

REGIME JURÍDICO DOS ARMAZÉNS GERAIS PERANTE O ICMS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Para deslinde do regime jurídico-tributário dos armazéns gerais mister se faz tecer algumas considerações preliminares sobre sua natureza jurídica e sua função de neutralidade, por serem depositários de bens de terceiros, no que concerne ao pretérito ICM, assim como perante o ICMS, sempre que a operação relativa seja de circulação de mercadorias e não de prestação de serviços⁽¹⁾.

De início, deve-se rememorar que o § 8º do artigo 34 do ADCT, assim redigido:

“Se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”,

é suficientemente claro a preservar o Decreto-lei 406/68 no que o ICMS não foi alterado pela Constituição, apenas permitindo que, por “Convênio”, se fizesse a instituição de normas gerais não tratadas por aquele diploma, com eficácia de complementar, não obstante veiculado como decreto-lei⁽²⁾.

Com efeito, a dicção: — *“Se ... não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o artigo 155 inciso I letra b ...”*, demonstra que apenas caberia a precária e provisória produção legislativa por Secretários do que fosse necessário à *instituição do ICMS*, isto é da sua parte nova, visto que na parte inalterada *já tinha sido instituído* e estava regulado pelo D.L. 406/68⁽³⁾.

Como se percebe, foi reduzida a sabedoria do constituinte, visto que autorizar Secretários da Fazenda, que necessitam gerar recursos e que nem sempre trilham com perícia os terrenos da constitucionalidade, a produzir lei

complementar, que apenas o Congresso Nacional pode preparar com “quorum qualificado” (maioria absoluta), não é o caminho mais razoável. De qualquer forma, alguma sabedoria demonstrou, ao restringir o campo de atuação do constituinte exclusivamente à parte do ICMS a ser “*instituída*” e não àquela já instituída. Em outras palavras, não outorgou o constituinte o direito de “alterar” aquilo que já fora *instituído* no ICMS, mas apenas de instituir aquilo que ainda não fora criado⁽⁴⁾.

Esta é a razão pela qual a unanimidade dos doutrinadores pátrios entendeu que o “Convênio 66/88”, na parte em que alterou o Decreto-lei 406/68, é de manifesta inconstitucionalidade. Macula a Constituição. Fere a lei maior. Carrega o vício maior de uma norma que é a sua desconformidade com a Carta Suprema.

Por outro lado, é também pacífico na doutrina e na jurisprudência que a lei ordinária não pode alterar, modificar e acrescentar princípio que agridam outros veiculados ou pela norma constitucional, ou pela lei complementar.

A lei complementar é, de rigor, no que diz respeito às normas gerais, a “longa manus” da Constituição. Como seu próprio nome sinaliza, explícita, esclarece, desventra o que implícito está na lei suprema, sem, todavia, alterar seu conteúdo, princípios e estrutura. Complementar, na linguagem de clareza “canutiana”, é aperfeiçoar, dando o perfil definitivo, sem alterar a estrutura do complementado. E a função da lei complementar, enquanto veiculadora de normas gerais, é complementar a Constituição, sem alterá-la⁽⁵⁾.

Por esta razão, aqueles que entendem haver esferas de atuação diferenciadas e autônomas entre a lei complementar e ordinária, mas não hierarquia, pecam, a meu ver, ao não dar a devida relevância ao fato de que a lei complementar, quando alterada, influi sobre a lei ordinária dependente, podendo implicar sua alteração, não sofrendo, em sua esfera, todavia, qualquer impacto da legislação ordinária. Se a lei ordinária, ao explicitar normas gerais veiculadas pela lei complementar, cuidar de forma conflitante com a lei complementar, prevalecerão os princípios desta e não da lei ordinária. A recíproca, todavia, não é verdadeira. Alteração de lei complementar, que seja hospedável pela Constituição, implicará a alteração da lei ordinária dependente⁽⁶⁾.

Tais considerações eu as faço na medida em que não só os armazéns gerais foram tratados como instituição neutra — nem como contribuinte, nem como substituto tributário — no D.L. 406/68, como esse diploma não permite que a lei ordinária os transforme em contribuinte ou responsáveis, como ocorre com a legislação de São Paulo (tanto no artigo 11-A da lei 440/74 quanto no artigo 9º, I, “a” da Lei 6374/89), com redação idêntica:

“Art. 11-A. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido: I — os armazéns gerais e os depositários a qualquer título: a) na saída de mercadorias depositadas por contribuintes de outro Estado;”

“Art. 9º. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido: I. o armazém geral e o depositário a qualquer título: a) na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado ou do Distrito Federal”⁽⁷⁾.

Ao dar, a lei ordinária paulista, à luz do direito anterior, aos armazéns gerais o “status” de contribuinte substituto, conformou-lhe função não adotada nem pela lei complementar de regência geral, nem admitida pela lei comercial que criou os armazéns gerais. De rigor, o perfil plasmado pela lei ordinária feriu conceitos próprios de Direito Privado, o que é proibido pelos artigos 109 e 110 do CTN assim redigidos:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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”⁽⁸⁾.

Ora, se a legislação tributária ordinária não pode nem mudar a lei complementar, nem alterar conceitos, princípios e normas do direito privado, não há como pretender que os artigos da legislação ordinária infraconstitucional sejam constitucionais, à luz do D.L. 406/68, visto que não são, os armazéns gerais, contribuintes nem substitutos para operações de mero depósito, não podendo ser autuados por responsabilidade tributária de terceiros, isto é, por operações relativas à circulação de mercadorias de responsabilidade de terceiros.

O artigo retro-enunciado da pretérita legislação estadual já era inconstitucional por criar sujeito passivo da relação tributária inexistente na lei complementar (ou com eficácia de) e, portanto, inexistente no universo tributário.

Acrescente-se que, no caso dos armazéns gerais, nítida é a existência de contribuinte de Direito, isto é, as empresas que depositam mercadorias, únicas responsáveis pelo ICM pretérito e ICMS, lembrando-se de que sua responsabilidade, no caos, é originária — e não por substituição — hipótese prevista nos artigos 128 a 135 do CTN⁽⁹⁾.

Em 1978, coordenei o *III Simpósio Nacional de Direito Tributário* do Centro de Extensão Universitária, dedicado ao tema “O fato gerado do ICMS”.

Colaboraram para o Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, que serviu de base para o certame e editado pela Resenha Tributária, os seguintes autores Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara, Zelmo Denari e Cleber Giardino.

À questão nº 5:

“5) A transmissão de propriedade de mercadoria depositada em armazém geral, sem deslocação física, caracteriza hipótese de “circulação”, tal como definida no artigo 23, II da Constituição Federal?”

responderam as comissões o seguinte:

“Comissão I (1a. posição) — Como a transmissão de propriedade constitui circulação econômica é irrelevante, no caso, a saída física. Esta opera-se por ficção legal.

(2a. posição) — A transmissão de propriedade constitui-se em hipótese típica de circulação, por implicar na atribuição a outrem da “condição de dono” de uma mercadoria.

Comissão II — Sim, por unanimidade.

Comissão III — Sim, porque se trata de uma das formas de circulação que constitui o fato gerador do ICM.

Comissão IV — Sim, por unanimidade.

Comissão de Redação — Sim, tendo em vista tratar-se de circulação jurídica, decorrente de transferência de titularidade.

Conclusão do Plenário — Sim. Tendo em vista tratar-se de circulação de natureza jurídica, decorrente de transferência de titularidade”⁽¹⁰⁾.

e à última questão:

“6) À luz das respostas anteriores, qual o aspecto material da hipótese de incidência do ICM?”

concluíram as Comissões que:

“Comissão I — (1a. posição) — O aspecto material da hipótese de incidência do ICM abriga toda operação (atividade ou ação que implique o curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor, relativa à circulação (econômica ou jurídica) de bens identificáveis como mercadorias.

(2a. posição) — O aspecto material da hipótese de incidência do ICM consiste na previsão legal de um negócio jurídico transmissivo da “condição de dono” à outrem de uma mercadoria, segundo um impulso voluntário do transmitente.

Comissão II (maioria) — É toda operação (ato que implique o impulsionamento da mercadoria da fonte de produção em direção do consumidor) relativa à circulação (processo de condução da mercadoria desde a fonte de produção até o consumo) de bens identificáveis como mercadorias.

Comissão III — É fato gerador do ICM toda operação (ocorrência de fato que implique o curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor) relativa à circulação (econômica ou jurídica) de bens identificáveis como mercadorias, desde que realizadas por comerciantes, industriais ou produtores ou demais categorias de contribuintes previstas em lei complementar.

Divergência — A materialidade da hipótese de incidência do ICM não pode ser a realização de um fato (qualquer) que importe num impulso da mercadoria para o consumo. Esta materialidade seria uma materialidade econômica que jamais poderia se referir a uma figura tipicamente jurídica, como o tributo. É uma resposta que não necessita de dados jurídicos para ser formulada.

Comissão IV — É ato ou conjunto de atos de movimentação ficta, física ou econômica de bens identificáveis como mercadorias (votação unânime, com abstenção do Dr. Carlos da Rocha Guimarães).

Comissão de Redação: A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato que implique na movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.

Em face do risco de poder interpretar-se que a resposta ao item 1 seria uma resposta pretendendo atingir apenas às circulações jurídicas, no sentido que lhes emprestaram suas primeiras discussões sobre a matéria e não ao que efetivamente foi deliberado, isto é, de que todas as circulações são jurídicas, pois se não fossem delas a lei não poderia cuidar, podendo ser de 3 naturezas (a) com a movimentação de mercadoria, sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade e c) sem movimentação de mercadoria, mas com movimentação de titularidade), decidiu o Plenário, sem prejuízo dessa colocação, para esclarecimento da linha de pensamento predominante em redação não conflitante com a resposta nº 1, que:

A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”⁽¹¹⁾.

Como se percebe, todos os 200 participantes (tributaristas de todo o país) não só entenderam que os armazéns gerais não são sujeitos passivos da relação tributária, como entenderam que, por serem territórios neutros, a transmissão

de titularidade da mercadoria gera obrigação tributária para “vendedor” e “comprador”, mas nunca para o “armazém geral”.

Tal definição voltei a apresentar no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba, em 1981. Defendida, energicamente, a minha proposta, por Antonio Pinto da Silva, então Consultor-Chefe da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, quando da votação em plenário (eram 500 os participantes), tendo o apoio das Procuradorias dos Estados presentes e contra proposta do próprio coordenador do Congresso, foi ela aprovada, passando a ser a conclusão daquele certame.

Ora, a definição, em sua redação final, ficou com o seguinte discurso:

“A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique a movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”⁽¹²⁾.

Por “ficta” há de se entender a circulação por armazéns gerais, em que os compradores e vendedores — não os armazéns gerais — fazem a operação mercantil, sendo os responsáveis e beneficiários tributários do débito e crédito do ICM.

Em outras palavras, as Secretarias da Fazenda, os seus representantes legais e as Procuradoras dos Estados, naquele certame, optaram pela proposta que apresentei e que fora decididamente patrocinada por Antonio Pinto da Silva e pela qual a neutralidade dos “armazéns gerais” é preservada⁽¹³⁾.

Entendo, pois, que os armazéns gerais sempre que depositários de mercadorias de terceiros, não são contribuintes do ICMS. Sobre esta matéria a regência legal continua a ser do D.L. 406/68 recepcionada pela nova ordem constitucional, por não conflitante com o texto promulgado em 5 de outubro de 1988.

NOTAS

(1) Ao comentar o artigo 21 do Convênio 66/88, Hugo de Brito Machado escreve, com sadia irritação: “Vê-se claramente a voracidade fiscal dos Estados e do Distrito Federal, nas disposições acima transcritas. A interpretação dos dispositivos constitucionais, à luz dos elementos histórico, sistemático e teleológico, aponta no sentido de que o ICMS segue sendo um imposto que onera atividades profissionais. Seus contribuintes, portanto, são apenas aqueles que profissionalmente, com habitua-

lidade, portanto, praticaram operações de circulação de mercadorias, ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

Retumbante absurdo, outrossim, reside na norma do art. 22, supratranscrito, que considera autônomo cada estabelecimento do mesmo contribuinte, ainda que as atividades sejam integradas e desenvolvidas no mesmo local. O propósito desta norma, sabemos todos, é alcançar agricultores que industrializam os produtos de sua lavra, no mesmo sítio em que é exercida a atividade agrícola. A jurisprudência, porém, já tem manifestação no sentido de repelir esse despautério.

Não se pode considerar autônomo algo que é, ao mesmo tempo, integrado a outra coisa. Se as atividades são integradas e desenvolvidas no mesmo local, evidentemente não se pode nem falar de circulação de mercadorias. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já decidiu, mais de uma vez, que o ICMS não é devido na saída de cana-de-açúcar em caule do estabelecimento produtor para o industrial, do mesmo proprietário. Trata-se, disse o Supremo, de momento do processo produtivo no interior de uma mesma empresa agroindustrial, representando o simples deslocamento físico da matéria-prima destinada à composição do produto final (Ac. un. da 1ª Turma — R.E. nº 113.101-2/PB — Rel. Ministro Néri da Silveira — DJ de 16/2/90, p. 932).

Certo é que as normas do malsinado Convênio nº 66/88 *procuram estabelecer definições que, ao gosto do intérprete, abrange tudo o que se pretende incluir como fato gerador do imposto*” (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., ed. Forense, 1992, p. 276/277).

(2) Há de se lembrar que a origem dos convênios circunscrevia-se ao caráter nacional do ICM e à necessidade de integração das políticas fiscais dos Estados com o interesse superior da nação na formulação de uma política tributária nacional, lendo-se em José Carlos de Souza Neves que: “Isenções — A disposição constante do § 2º, do artigo 19, da Constituição do Brasil, ao admitir que a “União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”, decorre, também, de considerações de ordem extrafiscal. É bem verdade que, atualmente, após o advento da LC nº 24/75, as isenções do ICM têm sido concedidas através de Convênios interestaduais, “celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal” (artigo 2º da referida lei complementar), em uma evidente tentativa de compatibilizar-se os interesses dos entes tributantes e do Governo Federal” (Comentários ao Código Tributário Nacional, IBET/Resenha Tributária, vol. 5, 1979, p. 242)” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 399).

(3) Escrevi: “Na falta de lei complementar editada para a instituição do ICMS o prazo de sessenta dias contados da promulgação da constituinte, as disposições transitórias autorizam os Estados a fixar normas para regular provisoriamente a matéria. Tal autorização, à evidência, só poderia versar sobre as lacunas existentes e sobre os dispositivos da lei complementar anterior não recepcionados. Entretanto, o dispo-

sitivo entusiasmou de tal forma os senhores Secretários da Fazenda dos Estados que eles produziram um convênio inconstitucional (66/86), com características de confuso regulamento. Não há nele nem estrutura, nem perfil de lei complementar.

Pelo fato de ter sido redigido por autênticos “regulamenteiros” — na feliz expressão de Alcides Jorge Costa — e não por legisladores, o Convênio 66/86 é voltado exclusivamente para a arrecadação, sendo lacunoso sobre os demais aspectos de real política tributária, que seria necessário plasmar no sistema nacional — sem falar no vício de inconstitucionalidade de que poderia, em alguns dispositivos, revogar a lei complementar recepcionada” (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 4ª ed., ed. Saraiva, 1992, p. 293).

(4) O próprio autor do § 8º do artigo 34 do ADCT, considera inconstitucional o que transcender dos limites de instituição do novo tributo. Assim ensina José Serra: “É preciso esclarecer que a iniciativa dos Secretários, ao contrário do que sugeriram alguns empresários (não todos, por sorte) mais afobados, não se deve às características do ICMS, que é um imposto novo mas parecido com o atual ICM. De fato, equivale a um ICM “engordado” pelos impostos únicos (minerais, eletricidade e combustíveis) mais os impostos sobre comunicações e transportes (daí a introdução do termo “serviços”). Além disso, a alíquota interna superior do ICMS é mais ou menos livre para cada Estado, ao contrário da alíquota do ICM, que é fixa. Porque a posição dos secretários é inconstitucional? A nova Constituição, nas suas disposições transitórias (§ 8º do art. 34) diz que, se em 60 dias não for editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, o Confaz fixará norma para regular provisoriamente a matéria. Isso foi necessário, e eu fui dos responsáveis pelo parágrafo indicado, para que o novo sistema pudesse entrar logo em vigor” (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 4ª ed., ed. Saraiva, 1992, p. 177/178).

(5) Fábio Leopoldo de Oliveira ensina: “É evidente, portanto, e incontestado que o Constituinte de 1988 filiou-se àquela corrente doutrinária que estabeleceu a tríplice finalidade para a Lei Complementar em matéria tributária.

No que respeita às funções da Lei Complementar, como já lembrara o Prof. José Afonso da Silva, em seu livro “Aplicabilidade das normas constitucionais”, ed. Rev. Trib., 1968, ela não é veículo próprio para introduzir emendas à Constituição, cabendo-lhe apenas, e tão-somente, a função de explicitar, esclarecer ou de complementar as intenções dos Constituintes de modo a permitir o efetivo alcance dos princípios proclamados no texto da Lei Maior.

A Lei Complementar atua, como lembra o sempre festejado Prof. Ives Gandra da Silva Martins, “como norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os emanados das Leis Ordinárias” (Sistema Tributário na Constituição de 1988, ed. Saraiva, 1989, p. 86).

Se permitido fosse falar em hierarquia das normas, a Lei Complementar situar-se-ia em um nível hierárquico superior ao da Lei Ordinária e inferior ao da Constituição. A Lei Complementar representa um balizamento para o legislador ordinário nos assuntos que constituem o objeto de sua respectiva atuação. Por isto se costuma dizer

que a Lei Complementar, inobstante votada, discutida e aprovada pelo Poder Legislativo Federal, é uma Lei Nacional, pois tem de ser acatada pelos legisladores de todos os níveis de Governo” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 15, *Co-edição CEEU/ed. Resenha Tributária*, 1990, p. 200/201).

(6) Marilene Talarico Martins Rodrigues e Antonio Manoel Gonçalves ensinam: “Enquanto VITTORIO CASSONE afirma que a hierarquia das leis é determinada pela competência material, o Prof. HUGO DE BRITO MACHADO distingue a Lei Complementar da ordinária pela exigência de “quorum” qualificado para a aprovação daquela. Escreve o professor cearense: “Neste sentido, a palavra lei abrange tanto a ordinária, como a complementar. Essas duas espécies de lei são, ambas leis em sentido restrito. Distinguem-se uma da outra pela exigência de “quorum” qualificado para aprovação da lei complementar e por contar esta com uma gama de matérias das quais, privativamente, deve tratar” (grifos do original).

Do entendimento de ambos os autores verifica-se que o Constituinte elegeu matérias que somente podem ser examinadas pelos Congressistas, e veiculadas por Lei Complementar, que exige os votos da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Dentre essas matérias está a instituição de tributos.

Dentro da hierarquia das leis a Lei Complementar, por ser Lei Nacional, por exigir votação por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, está num nível superior às leis ordinárias. A Lei Complementar é explicitadora do Texto Supremo, completa-o.

Nesse sentido escreve o Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS: “É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação, no que têm razão, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental”.

Todos os tributos, de qualquer espécie (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios), sem nenhuma exceção, deverão, antes de sua instituição por lei ordinária, estar descrito em Lei Complementar” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 15, *ob. cit.*, p. 232/233).

(7) Bernardo Ribeiro de Moraes ensina: “O FATO GERADOR DO ICM é conceituado na legislação complementar, adotado pelos Poderes Tributantes nas leis ordinárias respectivas, sendo de se citar os seguintes atos normativos: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (*Código Tributário Nacional*, arts. 52 a 58) e Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que revogou os artigos 52/58 do CTN, disciplinando toda a matéria, nos artigos 1º a 7º.

De acordo com as normas complementares, constituem fato gerador do ICM: “a) a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 1º, I); b) a entrada, em estabelecimento comercial, industrial

ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 1º, II); c) o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 1º, III); d) a transmissão da propriedade de mercadorias, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente (Decreto-lei nº, de 1968, art. 1º, § 1º). Trata-se, aqui, apenas de uma exceção aparente da regra geral da saída de mercadorias do estabelecimento, pois na verdade a mercadoria sai de outro estabelecimento. Na hipótese da mercadoria que, no momento de sua venda, está depositada em armazém não explorado pelo vendedor (armazéns gerais, armazéns aduaneiros), o vendedor autoriza o comprador a retirar a mercadoria e ordena ao depositário que lhe entregue.

Conforme se verifica, das diversas condições potencialmente aptas a servirem de fato gerador do ICM, o legislador procurou não descaracterizar o imposto, limitando-se a onerar as operações que determinam saídas que, efetivamente, configuram etapas econômicas da circulação de mercadorias.

Os requisitos da incidência do ICM são, pois, os seguintes: a) que ocorra uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor (pouco importa o título jurídico que determina a referida saída, nem a existência, ou não, de uma transmissão de propriedade); b) que a saída seja promovida por comerciante, industrial ou produtor (o promotor da saída da mercadoria é a pessoa que dá causa jurídica para tal, ainda que não seja aquela que materialmente a realize); c) que a saída de mercadoria configure uma etapa econômica do processo de circulação de mercadorias. A referida saída apenas exterioriza a operação praticada por comerciante, industrial ou produtor, relativa à circulação de mercadorias” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, *Co-edição CEEU/Res. Tributária*, 1978, p. 98/99).

(8) Aliomar Baleeiro ensina: “Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado — Civil ou Comercial — quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (Cfr. CTN, art. 158).

Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasma para dizer que as “definições” e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do Direito Privado, serão as destes, nem mais nem menos” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, p. 444/445).

(9) Hamilton Dias de Souza escreve: “O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação”.

O conceito de circulação ficta não é novo. Pelo contrário é muito anterior ao ICM, surgido com a reforma do sistema tributário e instituído pela Emenda Constitucional nº 18. *É mesmo anterior ao imposto sobre vendas e consignações a que se referia o artigo 18, inciso II da Constituição de 1946.*

Já em 1944, em terceira edição do livro *Manual de Economia Política e Finanças*, o ilustre J. Papaterra Limongi, Livre-docente de legislação social da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, à página 215 prelecionava: “pode uma coisa, trocada por outra, permanecer no mesmo lugar, ou por ser imóvel, ou por não ser conveniente removê-la. Circula economicamente, não materialmente”.

O § 1º do artigo 1º do Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968 que revogou o artigo 52 do CTN, equipara à saída física ficta com transmissão da propriedade de mercadoria e o inciso II estabelece o elemento temporal, “no momento da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado”.

“Come, e forse più che in altri campi, anche nel Diritto Tributario l’elemento temporale presenta particolare importanza sotto il duplice profilo del tempo in cui un atto o fatto viene compiuto — la sede temporale dell’atto o del fatto per usare una felice espressione del Carnelutti — e della durata, cioè del periodo di tempo durante il quale un fatto si compie, sia pure nella forma del permanere di una situazione” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, *ob. cit.*, p. 225).

(10) Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4, 2ª ed., *Co-edição CEEU/ed. Resenha Tributária*, 1990, p. 644/645.

(11) Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4, *ob. cit.* p. 645/647.

(12) Resumos e Conclusões das Teses apresentadas ao I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, ed. IBET/IDEPE e Revista dos Tribunais, São Paulo, março de 1981, p. 10/11.

(13) O § 2º do artigo 1º do Decreto-lei 406/68 oferta o perfil de neutralidade dos armazéns gerais: “Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente: I. no momento da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem; II. no momento da transmissão de propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado”.