

O ICM E A IMPORTAÇÃO PARA O ATIVO FIXO

José Maria Rosa Tesheiner (*)

I — HISTÓRICO

A entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento importador passou a constituir fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias com o Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67:

“Art. 3.º — A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, com as alterações introduzidas pelos Atos Complementares n.ºs 27 e 31 e pelo Decreto-Lei n.º 28, de 14 de novembro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Alteração 1.ª — Substitua-se o “caput” do art. 52 pelo seguinte:

Art. 52 — O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, tem como fato gerador:

.....
II — a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, observado o disposto nos § § 6.º e 7.º do art. 58”

Seguiu-se o Ato Complementar n.º 35, de 28-2-67, que acrescentou não incidir o imposto sobre as máquinas, equipamentos e

(*) Coordenador da Unidade de Defesa Judicial e Professor de Direito Judiciário Civil na Faculdade de Direito da U.F.R.G.S.

outros bens de produção, quando importados nas condições e para os fins previstos no art. 14 do Decreto-Lei n.º 37, de 18-11-66 (art. 4.º, alteração 2.ª).

Recuou, porém, o legislador federal e, com o Ato Complementar n.º 36, de 13-3-67, revogou o inciso II do art. 52 do Código Tributário Nacional, isto é, o dispositivo introduzido pelo Ato Complementar n.º 34, que instituía a entrada de bem importado como fato gerador do ICM:

“Art. 8.º — Este Ato entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogados o inciso II, do art. 52 (...) da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (...)”.

Sobreveio o Ato Institucional n.º 5, em 13-12-68 e foi decretado o recesso do Congresso Nacional (Ato Complementar n.º 38, de 13-12-68), ficando o Presidente da República com poderes para legislar sobre todas as matérias.

E legislou-se, então, sobre normas gerais de Direito Financeiro, com o Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, que reintroduziu a entrada de bem importado como fato gerador do ICM (art. 1.º, II) e declarou isentas as entradas de determinados bens de produção (art. 1.º, § 4.º). Nêle se disse:

“Art. 1.º — O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, tem como fato gerador:

.....
II — a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento”.

II — CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI N.º 406, DE 31-12-68

Existente a nova norma legal, contestou-se a sua validade, por vício de forma. Disposições de atos complementares só por ato complementar poderiam ser revogadas. Jamais por decreto-lei.

A objeção é irrelevante. Editado com base no Ato Institucional n.º 5, de 13-12-68, no período de recesso do Congresso Nacional, quando o Presidente da República tinha poderes para

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

legislar sobre todas as matérias, inclusive sobre normas gerais de direito tributário (Ato Complementar n.º 38, de 31-12-68, arts 1.º e 2.º), o Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, tem força de lei complementar (Emenda Constitucional n.º 1, art. 18, § 1.º).

Admitindo-se, para argumentar, a existência do referido vício formal, certo é que o mesmo foi sanado pelo artigo 181 da Emenda Constitucional n.º 1, que aprovou, excluindo de apreciação judicial, os atos de natureza legislativa expedidos com base nos Atos Institucionais e Complementares indicados no seu inciso primeiro, entre êles, os atos do Governo Federal, com base nos Atos Institucionais e nos Atos Complementares e seus efeitos.

III — BITRIBUTAÇÃO

Já no plano da eficácia, contestou-se o disposto no art. 1.º, II, do Decreto-Lei n.º 406, por importar em bitributação.

Antes de mais nada, convém precisar-se o conceito.

Em sentido amplo, bitributação ou “bis in idem” é “qualquer dupla incidência de imposto, isto é, toda dúplice oneração de um mesmo fundo tributável.” (SEABRA FAGUNDES, in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, verbete “Bitributação”).

Em sentido restrito ou técnico, a bitributação supõe competência **concorrente** da União e dos Estados, para a criação de tributo, e regra jurídica excludente da dupla imposição, à semelhança do que se dispunha no art. 21 da Constituição de 1946:

“A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico”.

Só há, pois, bitributação em sentido estrito quando há dupla imposição: por lei federal e estadual, por lei estadual e municipal ou por lei federal e municipal.

Ouçamos a lição de SEABRA FAGUNDES:

“Por bitributação se pode entender, genêricamente, no direito financeiro, qualquer dupla incidência de imposto, isto é, toda dúplice oneração de um mesmo fundo tributável.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1871

.....
Nada mais distante do conceito estrito de bitributação, que se veio a firmar na doutrina, partindo das referências do próprio texto constitucional à competência concorrente, só possível entre a União e Estado, e da prevalência, nos casos de dupla incidência, do impôsto federal.

.....
A palavra, perdidos os foros de cidade, que recebera do direito positivo, está restituída à livre conceituação da doutrina, podendo ser empregada em função de seu sentido gramatical, para exprimir, genêricamente, toda e qualquer dupla imposição tributária, ou, como tendem a fazê-lo os nossos constitucionalistas, no sentido específico com que teve ingresso na nomenclatura do direito pátrio.

.....
É com tal sentido e a êsse ângulo que aqui se procura analisar o fenômeno da bitributação. Para que ocorra bitributação devem somar-se os seguintes elementos:

- a) competência tributária concorrente entre a União e algum Estado;
- b) identidade de pessoas, atividades ou fundos tributáveis;
- c) incidência dos dois impostos sôbre a economia do sujeito passivo, a um mesmo prisma, isto é, gravando-se em um mesmo aspecto e não sob aspectos diversos (SEABRA FAGUNDES, in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, verbete "Bitributação")

A BITRIBUTAÇÃO EM SENTIDO AMPLO NÃO É VEDADA. Claríssima a lição de ALIOMAR BALEEIRO:

"Se a mesma pessoa jurídica de direito público competente para a decretação dum impôsto incorre em "bis in idem" ou na pluritributação, em regra geral, não há problema jurídico, salvo se fôr violado dispositivo constitucional que, por acaso, fixe limite máximo

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

à tributação, como faz a Constituição Federal de 1946, no art. 19, alínea V.

.....
Se um govêrno é competente para exigir um impôsto e não está freado nos limites da sua aplicação senão nalguns casos previstos em Constituições, nada lhe impede de decretá-lo uma ou várias vêzes, segundo as conveniências administrativas ou critérios de técnica fiscal, que lhe pareçam mais adequados. Certo que a cobrança do mesmo impôsto sob diferentes formas e vários momentos pode infringir cânones clássicos de economia e de comodidade. Mas aí há apenas a considerar assuntos de técnica e política financeiras, suscetíveis de crítica parlamentar ou por outros modos de manifestação do pensamento, para compelir o legislador a reformas, sem que seja dado ao contribuinte meios jurisdicionais de evadir-se à tributação incômoda, ou talvez inepta.

.....
Nenhuma restrição, pois, se pode opor à constitucionalidade da tributação dupla ou múltipla, quando exercida com ânimo deliberado e fundamento legal, pelo mesmo govêrno competente."

.....
A opinião de CASTRO NUNES coincide com a de CLODOMIR CARDOSO, ALCANTARA MACHADO, PONTES DE MIRANDA e de outros, segundo expusemos linhas acima.

"Não existe problema constitucional na bitributação, — acrescentou CASTRO NUNES, — porque a bitributação é em si mesma, como disse, questão de política tributária, e por isso é da competência de um órgão político. A bitributação pode ser desejada, procurada, confessada até pelo poder público."

.....
"A dupla tributação, seja por justaposição, seja por superposição, é fato nem sempre evitável, nem sempre condenável, que o mesmo Govêrno não raro exercita para diferentes fins (ALLIX)".

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

Não há porque vedá-la sistematicamente (BALEEIRO, Aliomar. In *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, verbete "Bis in Idem").

Uma vez fixados com precisão os dois conceitos de bitributação, torna-se fácil a solução da dúvida.

Em sentido amplo, há bitributação (ou melhor: pluritributação), na importação de mercadorias estrangeiras, já que incidem o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre circulação de mercadorias. Ocorre, porém, que a bitributação, tomada esta palavra em sentido amplo, não é vedada.

E não se pode, no caso concreto, falar em bitributação em sentido restrito, porque todos os impostos acima referidos incidem por força de lei federal. E, como vimos acima, só há bitributação em sentido estrito, quando pessoas jurídicas diferentes e igualmente competentes (competência concorrente) fazem incidir dois impostos sobre o mesmo suporte fático.

E tanto é certo inexistir norma excludente da bitributação, em sentido amplo, que, na exportação de mercadorias para o exterior, podem incidir (e ninguém se insurge contra isso) os impostos de exportação, de produtos industrializados e de circulação de mercadorias!...

A 1.^a Câmara do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo negou até mesmo a identidade de fato gerador, considerando que o do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, fato anterior e distinto do gerador do imposto sobre circulação de mercadorias, que é o fato da entrada da mesma mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Disse o Relator:

"Não se confunde com o imposto de importação, cujo fato gerador é a entrada do produto estrangeiro no território nacional (José Washington Coelho, Código Tributário Nacional Interpretado, pág. 25, n.º 18). Não há bitributação.

O imposto de importação tem em vista a entrada de mercadoria, no País, ao passo que o ICM visa à circulação da mercadoria, no interior do território nacional (TASP, 1.^a CC, no Ag. Pet. n.º 126.414, julgado em 6-10-69 in *Rev. dos Tribs.*, v. 409, p. 256)".

RCGERS, *Pôrto Alegre*, 1(1): 49-73, 1971

O próprio texto da lei complementar à Constituição (que o é, sem dúvida, o Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, já que estabelece "normas gerais de direito financeiro") nos mostra o quanto andam extraviados os que pretendem excluir a incidência do ICM na importação direta, argumentando com a bitributação. Com efeito, o inciso I do § 5.º do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, admite tranqüilamente que o mesmo fato gerador possa sofrer a incidência concomitante de um imposto federal (IPI) e de um imposto estadual (ICM), ao determinar que o montante do imposto sobre produtos industrializados não integra a base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias, quando a operação constitua **fato gerador de ambos os tributos**.

IV — O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

No plano constitucional, a Revolução de 1964 alargou a competência do Poder Executivo em detrimento do Legislativo; e a da União em detrimento dos Estados. Por vêzes, a linguagem da atual Constituição é a mesma de 1946, mas o significado é diferente; porque diferente a estrutura.

A Emenda Constitucional n.º 1 manteve o princípio de legalidade: "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça". (Constituição de 1946, art. 141, § 34. Constituição de 1967, art. 150, § 29. Emenda Constitucional n.º 1, art. 153, § 29). Alterou-se, porém, o seu sentido.

Se, com o auxílio da História, rompemos o invólucro formal do princípio, vemos que, dentro dêle, se encontra a idéia de que não deve o governo arrecadar impostos, sem o prévio assentimento dos governados. Idéia utópica, enquanto não se concebe o parlamento, capaz de exprimir êsse consentimento como representante da vontade popular.

Por isso, a história do princípio de legalidade é a história do parlamento.

Ao poder do rei, que vinha do alto, que vinha de Deus, se opôs o poder do parlamento, que vinha debaixo, vinha do povo. Essas forças adversas chocaram-se com grande estrépito, arrebatando o poder unipessoal. Fracionou-se o núcleo do Estado, arrebatando-se ao príncipe os poderes de legislar e de julgar. Surgia o princípio da separação dos poderes. Surgia também a lei, como hoje a entendemos: lei, obra do parlamento.

RCGERS, *Pôrto Alegre*, 1(1): 49-73, 1871

A idéia de lei implica na de hierarquia das normas jurídicas. O poder de fazer as leis, o parlamento o recebe de uma lei que, por isso mesmo, lhe é logicamente superior. De outro lado, se é do parlamento o poder de legislar, às suas leis não de se curvar as normas editadas pelo Poder Executivo: os decretos.

Quando se inventa o decreto-lei, norma do Poder Executivo com força de lei, mantém-se essa hierarquia. Ele vai colocar-se ao lado da lei. No mesmo plano que esta. Destrói-se, porém, a idéia da superioridade das normas do parlamento

A lei depende da vontade de muitos. É obra coletiva. O decreto depende da vontade de um só. Não há degrau intermediário entre o uno e o múltiplo. Por isso, o decreto-lei não é um misto de decreto e de lei.

Ele supõe o parlamento, como a sombra supõe a luz. Uma lenta evolução, ou uma súbita revolução, subtraiu do príncipe o poder de legislar. O decreto-lei devolve-lhe esse poder, no todo ou em parte.

O poder de legislar implica no de tributar. Se pertence exclusivamente ao parlamento o poder de legislar, exclusivamente dele é também o de legislar sobre tributos. Daí ser desnecessário o enunciado expresso do princípio de legalidade, nas constituições que, como a de 1946, desconheçam a figura do decreto com força de lei. Se, porém, com o decreto-lei, a Constituição reparte o poder de legislar entre os Poderes Executivo e Legislativo, torna-se necessária a enunciação expressa do princípio, desde que se queira reservar exclusivamente ao parlamento o poder de instituir ou majorar tributos.

A Emenda Constitucional n.º 1 permite, porém, a instituição e majoração de tributos por decreto-lei. (Art. 55, II: "inclusive normas tributárias"). Que resta, então, do princípio de legalidade? Apenas uma exigência de forma: a vedação do simples decreto.

Entre o decreto e a lei há uma diferença substancial: o órgão que produz o decreto não é o órgão produtor da lei. Mas, entre o decreto e o decreto-lei a diferença é puramente formal: o mesmo órgão fala por decretos e por decretos-leis. Apenas o nome é diferente.

Ora, se a diferença é apenas nominal, por que se continua respeitando a distinção? É que a forma, no direito como na re-

ligião, subsiste ao conteúdo. É como o corpo do homem que subsiste à morte do homem. A liturgia permanece, quando já desapareceu a fé.

A Constituição de 1946, a de 1967 e a Emenda Constitucional n.º 1, todas enunciaram expressamente o princípio de legalidade. A de 1946 desnecessariamente, porque desconhecia decretos com força de lei. A de 1967, prevendo o decreto-lei, precisava da enunciação expressa, para lhe subtrair o poder de instituir ou majorar tributos. Esse poder tem o decreto-lei, na de 1969 (Art. 55, II: "inclusive normas tributárias") e, por isso, a solene reafirmação do princípio (Emenda Constitucional n.º 1, art. 153, § 29) é praticamente destituída de significado.

Não há decretos-leis estaduais. Se compete ao Estado a instituição de tributo, somente mediante lei poderá ser instituído. O princípio de legalidade não sofreu, na órbita estadual, o esvaziamento que observamos na federal.

Por que essa disparidade? É que, no tocante aos Estados, a Revolução de 1964 não se preocupou tanto com reforçar os Executivos estaduais, quanto em alargar a competência da União. Afirma-se competir aos Estados instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias (Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, II), mas esta afirmação não é inteiramente verdadeira, como era a afirmação correspondente, constante da Constituição de 1946 (Art. 19, II).

Para que se institua tributo é preciso que se aponte o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota. Ora, quem é contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias diz a lei federal (Decreto-lei 406, de 31-12-68, art. 6.º). Quais são os fatos geradores diz a lei federal (Decreto-Lei 406, de 31-12-68, art. 1.º). Qual é a base de cálculo diz a lei federal (Decreto-Lei 406, de 31-12-68, art. 2.º). Aos Estados resta somente a fixação da alíquota que, porém, deve ser uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e não pode exceder o limite fixado pelo Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República (Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, § 5.º).

Até o dia 30-1-67, os Estados ainda detinham o poder de não exigir o imposto. A lei federal declarava a incidência. Eles podiam isentar. Entretanto, o Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67, revogou todas as isenções, reduções ou favores. E deter-

minou que as futuras isenções do ICM dependeriam, para os Estados e Territórios de cada região geo-econômica, de convênios interestaduais. A Emenda Constitucional n.º 1 repetiu: "as isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas e revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar." (Art. 23, § 6.º).

É preciso que se preste atenção para a mudança de sistema, decorrente da mencionada disposição, principalmente porque, no mais, a linguagem da atual Constituição é semelhante à de 1946. Fenômeno compreensível: se o tom dogmático ou irônico, de reprovação ou de aplauso, carregado de amor ou de ódio, modifica o sentido das palavras, com maior razão modifica-se o significado das expressões de uma constituição, quando se modifica o espírito que as anima.

Declarar as hipóteses de incidência do impôsto estadual sôbre circulação de mercadorias é, hoje, exclusivamente da competência da União, mediante lei complementar (Emenda Constitucional n.º 1, art. 18, § 1.º). Nem as constituições nem as leis estaduais podem contradizê-la. Portanto, se a lei complementar declara a incidência, não podem os Estados declarar a não-incidência. Podem isentar, mas apenas por convênio.

As normas gerais de direito tributário não constituem mera recomendação da União aos Estados e Municípios. Não são normas que necessitem de ser recebidas, para que tenham eficácia. Elas dispensam a aprovação dos órgãos locais. Não são gerais, porque exijam regulamentação que as tornem exequíveis; mas, sim, porque, sem elas, cada Estado teria competência para dispor a respeito, cada Estado teria a sua norma. Com elas, vigem os mesmos preceitos em todo o território nacional, em cada um dos Estados, apesar de se tratar de tributos locais. Por isso, à medida que avançam as normas gerais de direito tributário, recuam as normas locais.

Subordinar-se a eficácia das leis complementares à sua recepção pelos Estados e Municípios importaria em atribuir-lhes o poder de não recebê-las, de não aplicá-las, de dispor contrariamente, por omissão. Seria atribuir-lhes o poder de aceitar a umas e rejeitar a outras, ou de "aprová-las" apenas em parte, construindo cada qual seu sistema peculiar, diverso do modelo da União.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

O Decreto-lei n.º 406, de 31-12-68, editado com base no Ato Institucional n.º 5, de 13-12-68, no período de recesso do Congresso Nacional, quando o Presidente da República tinha poderes para legislar sôbre tódas as matérias, inclusive sôbre normas gerais de direito tributário (Ato Institucional n.º 5, de 13-12-68, art. 2.º, § 1.º. Ato Complementar n.º 38, de 13-12-68, arts. 1.º e 2.º), tem fôrça de lei complementar (Emenda Constitucional n.º 1, art. 18, § 1.º).

Reinstituiu a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento, como fato gerador do ICM (Decreto-Lei 406, de 31-12-68, art. 1.º, inciso II).

Apenas a União podia estabelecer esta nova hipótese de incidência. Era e é vedado aos Estados contradizê-la, declarando a não-incidência. A ausência de lei estadual que repetisse a norma nacional apenas poderia ser interpretada como isenção. Esta, porém, suporia convênio, que não houve. Era, pois, dispensável a lei local.

E, com isso, não se fere o princípio de legalidade que, como vimos, na órbita nacional, tem significado meramente formal.

É que, quando a Constituição afirma que a instituição de tributo depende de lei, evidentemente se refere a lei da pessoa jurídica competente para instituí-lo. Se o tributo dependia de lei federal e por lei federal foi instituído, atendido está o princípio de legalidade (Essa tem sido a orientação da jurisprudência. TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO: 1.ª Câmara Cível, em 6-10-69, no Agravo de Petição n.º 126.414, in Rev. Trib. v. 409, p. 256 e segs.; Pleno, no Prejulgado n.º 127.320, em 3-2-70, in Resenha Tributária, ICM, Jurisprudência, 1970, p. 59 e segs.; 7.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição n.º 130.818, em 11-6-70, in Resenha Tributária, ICM, Jurisprudência, p. 109 e segs.; 4.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição n.º 132.209, in Rev. Tribs., vol. 416, p. 217-19. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: 1.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição n.º 16.081, rel. Desembargador Paulo Barbosa Lessa; 2.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição n.º 16.263, rel. Desembargador Gariibaldi Almeida Wedy; 3.ª Câmara Cível, no Agravo de Petição n.º 16.082, rel. Desembargador Pedro Soares Muñoz.)

Aliás, as normas gerais de direito tributário, salvo disposição em contrário, sempre são cogentes e auto-executáveis. As exce-

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1871

ções são indicadas expressa ou implicitamente pelo legislador federal, como, por exemplo, nos artigos 161, § 1.º (os juros de mora são calculados à taxa de 1%, se a lei não dispuser de modo diverso, norma evidentemente dispositiva) e 170 do Código Tributário Nacional (a lei pode autorizar a compensação, norma simplesmente autorizativa).

Outras exceções, expressamente indicadas, encontram-se nos seguintes artigos do Código Tributário Nacional: 116, 117, 120, 123, 125, 128, 136, 143; 150, § 4.º, 153, 154, 159, 160 e seu parágrafo único; 162, § 1.º; 171, 172, 177, 183, 193, 194 e 205.

V — A IMPORTAÇÃO PARA O ATIVO FIXO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA E FINALÍSTICA

Incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias na entrada de bens destinados ao ativo fixo do importador?

Para resolver a questão, imaginemos um grande estabelecimento (comercial, industrial ou produtor), com dois portões: um nos fundos e outro na frente.

Pelo portão dos fundos entram as mercadorias importadas do exterior. Pelo portão da frente saem. Umam entram e saem como entram (são as mercadorias adquiridas para revender); outras entram e saem transformadas (é o caso das matérias-primas); há, também, as que entram e não saem; ou porque são consumidas no estabelecimento; ou porque entram para ficar: são os bens de capital, destinados a produzir outros bens, que constituem o capital fixo, ou ativo fixo.

No período imediatamente anterior ao Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, as mercadorias importadas do exterior pagavam o ICM, desde que saíssem do estabelecimento do importador. Era o que ocorria com as mercadorias adquiridas para revender. Mas as mercadorias destinadas ao ativo fixo do importador (importação direta) ficavam desoneradas do imposto, porque não se verificava, no território nacional, operação de saída. E apenas a saída era fato gerador do tributo.

O Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, chegou dizendo:

“Art. 1.º — O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

II — a entrada, em estabelecimento, comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento”.

Suponha-se que o dono de nosso hipotético estabelecimento diga a empregado seu: “Vai, e conta todas as mercadorias que entram”. Sem dúvida, para se desincumbir do encargo, este empregado irá postar-se no portão dos fundos, por onde entram as mercadorias.

Posteriormente, o patrão altera a ordem: “Não deves contar todas as mercadorias que entram mas apenas as que entram e saem”. É possível que, durante algum tempo, o empregado continue postado no portão dos fundos, indagando, cada vez que entram mercadorias: “Esta entra para ficar ou para sair?” Logo, porém, compreenderá que, se é para contar apenas as mercadorias que entram e saem, será mais lógico postar-se no portão de saída.

Ora, o legislador federal, que antes ordenava que os Estados se postassem no portão de saída, agora lhes ordena que fiquem no portão de entrada. Por quê? Evidentemente, porque antes queria que se tributassem, das mercadorias importadas, apenas as que depois saíssem do estabelecimento; agora, quer que se tributem todas as mercadorias, sem se preocupar com seu destino ulterior: revenda, aplicação ao ativo fixo, consumo etc..

Foi, portanto, para tributar também os bens destinados ao ativo fixo (ou ao consumo) do estabelecimento, que se modificou o fato gerador do ICM, quanto às mercadorias importadas do exterior.

Por que decidiu o legislador tributar também os bens importados para o ativo fixo?

Em primeiro lugar, porque isso era condição de sobrevivência do comércio importador, onerado pelo ICM, que se encontrava impossibilitado de enfrentar a importação direta, livre deste tributo. Em segundo lugar, para dar igual tratamento às mercadorias nacionais e estrangeiras. (Se aquelas estavam sempre sujeitas ao tributo, por que ficariam desoneradas as estrangeiras, na importação direta?) E, em terceiro lugar, para aumentar a renda dos Estados, sempre carentes de recursos financeiros.

É verdade que a tributação dos bens destinados ao ativo fixo poderia entorpecer o crescimento e a modernização de nosso parque industrial. Disso, porém, não se olvidou o legislador, estabe-

lecendo que a isenção do Imposto de Importação acarreta automática isenção do ICM (Lei Complementar n.º 4, de 2-12-69, art. 1.º, inciso VI). Assim, sempre que o legislador federal quer estimular a importação de determinados bens, isenta-os do Imposto de Importação, ficando, em consequência, os Estados impedidos de cobrar o ICM.

Compare-se esta interpretação que nos mostra um legislador sábio, prevendo as consequências de suas normas, com a interpretação contrária, que distingue onde a lei não distingue e que acaba por nos apresentar um legislador obtuso, a exigir que os Estados se coloquem no portão de entrada das mercadorias para cobrar imposto apenas das mercadorias que saem...

A Lei Complementar n.º 4, de 2-12-69, impede que se exclua do conceito de mercadorias os bens destinados ao ativo fixo. Efectivamente, destinados ao ativo fixo são os bens de capital, como as máquinas destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos. E estas são meramente declaradas isentas (o que supõe a incidência) e, mesmo assim, quando concorram as demais condições constantes do artigo 1.º, inciso IV.

VI — A OBJEÇÃO FUNDADA NO CONCEITO DE MERCADORIA

O bem de capital, isto é, o bem destinado a imobilização ou a integrar o ativo fixo, é mercadoria?

Alega-se que mercadoria é apenas o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante para ser revendida (DE PLÁCIDO E SILVA — Vocabulário Jurídico, 1967, p. 1015); aquilo que se comprou e se expõe à venda (BUARQUE DE HOLLANDA — Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa) e compõe-se o seguinte raciocínio:

No Direito Comercial, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante para ser revendida. Ora, a lei tributária não pode alterar esse conceito (Código Tributário Nacional, art. 110). Logo, também no Direito Tributário a idéia de revenda está insita no conceito de mercadoria e, portanto, o imposto sobre circulação de mercadorias não pode incidir sobre bens destinados a integrar o ativo fixo do adquirente, já que tais bens não constituem mercadorias.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

E, como corolário, se afirma: quando o importador adquire bem de capital, para revendê-lo, configura-se operação de circulação, incidindo o ICM sobre a entrada em seu estabelecimento; mas, na importação direta (para uso próprio), não existe qualquer circulação mercantil. "Por isso não pode a lei determinar que nestes casos o imposto seja devido por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, porque esta entrada não caracteriza qualquer momento de fato gerador ocorrido ou a ocorrer (RUY BARBOSA NOGUEIRA).

MAS É INTEIRAMENTE FALSA A PREMISMA MAIOR DO CITADO SILOGISMO. Na própria legislação comercial não se emprega a palavra "mercadoria" apenas com o sentido restrito de bem adquirido para revenda.

Assim, no Decreto n.º 19.473, de 10-12-30, se diz que "o conhecimento de frete original, emitido por empresas de transporte por água, terra ou ar, prova o recebimento da mercadoria e a obrigação de entregá-la no lugar do destino (art. 1.º; e parece evidente que aí não se cogita a intenção que tenha o destinatário de revendê-la, de consumi-la ou de imobilizá-la.

De mercadorias, com destino amplo de bens móveis, fala o Decreto n.º 1.102, de 21-11-1903, que instituiu regras para o estabelecimento de empresas de armazéns gerais: "Das mercadorias confiadas à sua guarda os armazéns gerais passarão recibo (art. 6.º); no livro de entrada e saída de mercadorias deverão ser anotadas "as consignações em pagamento, as vendas e tôdas as circunstâncias que ocorrerem relativamente às mercadorias depositadas (art. 7.º, 1.ª alínea); não podem os armazéns gerais recusar o depósito, exceto se a mercadoria que se desejar armazenar não fôr tolerada pelo regulamento interno (art. 8.º, § 2.º, letra a). Aos armazéns gerais é vedado exercer o comércio de mercadorias idênticas às que se propõem receber em depósito, e adquirir, para si ou para outrem, mercadorias expostas à venda em seus estabelecimentos, ainda que seja a pretexto de consumo particular (art. 8.º, § 4.º). (Note-se que, neste último passo, fala-se em aquisição de mercadorias para consumo particular, o que é exatamente o oposto de aquisição para revenda)

Na Lei n.º 187, de 15-01-36, ordena-se que a fatura discrimine "as mercadorias vendidas (art. 1.º, § 2.º)", obviamente sem se cogitar da intenção que sobre elas tenha o adquirente.

No Decreto-Lei n.º 32, de 18-11-66 (Código Brasileiro do Ar), se diz que o conhecimento aéreo deve indicar o preço da merca-

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

doria, quando a carga fôr expedida contra pagamento no ato da entrega (art. 91, letra "i") e também aí não se cogita da intenção do destinatário.

Também não adianta afirmar-se que, no caso em exame, o bem importado é mercadoria para o vendedor, mas não o é para o comprador. Mercadoria não é apenas o que se vende. É também o que se compra. "É tudo o que é suscetível de se comprar e vender (HADDAD, Guilherme. In Rep. Enciclopédico do Dir. Brasileiro, verbete "Mercadoria"). Além disso, não há venda sem compra, nem compra sem venda. O contrato é de compra-e-venda e não se pode admitir que seu objeto tenha duas faces, uma voltada para o vendedor e outra para o comprador, constituindo mercadoria para o primeiro, mas não para o segundo.

É de se transcrever a seguinte lição de GUILHERME HADDAD:

"Chamamos mercadoria a tudo o que é suscetível de se comprar e vender.

.....
Quando as coisas entram em atividade mercantil, entram na circulação econômica, tomam o nome específico de mercadoria — *commercium quasi comutatio mercium*.

.....
C. COSAK, por sua vez, declara: "on appelle marchandise toute espèce d'objet mobilier, à la seule exception des valeurs et autres titres". Como vemos, qualquer espécie de objeto móvel com exceção dos valores e títulos de crédito, são mercadorias.

.....
Em nosso Código Comercial Brasileiro a palavra — mercadoria — não tem sentido definido.

Veja-se por exemplo os arts. 10, n.º IV, 33, 200, 201, 273, 446, 816, 874 etc., onde a palavra é empregada sob as mais variadas denominações, como, coisas materiais, corpóreas, moedas, espécie, gênero, fazendas, etc., dando a entender ser tudo quanto seja objeto de mercar (compra e venda), ou mercância (mercadoria). (in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, verbete "Mercadoria")

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

Não se nega que a palavra "mercadoria" possa ser empregada em sentido restrito, como coisa destinada a revenda. O que se nega é que este seja o sentido **único** desta expressão, no Direito Comercial, ou que seja este o sentido tradicional, em nossa legislação tributária.

É amplo o conceito de mercadoria, no Direito Fiscal.

É o "nome **genérico** com que se designa **todo** produto que se compra ou que se vende (LUIZ SOUZA GOMES — Dicionário Econômico e Financeiro, Ed. Civ. Bras., 1966, pág. 150)".

É com o sentido amplo de "bem móvel" que o legislador federal emprega essa palavra, máxime quando legisla sobre Direito Tributário.

Assim, lê-se no Decreto-Lei n.º 37, de 18-11-67, que "o imposto de importação incide sobre **mercadoria estrangeira** e tem como fato gerador sua entrada no território nacional (art. 1.º)", nada importando a intenção de revenda, já que é contribuinte do imposto o importador, "assim considerada **qualquer** pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional (art. 31)"; que a jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro e abrange, como zona primária, quaisquer áreas nas quais se efetuam "**operações de carga e descarga de mercadorias** (art. 33, I)"; que será vendida em leilão a **mercadoria abandonada** (art. 63, a); que, nos leilões aduaneiros, poderão licitar as pessoas naturais," no caso de **mercadoria em unidade ou em quantidade sem destinação comercial** (art. 70, § 1.º); que, "embora declarada **para consumo**, a mercadoria poderá ser recolhida a entreposto... (art. 82, parágrafo único)". Em "mercadoria despachada **para consumo** se fala ainda no art. 23, e é em sentido amplo que se fala em mercadorias ao se tratar da "Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (artigo 155)". E, porque o imposto de importação incide sobre qualquer mercadoria, isto é, sobre qualquer bem, é que as roupas e objetos de uso ou consumo pessoal de passageiros são declarados isentos (art. 13), o que supõe a incidência do imposto.

Para se demonstrar, à saciedade, a improcedência do argumento, basta atentar-se para o seguinte:

SE NO CONCEITO DE MERCADORIA ESTIVESSE ÍNSITA A INTENÇÃO DE REVENDA, O IMPÓSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NÃO PODERIA INCIDIR SOBRE AS VENDAS DIRETAS DO PRODUTOR AO CONSUMIDOR...

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

E jamais se pôs em dúvida, por exemplo, a incidência desse tributo nas vendas de pão, a varejo, efetuadas pelo próprio panificador, embora o comprador adquira o produto para consumo próprio, e não para revenda...

SE A LEI TRIBUTÁRIA COGITASSE DA INTENÇÃO DE REVENDA, POR PARTE DO DESTINATÁRIO, O IMPÔSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS JAMAIS PODERIA INCIDIR SOBRE A DERRADEIRA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO: A SAÍDA PARA O CONSUMIDOR OU USUÁRIO. TÓDAS AS OPERAÇÕES SERIAM TRIBUTÁVEIS, MENOS A ÚLTIMA!

Na verdade, para que incida o impôsto sôbre circulação de mercadorias basta que o objeto da operação de circulação tenha as características econômicas de "bem", isto é, que seja suscetível de avaliação em dinheiro e possa satisfazer necessidades humanas. E que seja móvel, de existência material, excluídos, pois, os serviços, bens econômicos imateriais, salvo se incorporados ao bem material. Por isso mesmo:

Contribuinte do ICM não é apenas o comerciante. É também o industrial ou produtor. E tanto não importa a intenção de revenda que jamais se pôs em dúvida a incidência desse impôsto sôbre as vendas do industrial ou produtor ao consumidor.

E são contribuintes do ICM os órgãos da administração pública, ainda quando vendam mercadorias que produzirem para compradores de determinada categoria profissional ou funcional (Decreto-Lei n.º 406, art. 6.º, III), por exemplo, a venda de produtos farmacêuticos produzidos pelo Estado para consumo exclusivo de seus funcionários.

Observe-se, ainda, que nem sequer teria alcance prático o disposto no art. 1.º, inciso II, do Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, se fossem excluídas as mercadorias destinadas a consumo ou imobilização. É que as mercadorias importadas para revenda pagarão, de qualquer modo, o ICM, por ocasião da saída posterior...

VII — A OBJEÇÃO FUNDADA NO CONCEITO DE CIRCULAÇÃO

A importação de bens para o ativo fixo não constitui operação de circulação de mercadorias, eis aí a afirmação que se ouve, em tom mais ou menos dogmático, sem se precisar em que consiste, afinal, o fenômeno da circulação.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

E se completa: a lei pode tributar a entrada de bens importados apenas quando previsível a ocorrência de futura operação de circulação, o que não ocorre quanto aos destinados ao ativo fixo.

Ora, a venda do produtor ao consumidor constitui operação de circulação de mercadorias. Isto é pacífico. Por que, então, não haveria circulação na venda do produtor, estabelecido no estrangeiro, ao produtor ou industrial estabelecido no Brasil?

Para que se configure operação de circulação, é preciso que transmitente e adquirente estejam ambos estabelecidos no Brasil? Não. Tanto assim que a própria Constituição Federal declara incidir o ICM sôbre as operações de exportação de produtos não industrializados... (Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, § 7.º).

Se a exportação de produto brasileiro destinado ao ativo fixo do importador estrangeiro constitui operação de circulação, por que não se configuraria operação de circulação na hipótese inversa?

Na verdade, há operação de circulação sempre que se transfere a posse ou a propriedade de bem móvel, na linha que une os dois pontos extremos do produtor ou industrial ao consumidor ou usuário. Não se exige que exista o ponto intermediário, que é o comerciante. Tampouco se encontra presente qualquer requisito quanto ao território, nacional ou estrangeiro, em que se encontrem os pontos extremos de cada etapa da circulação.

A venda do produtor, industrial ou comerciante estrangeiro ao importador brasileiro constitui, inequivocamente, etapa da circulação do bem importado. Etapa final, se aplicado o bem ao ativo fixo do estabelecimento importador. De qualquer forma, porém, configura-se operação de circulação, porque nem a Constituição, nem a Lei excluem da incidência do ICM a etapa final.

E basta que se realize no território nacional a saída ou a entrada do bem, para que possa ser alcançada pela lei brasileira.

(Sôbre o conceito de circulação vejam-se: RAMOS, José Nabantino, ICM e IPI — Fato Gerador e Circulação, in Revista de Direito Público, v. 11, p. 109-17; VIDIGAL, Geraldo de Camargo. Sistemática Constitucional do ICM, in Revista de Direito Público, v. 11, p. 100-8, e os autôres ali citados)

E não é difícil descobrir o preconceito inconsciente que se encontra por detrás da afirmação de que a entrada de bem desti-

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

nado ao ativo fixo não constitui operação de circulação. O ICM substituto do imposto sobre vendas e consignações, somente pode incidir sobre a venda e a consignação, isto é, sobre a saída de mercadoria. Não pode incidir sobre a entrada. É verdade que a lei diz o contrário... Exijamos, portanto, pelo menos a previsão de uma saída posterior... (Eis aí o pressuposto inconfessado e inconfessável da objeção)

VIII — A OBJEÇÃO FUNDADA NA EVENTUALIDADE DA OPERAÇÃO

Decidiu o Colendo Supremo Tribunal Federal que o ICM não incide na saída de veículos usados, porque “o ato não se insere na atividade profissional do vendedor”; porque “não há a habitualidade da operação”. (RE 68.353, julgado em 25-9-70, 2.^a Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, in Rev. Trim. de Jurisp., v. 54, p. 761)

Ora, se o ICM não incide sobre as operações eventuais, pouco incide sobre a importação de bens para o ativo fixo. Eis aí o argumento, inatacável do ponto de vista lógico, lançado originalmente pelo Desembargador Paulo Barbosa Lessa, em 22-6-71 (TJRS, 1.^a CC, no Ag. Pet. n.º 16.081).

Entretanto, ninguém poderá negar que essa conclusão torna absolutamente supérflua, inútil e despida de significado a tributação de bens importados por ocasião da entrada no estabelecimento importador (Ver retro, n.º V).

Se devem ser tributados somente os bens importados que sairão do estabelecimento importador, para que tributá-los por ocasião da entrada? Por que excepcionou o legislador a regra tradicional, que é a tributação por ocasião da saída?

Sem dúvida, contribuinte do ICM é o comerciante. Portanto, pessoa que pratique atos de comércio, com **habitualidade**. Também se caracterizam as figuras do produtor e do industrial, também contribuintes do ICM, sem o requisito da habitualidade.

Isto, porém, não quer dizer que o ICM não possa incidir sobre operações eventuais. Se o comerciante de bebidas, excepcionalmente, compra e vende feijão, incide o ICM sobre a saída deste. Se o produtor de trigo, eventualmente, produz e vende milho, o ICM incide sobre esta operação. Se o fabricante de engradados, ocasionalmente, fabrica e vende cadeiras, incide o ICM.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

Admita-se, porém, para argumentar, que o imposto sobre circulação de mercadorias não incida sobre a saída eventual. Se assim é, tem-se de concluir que o Decreto-lei n.º 406, art. 1.º, inciso II, dispondo sobre a **entrada** de bens importados, contém exceção à regra geral da habitualidade, porque sem a incidência sobre a operação eventual, que é a importação de bens para o ativo fixo, a norma nem sequer teria sentido.

IX — A IMPOSSIBILIDADE DE REPERCUSSÃO DO TRIBUTO

Assentadas na premissa da impossibilidade da repercussão do imposto incidente sobre a entrada de bens importados do exterior, quando destinados ao ativo fixo do estabelecimento importador, aduziram-se duas objeções, essencialmente idênticas:

- a) o ICM é devido por contribuinte “de jure” e não por contribuinte de fato;
- b) na importação de bens destinados ao ativo fixo, o importador age na condição de usuário ou consumidor, e não na de comerciante, industrial ou produtor.

Repercussão, todavia, pode existir. Se as condições do mercado permitirem, o importador incluirá no custo das mercadorias que vender, o preço pelo qual adquiriu os bens de capital necessários para produzi-las, inclusive o ICM incidente sobre a importação.

De outro lado, a impossibilidade da repercussão não exclui a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias. Pode ocorrer que a incidência do ICM diminua o lucro do industrial, comerciante ou produtor em percentagem igual à alíquota do imposto, dada a existência de condições, no mercado, que não permitam a majoração do preço. Não haverá repercussão. O contribuinte “de jure” será, também, o contribuinte de fato. É evidente, porém, que nem por isso se tornará indevido o imposto.

Nem se pode dizer que o comerciante, industrial ou produtor, ao importar bens para o ativo fixo, deixe de se apresentar nessa condição. Pelo contrário, o ato de aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando praticado por comerciante, é havido, pela Doutrina, como **ato de comércio por conexão**.

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1871

“Entre os actos de commercio por dependência ou conexão, que tanto têm concorrido para a extensão do direito commercial, pois dá colorido e caracter mercantil a actos civis, temos:

a) A compra e venda e a permuta de objectos móveis necessários para a instalação do estabelecimento commercial ou exploração do commercio, como armaria, mobília, vitrina, móveis para embelezamento ou reparação.

c) A aquisição ou reparo de machinas e seus utensílios, aparelhos e instrumentos necessários ao desempenho da profissão commercial”.

(MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de Direito Commercial Brasileiro*, 3.^a ed., Rio, Freitas Bastos, 1937, v. I, p. 510, n.º 366; V. FERREIRA, Waldemar. *Instituições de Direito Commercial*, 5.^a ed., São Paulo, Limonad, 1956, v. I, t. I, p. 160;

MARTINS, Francisco. *Curso de Direito Commercial*, 2.^a ed., Forense, Rio, 1958, p. 78).

X — O PROBLEMA À LUZ DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Maior consistência parece ter o argumento fundado no art. 3.º da Lei Estadual n.º 5.373, de 27-12-66. Efetivamente, aí se declara que “não se consideram mercadorias as máquinas, veículos, móveis, utensílios e outros bens aplicados à instalação ou ao funcionamento do estabelecimento, constituintes normais do ativo fixo”.

Não cabe, porém, ao legislador estadual definir o que seja “mercadoria”. Trata-se de vocábulo utilizado pela Constituição Federal (Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, II), cujo significado, portanto, não pode ser ampliado nem restringido pelo legislador ordinário. Muito menos, pelo legislador ordinário estadual.

O citado dispositivo legal tinha, porém, e ainda tem, sua razão de ser. Na verdade, não quis a legislação estadual definir

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1971

“mercadoria”, mas estabelecer a norma de que o bem aplicado ao ativo fixo não gera crédito fiscal.

É que, dentro da sistemática do ICM, o crédito fiscal supõe a existência da saída posterior tributável. Se o bem é imobilizado, não haverá nova saída e, portanto, não pode subsistir o crédito fiscal, impondo-se o seu estôrno.

E foi para excluir o crédito fiscal, nessa hipótese, que se estatuiu a regra em exame.

Isto, porém, ocorreu antes do Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67 (art. 3.º) e do Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68 (art. 1.º, inciso II).

Desde o momento em que norma federal estabeleceu a incidência do ICM sôbre a entrada de mercadorias importadas, surgiu incompatibilidade, real ou aparente, entre a legislação da União e a do Estado.

Afasta-se essa incompatibilidade, se real, afirmando-se a derrogação da norma estadual; se aparente, pela interpretação: sômente depois de a entrada haver gerado a obrigação tributária, ao se proceder à imobilização, é que a mercadoria perde essa natureza (ponto de vista do Estado).

Mas, qualquer que seja a via escolhida para se afastar a incompatibilidade entre a legislação federal e a norma estadual, o certo é que se deve dar prevalência àquela.

E O QUE É INEGLAVEL É QUE, NOS TÊRMOS DA LEGISLAÇÃO FEDERAL, O IMPÔSTO SÔBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS INCIDE SÔBRE A ENTRADA DE BENS IMPORTADOS, AINDA QUE DESTINADOS À IMOBILIZAÇÃO.

Como já se observou, a entrada de mercadorias estrangeiras no estabelecimento importador passou a constituir fato gerador do ICM com o Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67 (art. 3.º). Ora, em seu art. 10.º, declarou-se não incidir o impôsto sôbre a importação de determinados bens de produção, observadas determinadas condições. Implicitamente declarou-se, portanto, a incidência sôbre bens de capital, nos demais casos.

O Ato Complementar n.º 35, de 28-2-67 (art. 4.º), acrescentou não incidir o impôsto sôbre as máquinas, equipamentos e outros bens de produção, quando importados nas condições e para os

RCGERS, Pôrto Alegre, 1(1): 49-73, 1871

fins previstos no art. 14 do Decreto-Lei n.º 37, de 18-11-66 (alteração 2.ª). Manteve-se, pois, a regra geral da incidência do ICM sobre a entrada de bens de capital.

Finalmente, o Decreto-Lei n.º 406, de 31-12-68, reintroduzindo a entrada de bens importados como fato gerador do ICM, declarou isentas as entradas de determinados bens de produção (art. 1.º, § 4.º). Pela terceira vez, portanto, vemos o legislador afirmar a regra geral da incidência do imposto sobre a importação de bens de capital, já que a outorga de isenção supõe a incidência.

Ora, se o legislador federal declara a incidência, não pode o legislador estadual declarar a não-incidência.

Poderia isentar? Não, face ao disposto no Ato Complementar n.º 34 e também face à regra constante da Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, § 6.º:

“A partir de 1.º de março de 1967, são revogadas para todos os efeitos legais, quaisquer disposições de leis, decretos e outros atos que tenham outorgado ou venham a outorgar isenções e outros favores fiscais, relativamente aos impostos sobre vendas e consignações e sobre circulação de mercadorias, não previstos nos convênios e protocolos a que se refere o artigo anterior ou nos já celebrados em conformidade com o que nele se dispõe (Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67, artigo 2.º)”.

“As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas e revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar (Emenda Constitucional n.º 1, art. 23, § 6.º)”.

Na realidade, o conflito é apenas aparente. A norma estadual não diz que não se consideram mercadorias os bens destinados à imobilização. Diz que não se consideram mercadorias os bens aplicados à instalação ou ao funcionamento do estabelecimento, constituintes normais do ativo fixo.

Portanto, somente depois de imobilizados é que deixam de ser mercadorias.

Assim como os tijolos destinados à construção constituem bem móveis, tornando-se imóveis quando aplicados à construção, readquirindo a condição de móveis, após a demolição; assim os bens destinados ao ativo fixo constituem mercadorias; perdem essa condição quando imobilizados e a readquirem, se reintroduzidos no processo circulatório.

Dê-se à norma estadual seu exato entendimento e logo se desfaz o aparente conflito.