NOTAS E COMENTÁRIOS

RECEBIMENTOS ANTECIPADOS E ICM

JOSÉ MANOEL DA SILVA *

— Reforma tributária. Conceito de circulação. IVC e ICM. Fato gerador do ICM. Tradição simbólica e faturamento. Recebimentos sem entrega real ou simbólica. Conclusões.

1. *Reforma Tributária.* — A Emenda Constitucional n.º 18, publicada no *Diário Oficial* de 6-12-65, aprovou o *nôvo sistema tributário* nacional, que agora se compõe de impostos, taxas e contribuições, e é regido pelo disposto na Constituição de 1967 (Capítulo V), em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis de âmbito federal, estadual ou municipal.

Segundo o apregoaram seus autores, prevaleceu na elaboração da chamada *reforma tributária* o critério econômico. E prevaleceu com o sentido de obviar a superposições tributárias. O caso típico invocado fôra a tributação sôbre o consumo, sôbre vendas e consignações e sôbre indústrias e profissões: o mesmo suporte fático ou econômico — a *circulação da riqueza.* Como fato gerador "econômico", ficou à circulação de riquezas condicionado o impôsto de consumo, hoje impôsto sôbre produtos industrializados, sujeito ao regime de recuperação ou compensação, tanto quanto àquele critério ficou prêso o denominado ICM, substitutivo do IVC, agora dotado do caráter de *não cumulatividade* pela supressão da incidência *em cascata.*

2. *Conceito de Circulação.* — O conceito de *circulação* foi objeto de análise por parte dos estudiosos, assim que a *reforma tributária* lograra aprovação nos quadros do direito positivo brasileiro. Estudos vários se fizeram em tôrno da problemática, tantos e tais foram as controvérsias que a matéria suscitou, ao se implantar o nôvo sistema tributário entre nós. E a excogitação desceu até mesmo ao valor literal do têrmo ou do vocábulo: *ato de circular* no sentido de giro, curso ou trânsito. O Dr. ILVES J. MIRANDA GUIMARÃES,

* Professor da Universidade Mackenzie e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas.

que foi o primeiro a expender considerações sôbre a matéria, trouxe à colação autores de nomeada objetivando conceituar o fenômeno da *circulação,* do ponto de vista econômico. E a ilação que tirou, inarredável, é que a *transferência* constitui característica primordial da circulação das riquezas, vale dizer, *nada circula, econômicamente, sem se transferir de uma pessoa a outra* (cf. LTR, supl. n.º 68, de 1967, p. 315-322). Portanto, *circular* compreende ou significa mudança da coisa das mãos de uma para as mãos de outra pessoa, envolvendo, assim, a mudança de posse da coisa que circula. Daí, *ut* o sustenta judiciosamente o Prof. J. NABANTINO RAMOS, para haver circulação, na acepção econômica, é preciso que haja transferência da propriedade ou da posse da mercadoria (*in Rev. de Direito Público,* vol. II/36).

Embora não o diga expressamente, RUI NOGUEIRA deixa entrever que circulação, para os efeitos do direito positivo brasileiro, é transferência ou movimentação da coisa de um local para outro, desde que realizada por produtor industrial e comerciante (cf. *Indústria e Desenvolvimento,* 4/39-41). Para GERALDO ATALIBA, o movimento de coisas, no mundo fenomênico, também chamado deslocação física da coisa, configura, para nosso sistema, uma circulação de riquezas ou de bens, dentro da conceituação que as ciências econômicas e financeiras lhe emprestam (cf. *Fisco e Contribuinte,* 1968-81). Lembrando que há duas sortes ou espécies de circulação (jurídica e econômica), uma compreendendo o *tráfico jurídico* que se desenvolve independentemente do espaço e do tempo (atos jurídicos pelos quais os direitos são criados, transferidos ou extintos) e outra abrangendo o *tráfico de bens* fisicamente considerados (fatos materiais identificados no espaço e no tempo), o eminente jurista RUBENS GOMES DE SOUSA acaba por acolher o entendimento de que não basta uma movimentação física *qualquer,* mas sòmente aquela que configure uma etapa do processo de circulação de mercadorias (cf. *Revista de Direito Administrativo,* vol. 90/427, n.º 5).

Como se percebe, a circulação não compreende *qualquer movimentação* de bens, mas sim aquela que tenha conteúdo econômico. A própria Comissão encarregada de elaborar a *reforma tributária* assim o reconheceu, ao aludir ao fato da identificação da *circulação* como sendo *a de mercadorias* (cf. *Reforma Tributária,* Fundação Getúlio Vargas, vol. 17, p. 48).

3. *IVC e ICM.* — O ICM veio substituir o IVC, no entender de muitos estudiosos. Quer dizer que a reforma *abandonou* a figura do IVC e, em seu lugar, *instituiu* a figura do ICM, passando a venda mercantil a constituir-se em simples modalidade jurídica por que se pode efetivar, na prática, o fenômeno da circulação das mercadorias (cf. RUBENS GOMES DE SOUSA. *in Revista de Direito Administrativo,* vol. 90/427, n.º 3). Outros há que colocam o ICM no rol de *sucedâneo* do IVC. como a reconhecer, de modo implícito, que ambos têm características *comuns.* E outros, ainda, vão mais longe e sustentam que o ICM é um IVC, como uma técnica de incidência aprimorada e mais racional, que se caracteriza pela não cumulatividade das incidências (cf. GERALDO ATALIBA, *in Fisco e Contribuinte,* 1968-81, n.º 26).

Os pontos de vista diferem, no tocante às qualificações do IVC e do ICM. Pouco importa, porém, haja discrepância em seara de quase nenhum efeito prático, a nosso ver. O fato é que o IVC considerava o negócio jurídico, ao

passo que o ICM leva em linha de conta, genèricamente, a circulação de mercadorias, *qualificadas*, todavia, *às realizadas* por comerciantes, industriais e produtores, nos têrmos das diretrizes básicas estabelecidas pela Comissão Especial incumbida de elaborar o projeto de *reforma*. Ou, como o disse RUBENS GOMES DE SOUSA: o antigo IVC identificava um *tráfico jurídico* e o ICM compreende um *tráfico de bens*. No fundo, é questão de técnica arrecadatória. Por isso é que ALCIDES JORGE COSTA, analisando o IVC, ponderará que o impôsto de vendas podia, bàsicamente, ser *arrecadado* de acôrdo com três sistemas, a saber: o do estágio múltiplo, o do estágio singular e o do valor acrescido. E esclarecera que no primeiro sistema há incidência sôbre tôdas as vendas ocorridas no ciclo da produção e no da comercialização; no segundo, há incidência *apenas uma vez* na produção e comercialização dos produtos; e, finalmente, no terceiro sistema, dá-se a incidência sôbre o *valor acrescido* (o vendedor sempre desconta o impôsto que foi pago nas operações anteriores). O excelente estudo sôbre os sistemas de arrecadação, da lavra do Dr. ALCIDES JORGE COSTA, está inserto na *Revista de Administração de Emprêsas*, Fundação Getúlio Vargas, n.º 6/53.

4. *Fato Gerador do ICM.* — O fato gerador do ICM é a *saída* de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, bem assim a *entrada*, em estabelecimento, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento. Também constitui fato gerador, além da *saída* e da *entrada* de mercadorias, o *fornecimento* de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares (Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, I, II e III). Depois de dizer que o fato gerador do ICM é a saída física da mercadoria, RUBENS GOMES DE SOUSA, *in Revista de Direito Administrativo*, 90/427, conclui que três são os requisitos da incidência, a saber: a) que ocorra uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, qualquer que seja o título jurídico que a determine, e sendo irrelevante que êsse título envolva ou não uma transmissão de propriedade; b) que a saída seja promovida por comerciante, industrial ou produtor, entendendo-se como promotor da saída aquêle que lhe dá causa jurídica, ainda que não seja aquêle que materialmente a realiza; c) que a saída configure uma etapa do processo de circulação da mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor até o seu consumidor final. Comoo se vê, não é *qualquer saída* física de mercadoria que se sujeita ao ICM, mas sòmente aquela que configure uma etapa do processo de circulação, como postulado decorrente da própria conceituação constitucional do impôsto (art. 12 da Emenda Constitucional n.º 18 e art. 24, II, da Constituição de 1967). E há exemplos dados pelo próprio RUBENS GOMES DE SOUSA, a saber, de operações que não significam circulação de mercadorias, ainda que se verifique *saída*: é o caso do comodato e da locação de coisas móveis. Também, inocorre circulação, para os efeitos do ICM, nos casos de retirada de mercadorias depositadas em armazém geral, para retornar ao estabelecimento de origem, e de conferência de bens ao capital das sociedades.

O fato gerador tem dado margem a disceptações em tôrno do vero conceito de circulação, como bem o revela o Dr. HAMÍLTON VALENTE FERREIRA (*in Revista de Direito Público*, vol. 5/211). Nesse passo, não podemos deixar

de acolher sua assertiva segundo a qual *a incidência do impôsto é sôbre as operações das quais resulte circulação de mercadoria e não sôbre a circulação em si,* o que não é a mesma coisa. Daí, talvez, não nos parecer de todo despicienda a ilação extraída pelo advogado EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO; o ICM não incide senão sôbre circulações mercantis, excluídas dêsse conceito as meras movimentações físicas de bens, quando despidas de quaisquer finalidades comerciais (*in Fisco e Contribuinte,* 1968/337). Sem dúvida, operações *significativas* de circulação e não a própria circulação é que constituem fato gerador do ICM. Não é por outro motivo que o Prof. J. NABANTINO RAMOS, ao tratar do conceito de circulação, sustenta: a saída da mercadoria, para ser fato gerador do ICM, deve resultar de uma operação de circulação, tomada a *palavra* em sua acepção econômica (*in Revista de Direito Público,* vol. 2/36). Nem todos se afinam pelo mesmo pensamento. Outros há que se colocam em posição extremada e dizem que, sob o regime do ICM, a incidência decorre da circulação, o que justifica a cobrança por qualquer movimentação, seja física, econômica ou jurídica (cf. LUÍS GASTÃO PAIS DE BARROS LEÃES, *in Fisco e Contribuinte,* 1967/68).

5. *Tradição Simbólica e Faturamento.* — A entrega da coisa ao adquirente pode ser *real* ou simbólica, também chamada virtual. É simbólica quando se realiza por meio de títulos ou documentos representativos. A entrega de conhecimentos de embarque, ou de depósito, cautelas, recibos, a remessa e a aceitação da fatura, a ordem de entrega são formas de tradição *virtual* ou *simbólica* (cf. EDUARDO ESPÍNOLA, *in Dos Contratos Nominados,* 1953, p. 67-68, n.º 43). A tradição pode, pois, consistir na entrega efetiva (real) ou na prática de atos que revelam a propriedade, ou a simbolizam, segundo esclarece SABASTIÃO DE SOUSA, no excelente *Da Compra e Venda,* 1946, p. 260. No magistério de CUNHA GONÇALVES (*Da Compra e Venda no Direito Comercial Brasileiro,* 2.ª ed., p. 379), "a tradição diz-se virtual ou simbólica, quando a coisa vendida não está presente, por se achar em viagem ou em poder de terceiro, ou em armazém público; ou, mesmo estando ao alcance do comprador, se faz por meio de documentos a ela referentes: conhecimentos de embarque ou de depósito, senhas ou cautelas de remessa, faturas, etc.".

Duas condições simultâneas são indispensáveis, ainda no entender do grande CUNHA GONÇALVES (ob. cit., p. 382), a fim de que se opere a *tradição simbólica*: a) que as mercadorias sejam certas e determinadas e estejam especificadas na fatura, indicando-se qualidades, números, marcas, etc.; b) que a fatura tenha sido expressa ou tàcitamente aceita pelo comprador, ou não tenha êste reclamado *imediatamente,* isto é, no mesmo ato ou no mesmo dia da sua recepção. No entender de FÁBIO O. PENA (*in Da Duplicata,* 2.ª tiragem, p. 56) são casos típicos de tradição virtual a individuação feita pela aposição da marca no produto e a remessa da fatura. Aludindo à *tradição,* PLÁCIDO E SILVA esclarece que, na impossibilidade de ser feita a entrega material da coisa, se usa de um artifício para que se considere a entrega como efetiva, no comércio denominada *virtual* ou *simbólica* (cf. *Noções Práticas de Direito Comercial,* 5.ª ed., p. 305). E o art. 200 do Código Comercial Brasileiro acolhe *fatos* ou *atos* sob o rótulo de ***entrega simbólica.***

No direito positivo brasileiro, dá-se entrega *virtual* ou *simbólica* pela emissão ou expedição da fatura. O *faturamento* é, pois, o elemento balizador que condiciona a tradição *simbólica*. E o é pela simples razão de que se trata de documento *representativo* da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o *meio* pelo qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente; ou se constituindo no elemento necessário para a extração de duplicata mercantil, que era, no regime da Lei n.º 187-36, uma ordem de pagamento da importância da fatura originária (cf. VALDEMAR FERREIRA, *in Tratado de Direito Mercantil*, 1934, vol. I/309). A operação de venda é comprovada com a expedição da *fatura* respectiva, sob forma de *nota especificada*, em que se mencionam as mercadorias vendidas, com os seus característicos e preços (cf. DE PLÁCIDO E SILVA, *in Vocabulário Jurídico*, vol. II/681). A Lei n.º 5.474, de 18-7-68, alterada, em parte, pelo Decreto-lei n.º 436, de 27-1-69, diz que o vendedor, em todos os contratos de compra e venda mercantil, extrairá a respectiva *fatura* para apresentação ao comprador. Evidentemente, ao aludir àquele documento, quis o legislador imprimir-lhe caráter de compulsoriedade, à semelhança do que o fizera o Código Comercial no art. 219: o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador, por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a *fatura* ou *conta* dos gêneros vendidos. Como bem o assinala J. ERNESTO LEMOS CHAGAS, *in Fisco e Contribuinte*, 1968/525, o que gera a sua emissão não é o contrato de compra e venda *per se* e sim o ato de execução dêsse mesmo contrato, através da entrega da mercadoria, real ou simbólica. Aliás, ilação idêntica já havíamos extraído do exame do texto da Lei n.º 187-36, sob o fundamento de que a fatura formaliza a *tradição* ou *remessa*, marcando o momento da ocorrência do fato gerador do impôsto estadual (àquele tempo, o IVC), consoante *estudo* publicado na conceituada revista *Fisco e Contribuinte*, 1960/536.

Poder-se-á argüir, hoje, que a nova sistemática tributária não se interessa, prevalentemente, pelo instituto jurídico da compra e venda, uma vez que o fato gerador do ICM é a movimentação física ou jurídica das mercadorias. E, por isso mesmo, pouco ou nenhum proveito prático tem o exame do fenômeno da *tradição* como eventual elemento integrativo do fato de que nasce a obrigação tributária. Válido não nos parece o argumento, todavia. É que a simples avença ou acôrdo de vontades não gera obrigação de índole tributária, mas confere ou outorga, tão só, a uma das partes direito pessoal de exigir da outra a entrega da coisa (*jus ad rem obtinendam*). Os efeitos do contrato nada mais são que simples suportes ou fatos geradores, em decorrência da carga tributária. Porque *ex lege*, há quem sustente, mesmo, que a obrigação tributária *nunca* se origina de um ato espontâneo do contribuinte, mas *sim* de um *fato* configurador de capacidade contributiva. (cf. ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *in Da Lei Tributária no Tempo*, 1968, p. 300-302). Não é a causa (contrato) que importa e *sim* o efeito material; ou, tal qual o disse ARAÚJO FALCÃO, *in Introdução ao Direito Tributário*, 1959, p. 30, n.º 35, não é a aparência formal que prevalece e *sim* a realidade subjacente, mediante o exame da *circulação* de riqueza que se opera. E a movimentação, física ou jurídica, pressupõe o ato de entregar a coisa, real ou *simbòlicamente*. Portanto, faz-se mister a *tradição* ou entrega da mercadoria, além do contrato. Tanto é certo

que a Lei de Duplicatas, ora em vigor, dotou a fatura de um elemento destacável, chamado *rodapé,* cuja finalidade é comprovar o recebimento da mercadoria *faturada* (art. 1.º, § 2.º, da Lei n.º 5.474-68), ainda que posteriormente *revogado* (Decreto-lei n.º 436-69, art. 1.º). Acrescente-se, ainda, que a lei civil brasileira adota o princípio da *tradição,* por exigir a entrega da coisa, consoante oportunas observações feitas pelo Prof. RUDOLF MOSER em tôrno de questões de direito comercial latino-americano (*in Revista do ITE,* volume 6/133-178). *De jure condendo,* o projeto de Código de Obrigações dá, no art. 375, uniforme tratamento à matéria, disciplinando-a por forma a acolher o *princípio da tradição,* ou seja, a coisa só se transfere pela *tradição* ou transcrição.

A conclusão inafastável é que não se pode falar em *tradição simbólica* ou *virtual* como se fôra um fenômeno desgarrado de qualquer formalidade documentária. Há mister, como *transfundo,* a existência de um elemento representativo das mercadorias, que sirva de *meio* (símbolo) propiciatório à entrega. É precisamente aquilo que os comercialistas denominam *artifício.*

6. *Recebimentos sem Entrega Real ou Simbólica.* — À guisa de adminículo elucidativo, ressaltamos que a legislação tributária acolhe o *faturamento antecipado,* para efeito de entrega simbólica do produto. E admite-o expressamente, tal qual resulta do disposto nos arts. 83, V, e 84, III, do Regulamento IPI (Decreto n.º 61.514-67). Igualmente, ao *simples faturamento* se reporta a legislação do Estado de São Paulo, não só com objetivo de possibilitar o *lançamento do débito do impôsto pelos pagamentos parcelados,* como também na hipótese de vendas à ordem ou de entrega futura (art. 36 da Lei n.º 9.590-66 e arts. 19 e 79 do Regulamento do ICM, com as alterações do Decreto número 51.345-69). Há, *mutatis mutandis,* certa paridade ou aproximação da atual disciplina com aquela prevista na Lei n.º 5.113-58, ou seja, *a cada lançamento do débito há de preceder a emissão,* quer da respectiva *nota fiscal,* quer da *fatura* relativa aos pagamentos parcelados. O confronto do art. 4.º da Lei número 5.113-58 com o art. 19 do Regulamento do ICM deixa evidenciado que a *intentio* foi a de condicionar o *débito do impôsto* à expedição de cada efeito fiscal relativo aos *pagamentos parcelados.*

Pela redação do art. 79, *ex vi* do Decreto n.º 51.343-69, a despeito de ser a *saída* o fato gerador, dar-se-á o recolhimento do tributo por antecipação ao ensejo da venda. É de notar-se, entretanto, que o legislador, nas hipóteses de vendas à ordem ou para entrega futura, permite seja emitida nota fiscal de série especial, com destaque do impôsto, desde que no documento se declare que a expedição se destina a *simples faturamento.* Claro é o teor do artigo 79, ao valer-se das expressões "poderá ser emitida", como a significar que fica ao alvedrio da parte vendedora fazê-lo ou não. Em qualquer caso, desfazendo-se a venda antes da saída das mercadorias e tendo o comprador estornado o crédito correspondente à compra, poderá o vendedor requerer a compensação do impôsto pago. Não padece dúvida que é mister a emissão de documento representativo da operação, ainda que se trate de venda para entrega futura. E só assim é que ocorre a *entrega simbólica,* a ensejar o nascimento do débito do impôsto. Não basta a existência de documento fiscal; impõe-se a sua remessa ao comprador.

Significativo é que o teor do art. 19 do Regulamento do ICM fala em assunção, pelo remetente, sob *forma contratual,* da obrigação de *entregar* os equipamentos ou conjuntos industriais montados para uso. Só aí, e desde que haja nota fiscal relativa aos *pagamentos parcelados,* é que haverá lançamento do débito do impôsto, no período correspondente à emissão do efeito fiscal. Tanto que ao contribuinte, em hipóteses que tais, cumpre emitir, antes de cada *faturamento* ou *recebimento,* nota fiscal de série especial. Portanto, o surgimento da obrigação tributária é *facultado* ao contribuinte, ou melhor deixa a lei à discrição do contribuinte a decisão de *antecipar* o recolhimento do impôsto, antes de concretizar-se o fato gerador. E é certo que, em *não saindo* a mercadoria do estabelecimento produtor, por impossibilidade física ou jurídica, ao contribuinte cabe o direito de *repetir* o indébito. A falta de causa superveniente atua como condição resolutória do recolhimento antecipado (cf. A. R. SAMPAIO DÓRIA, ob. cit., p. 208 e 305, ns. 32 e 43).

Sem entrega simbólica ou virtual, inexiste circulação de mercadoria. Aliás, a operação que assim se efetiva é conceituada por alguns como um nôvo modo formal de aquisição de propriedade, a *título derivativo* (cf. GINO GORLA, *in Teoria e Prática da Compra e Venda,* trad. de Alcino Pinto Falcão, 1960, vol. II/656). E, ainda que haja *saída* da mercadoria, a tributação pode inocorrer, à vista dos fins aos quais se prende a movimentação da coisa, dentro dos ensinamentos da melhor doutrina.

A quantia em dinheiro que um dos contratantes dá ao outro como garantia da execução e firmeza do contrato tem o *nomen juris* de *arras.* Nesse particular, harmoniza-se a lei civil (Código Civil, art. 1.094) com a lei mercantil (Código Comercial, art. 218), conforme anotações de SEBASTIÃO DE SOUSA (ob. cit., p. 343-344). De fato. Já o Código Comercial, no art. 218, estabelecera que o dinheiro *adiantado* antes da entrega da coisa se entende ter sido por conta do preço e para maior firmeza da compra, e *nunca* como condição suspensiva da conclusão do contrato.

Os meros adiantamentos ou recebimentos antecipados não podem caracterizar, absolutamente, o fenômeno da tradição simbólica ou virtual. A tradição só se efetiva contra entrega da mercadoria (entrega real) ou contra entrega de documentos representativos da mercadoria (entrega simbólica). A antiga legislação do sêlo federal (Decreto n.º 55.852, de 1965, alínea I, 1.5, da Tabela) contemplava o *adiantamento* como forma ou espécie de *financiamento.* Não obstante isso, GERALDO ATALIBA, ao focalizar hipótese de adiantamentos feitos por cooperativas a associados seus, entendeu não configurado o *financiamento* e tão só o admitiu como forma antecipada de pagamento contra entrega de mercadorias ou de documentos representativos dessas mercadorias (*in Fisco e Contribuinte,* 1968/79).

Os *recebimentos antecipados* de certas importância, para garantia ou caução do cumprimento do contrato, não significam, como já o assinalamos, tradição simbólica. Só da entrega (simbólica, inclusive) pode originar ou nascer a obrigação tributária e, conseqüentemente, lastrear exigência do pagamento do impôsto. Antes da entrega, não se há de falar em obrigação tributária, mesmo que o comprador dê, por conta, parcela relativa ao preço. O *adiantamento,* ainda que antecipação do preço, não induz entrega virtual da coisa,

nem substitui os documentos que a simbolizam. A movimentação das mercadorias pode ter outro caráter que não o de *transferi-las*, o que a esvazia de *conteúdo econômico,* capaz de ser considerado *fato gerador* do ICM. Realmente, se simples *saída,* assim entendida a que decorre de um fenômeno físico, de movimentação ou até de transporte, como bem o proclama ILVES J. MIRANDA GUIMARÃES (*in* LTR — 1967-68), é excluída da carga incidencial, como sujeitar ao ICM o recebimento antecipado de certa importância, sem embargo de dar-se a título de garantia e a descoberto de qualquer *efeito fiscal,* senão um simples recibo, fornecido por uma das partes?

7. Conclusões. — Do ponto de vista econômico, o conceito de *circulação de mercadorias,* apesar de complexo e um tanto equívoco, traz ínsita a idéia de *transferência.*

A distinção que muitos fazem entre IVC e ICM está em que o último se caracteriza pela *não cumulatividade.*

O fato gerador do ICM, como corolário da conclusão acima, não é qualquer *tráfico de bens,* mas sòmente aquêle que configure uma etapa do processo de *circulação.*

A *tradição simbólica* realiza-se por meio da transferência dos documentos relativos ou representativos das mercadorias.

Os *recebimentos antecipados,* sem entrega (real ou simbólica), não constituem *fato gerador do ICM,* como não o eram ao agasalho do regime do IVC.