se encontram ou incorporadas a outro produto.”

6. Já se viu que o conceito de mercadoria em direito tributário discrepa do conceito de mercadoria do direito privado por não exigir que a coisa seja de propriedade da pessoa em cujo poder se encontra, nem tampouco que se destine a ser revendida; é bastante para a caracterização de mercadoria no direito tributário a simples posse e que a coisa se destine a ser transferida, importe a transferência em uma venda, ou não.

Disso resulta que certos bens, embora integrando o ativo fixo da empresa para efeitos comerciais e contábeis, e mesmo para fins do disposto no artigo 263 do Regulamento do Impôsto de Renda, podem ser classificadas como mercadoria, para efeito de aplicação da legislação do ICM. É o que acontece, por exemplo, com os equipamentos dados em comodato a que aludem os acórdãos ora comentados. Embora êles não se destinem a serem revendidos, se destinam, contudo, a serem transferidos a terceiros o que é bastante

à operação de circulação, a presunção se estabelece a favor do Fisco. Ao dono de mercadoria é que cabe o ônus, nêsse caso, de comprovar a não ocorrência do fato gerador.

Na espécie, pretende o recorrente, por seu esforçado e competente Procurador, que seja devido o impôsto sôbre o empréstimo, que faz a autora, de bombas e outros equipamentos necessários à venda de gasolina e lubrificantes.

Inicialmente, deve-se acentuar que a autora, empresa distribuidora, é especializada na venda de combustíveis e lubrificantes. Não aufer rendimento com a compra e venda de equipamentos mecânicos, os quais adquire apenas para usar em suas atividades específicas, através de postos de venda próprios ou de concessionários. É óbvio que, quando a lei fala em estabelecimento produtor, fabricante ou comercial, refere-se àqueles estabelecimentos que produzem ou comerciam com a mercadoria sôbre cuja saída vai recair o impôsto. Nenhuma empresa pode se considerar auto-suficiente, de sorte que se verá muitas vezes compelida a comprar, para uso próprio, inúmeros artigos que não constituem o objeto direto de suas operações econômicas. Como a autora, nenhuma empresa

---

para incluí-los no conceito tributário de mercadoria. E, de fato, nenhum dos dois acórdãos teve dúvida de que se tratava realmente de mercadorias.

7. Um outro aspecto relativo à fixação do conceito de mercadoria é o seu caráter relativo. Com efeito, coisa alguma é mercadoria em sentido absoluto, mas apenas e tão somente se considerada sob certo ponto de vista. Uma determinada coisa que, se considerada em relação a determinado sujeito, merece ser classificada como mercadoria, pode não merecer igual classificação se considerada em face de outro sujeito. Tomemos o exemplo de uma máquina. Para o comerciante que a vende, a máquina é uma mercadoria. O mesmo, todavia não ocorre em relação ao industrial que adquire essa máquina para utilização permanente em sua fábrica.

Dessa relatividade do conceito aflora a seguinte questão: quando a lei, ao definir o fato gerador do ICM, emprega a palavra mercadoria, devemos entender mercadoria em relação a que sujeito?

Ao contrário do que possa parecer à primeira vista, não se trata de uma indagação acadêmica, mas de uma questão impregnada de conseqüências práticas. Voltemos ao exemplo do comerciante que vende a máquina ao industrial. Se admitimos que a lei, ao empregar o aludido vocábulo, refere-se a uma coisa que seja mercadoria em relação ao seu adquirente, então a venda da máquina feita pelo comerciante ao industrial não constituiria fato gerador do impôsto, já que, em relação a êste último a máquina não é mercadoria. Todavia, chegaremos a conclusão oposta, se admitirmos que a palavra mercadoria exprime um conceito relacionado, não ao adqui-

pode, notadamente, dispensar a comprar máquinas e utensílios necessários ao exercício de sua atividade especializada, à manipulação de seus produtos, ao seu condicionamento e distribuição.

Além disso, a autora não transmite, não transfere os equipamentos. Os revendedores os recebem a título gratuito, obrigando-se, é óbvio, a operá-los com cuidado e a zelar pela sua conservação, a fim de restituí-los, findo o prazo estipulado.

Obtempera o Estado, por seu ilustrado Procurador, que o contrato celebrado entre a autora e os seus revendedores não é um verdadeiro comodato, consoante se dessume do instrumento de fls. 70/89, pois os comodatários assumem obrigações várias, entre as quais as de comerciar exclusivamente com os produtos distribuídos pela comodante, de permitir a colocação de cartazes de propaganda, o estabelecimento de quantidades mínimas de venda mensal, etc. Essa contraprestação, tendo inequívoco valor econômico, desfigura o contrato.

Realmente, qualquer espécie de compensação recebida pelo comodante transformaria o empréstimo em locação (SERPA LOPES, *Curso de Direito Civil*, vol. 4.º, n.º 615). Contudo, não há razão para caracterizar como *paga* os deveres assumidos pelos concessionários. A obrigação de

---

rente, mas ao vendedor da coisa, ou seja, que, quando a lei usa esse vocábulo esteja se referindo a algo que seja mercadoria em relação ao seu vendedor. Eis pois, a questão.

As operações descritas como fato gerador do ICM envolvem uma circulação da coisa de um para outro sujeito. Conseqüentemente, o problema com que nos defrontamos tem apenas duas soluções possíveis: o conceito de mercadoria está relacionado:

(a) ao sujeito a quem se destina a coisa;

ou

(b) ao sujeito de onde provém a coisa.

Obviamente, a solução correta é a da alínea "b". Se a solução da alínea "a" fôsse correta, seria possível tributar a venda por uma empresa de bens adquiridos para uso permanente, sempre que o adquirente de tais bens tivesse o intuito de revendê-los. A tributação de tais operações, contudo, é notoriamente inadmissível. Assim, conclui-se por exclusão no sentido do acêrto da solução indicada na alínea "b". Como importa para que se configure o fato gerador do ICM, que a coisa seja mercadoria em relação ao sujeito de onde provém e não em relação ao sujeito a quem se destina, resulta plenamente legítima a tributação da importação de bens para se integrarem ao ativo fixo do importador, salvo quando se comprovar que a coisa não seja mercadoria em relação à entidade vendedora sediada no exterior.

ARTHUR J. FAVERET CAVALCANTI  
Procurador do Estado

permitir a propaganda dos produtos pode ser considerada como estatuída em benefício comum; a proibição de vender artigos de outra procedência constitui a essência do contrato, compreendendo-se que as distribuidoras não iriam fornecer os instrumentos de venda para propiciar vantagens aos seus concorrentes. Quanto ao compromisso de vender acima de um determinado limite, o inadimplemento não acarreta a obrigação de qualquer pagamento, mas a rescisão do contrato; trata-se de condição resolútiva e não de compensação pecuniária.

Mas, ainda que se desse razão ao apelante e que se tomasse como oneroso o contrato, a conseqüência não seria a de ter como devido o I.C.M.. Na locação de bens móveis incide o impôsto sobre serviços (Lei estadual n.º 1.165, art. 74, n.º XVI, e Decreto-lei Federal n.º 406, art. 12, n.º XVIII), impôsto êste absorvido na espécie, por força da Constituição, pelo impôsto único sobre combustíveis e lubrificantes (Constituição Federal, art. 21, VIII, e Cód. Tributário, art. 74 e segs.).

Não se aplica à espécie o disposto no artigo 17 da Lei n.º 1.165, que considera devido o I.C.M. nos casos de transferência ou alienação de mercadoria a título gratuito, de vez que não se opera aí a alienação ou a transferência. Nem colhe o argumento, *ad terrorem*, de que o precedente criará uma nova modalidade de sonegação; os instrumentos de fiscalização e os privilégios assegurados ao Fisco conferem-lhe, na atualidade, um poder quase ilimitado. Os artificios engendrados pelos sonegadores, com prodígios de imaginação, são realmente incontáveis. Assim tem sido, desde as idades mais remotas, quando os tributos foram criados. Mas, para combater a sonegação, os recursos e o aparelhamento do Estado têm crescido em maior proporção. Aboliram-se, em favor do Fisco, muitas normas fundamentais para as liberdades democráticas e até mesmo a intimidade do lar vai deixando de ser, para os fiscais, o asilo inviolável. Não pode subsistir, portanto, o temor de que um ato legítimo possa servir de símile para os fraudadores da lei.

De resto, nada mais importa, para a decisão deprecada a êste Tribunal, que verificar se as leis do país autorizam, na espécie, a imposição do "impôsto sobre operações relativas à circulação de mercadorias." E melhor sinal de que impõe-se a resposta negativa está na circunstância de que a locação de móveis, cujos elementos constitutivos a Fazenda Pública sustenta estarem contidos nos empréstimos que faz a apelada, é fato típico gerador de outro impôsto, sobre serviços. Ora, é inadmissível que a lei federal e a estadual incidissem, simultaneamente, sobre a mesma operação. A isso se opõe a Constituição Federal e uma longa tradição do direito tributário. Se acaso, por êrro, isso tivesse acontecido, o Poder Judiciário haveria que optar por um dêles e seria compelido a fazê-lo contra o I.C.M., optando por aquele impôsto em relação ao qual a tipicidade do fato gerador estivesse fora de qualquer dúvida.

Rio de Janeiro, 16 de março de 1970.

OSCAR TENÓRIO, Presidente. — OLAVO TOSTES, Relator. — ELMANO CRUZ.