IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — FATO GERADOR

— A simples circulação física da mercadoria não implica na caracterização do fato gerador do ICM.

— Sem que exista um fato econômico de relevância jurídica não há que falar em fato gerador da obrigação tributária.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pedro Bertoldo e Filhos *versus* Fazenda do Estado
Recurso extraordinário n.º 72.412 — Relator: Sr. Ministro DJACI FALCÃO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 6 de abril de 1972. *Oswaldo Trigueiro*, Presidente. *Djaci Falcão*, Relator.

RELATÓRIO

O *Sr. Ministro Djaci Falcão*: A decisão objeto do presente recurso tem o seguinte teor:

"Vistos, relatados e discutidos estes autos de agravo de petição n.º 137.424, da comarca de São Paulo, em que é recorrente Juízo *ex officio*, sendo agravantes e reciprocamente agravados Pedro Bertoldo e filhos e Fazenda Estadual:

Acordam, em Segunda Câmara do Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, incorporado a este o relatório da sentença, negar provimento a todos os recursos, confirmando assim integralmente a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Custas, na forma da lei.

São três ações executivas fiscais apensadas para um julgamento conjunto, referentes à cobrança de impostos sobre circulação de mercadorias, multas e acréscimos legais.

A sentença, proferida nos termos do disposto no Decreto-lei n.º 474, de 19.2.69, julgou procedentes em parte os executivos, para condenar a executada no pagamento dos impostos e dos acréscimos reduzidos a 20%, ex-

cluindo as multas por inexistência de dolo ou má-fé no procedimento da embargante.

Houve recurso oficial e agravaram ambas as partes: a exeqüente, objetivando a condenação da executada no pagamento também das multas e insurgindo-se contra a redução do acréscimo legal; a executada, pretendendo a improcedência integral das ações, por indevido o imposto cobrado.

Apenas a executada contraminutou o recurso da exeqüente, e, finalmente, o Dr. Juiz de Direito manteve a sua decisão.

A sentença bem desatou a controvérsia, contendo fundamentação adequada à sua conclusão.

Quanto ao imposto, e não obstante todo o brilho do recurso da executada, bem andou o magistrado em mantê-lo.

Não há dúvida, como salientado na decisão, que os produtos consignados nas notas fiscais saíram do estabelecimento da executada para serem armazenados em frigoríficos de propriedade de terceiro.

Todavia, mesmo assim o ICM é devido, porque na verdade não se pode adotar o aspecto econômico como único fator gerador do imposto sobre circulação de mercadorias. Dessa forma, e ainda como bem explicitado na sentença, desde que houve saída da mercadoria, no aspecto físico, do estabelecimento da executada, devido é o tributo.

Improcedendo o recurso da contribuinte, carece também de fundamento o agravo da exeqüente.

As multas foram bem relevadas, de acordo com o disposto no art. 234 do Decreto n.º 47.763/67, repetindo a disposição da Lei n.º 9.590/66, e Decreto n.º 50.085, repetindo disposição da Lei n.º 10.083/68.

Com efeito, o não recolhimento do imposto, no caso conseqüente de uma errônea interpretação da lei que instituiu o novo tributo, ocorreu justamente no prazo mencionado no citado art. 234, isto é, em janeiro, fevereiro e março de 1967.

Assim, e não se vislumbrando dolo ou má-fé no procedimento da executada, bem andou o magistrado em arredar as multas, pois, ainda como mencionado na decisão, o "favor fiscal não refoge ao controle jurisdicional, podendo o preceito ser aplicado em juízo quando for o caso" (*R.T.*, 388/254, 372/276, 401/269).

E finalmente o acréscimo foi muito bem reduzido de 50% para 20%, conforme torrencial jurisprudência deste tribunal, já referendada até pela Corte Suprema.

Daí, em suma, o improvimento de todos os recursos, com a confirmação integral da bem elaborada sentença recorrida.

Tomou parte no julgamento o Juiz Assis Dias.

São Paulo, 7 de maio de 1970. *Ferreira Prado*, Presidente com voto. *Gonzaga Júnior*, Relator" (fls. 96 e 98).

Houve recurso extraordinário de parte da Fazenda Estadual e do executado, os quais foram indeferidos pelo despacho de fls. 128-30. Por força do Ag 51.842, veio a ser processado o recurso do executado.

Oferecidas as razões de fls. 144-59 e as contra-razões de fls. 161-4, subiu o recurso a esta Corte.

Nesta instância a Procuradoria-Geral da República emitiu o seguinte parecer:

"Incidência do imposto sobre circulação de mercadorias, na simples remessa de carne de uma empresa para armazenamento em frigoríficos pertencentes a outras empresas e locados para tal fim. Abrangência do conceito de circulação de mercadoria.

1. Entende a recorrente que a decisão objeto do apelo extremo contrariou o disposto no art. 23 do Decreto-lei n.º 406/68, que revogou expressamente o art. 52 do Código Tributário Nacional, uma vez que reconheceu a existência de obrigação tributária em

decorrência da simples remessa de carne de sua propriedade, para armazenamento em frigoríficos pertencentes a outras empresas e por ela locados.

2. O sistema tributário, inaugurado com a Emenda Constitucional n.º 18 e consagrado na Constituição de 1967, substituiu o sistema tributário anterior, eminentemente denominativo e que apresentava a dificuldade de atribuir, no caso específico do Imposto de Vendas e Consignações, nome que abrangesse toda a área de incidência que lhe era reservada. A prática veio a demonstrar que, mesmo sob o nome de Vendas e Consignações, sua incidência não se limitou, apenas, às vendas e consignações.

3. Entendiamos, ao tempo do Imposto de Vendas e Consignações, que sua área de incidência chegava até onde ia a prática dos atos de comércio.

4. Segundo J. X. Carvalho de Mendonça, podemos estabelecer três classes de atos de comércio: "a primeira compreende os atos que constituem o exercício da indústria mercantil, bem entendido, no sentido que o Código atribui a esta expressão. A prática habitual determina-lhes a comerciabilidade e investe o agente da qualidade de comerciante. São atos por natureza comerciais. A segunda abrange os atos que visam facilitar, promover ou realizar o exercício daquela indústria. São atos praticados para ou em razão do exercício do comércio, mantendo com ele estreita relação, conexão ou dependência. A terceira compõe-se dos atos declarados de comércio em atenção à forma ou a certas questões de que o legislador é árbitro. São artificialmente comerciais. Por mais reiterada que seja a sua prática, não pode atribuir ao agente qualidade de comerciante" (*In Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, I/445, ed. Freitas Bastos, 1957).

5. Admitimos que o que Direito Tributário considera, no ICM, é essencialmente, a *circulação econômica*, de riqueza e que o imposto se apresenta devido, toda vez que a tal circulação configura um dos atos de comércio, que compõem, no magistério de Carvalho de Mendonça, as duas primeiras classes de atos de comércio.

6. Nosso ponto de vista coincide, é claro que sob outra roupagem, com o magistério do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, abaixo transcrito, *verbis*:

"O que nos parece bem difícil — talvez impossível — é que a mercadoria seja objeto de operação econômica" (atos de comércio) legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Cremos que o legislador ampliou o IVC dos negócios de venda e consignação para quaisquer atos jurídicos *que transfiram o domínio* sobre as mercadorias entregues à *circulação econômica*. Então o ICM é inadmissível se houver *saída* apenas física, permanecendo a mercadoria na propriedade em que se achava antes de tal *saída*." (*In Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª edição revista e acrescida de um Apêndice, p. 582, ed. Forense, 1970.) (o grifo é do original.)

7. Não houve, na espécie, ato de comércio ou, por outras palavras, "circulação econômica", de mercadorias, de modo a ensejar a incidência do ICM.

8. Em face do exposto, opinamos pelo conhecimento e provimento do presente recurso.

Brasília, 15 de setembro de 1971. *Sebastião Ribeiro Salomão*, Procurador da República.

Aprovo: *Oscar Corrêa Pina*, Procurador-Geral da República, substituto" (fls. 170-2).

VOTO

O *Sr. Ministro Djaci Falcão* (Relator): O recurso baseia-se na letra *a*, do inc. III, do art. 119, da Lei Magna, sob alegação de ofensa ao art. 23, inciso II, do referido diploma, e negativa de vigência ao art. 13, do Decreto-lei n º 406, de 31.12.68, que revogou o art. 52 do Código Tributário Na-

cional, uma vez que a simples remessa da carne de sua propriedade, para armazenamento em frigoríficos pertencentes a outras empresas e por ela locados, não configuram o fato gerador do ICM exigido pelo Fisco estadual.

Verifico que os fatos que deram ensejo à cobrança ocorreram em 1967, na vigência do art. 52 do Código Tributário Nacional, que assim dispunha:

"Art. 52. O imposto de competência dos estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I — a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor."

Evidente é que a saída física, por si, não caracteriza a relação jurídico-tributária da incidência do ICM. Daí, afirmar o eminente Prof. Aliomar Baleeiro:

"A natureza específica da 'operação realizada', isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM.

Exclui-se, pois, a mercadoria ou coisa que sai, para voltar, sempre no domínio do contribuinte, como a máquina, veículo, obra de arte para pintura, conserto ou mesmo depósito provisório em armazenagem geral. Ou a mercadoria a ser dada a penhor mercantil, ou mesmo depósito para desocupação provisória do estabelecimento de onde saiu, ou ainda para demonstração. Perderam o sentido e oportunidades as antigas controvérsias em torno das mercadorias, quando objeto de permuta, empreitada e contrato estimatório" (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 213).

Na verdade não há que falar em fato gerador sem que exista um fato econômico da relevância jurídica. A simples circulação física da mercadoria não implica na caracterização do fato gerador do ICM. Não produz, pois, efeito jurídico tributário.

In casu, segundo expõe o recorrente:

"Como suas próprias câmaras refrigeradoras não bastam para o armazenamento de todos os produtos, utiliza-se dos armazéns frigoríficos de firmas especializadas como no caso dos autos, da Anglo S.A. e Arfrio S.A.

Nesse mister, fez remeter a esses armazéns diversas partidas de produtos, para tanto emitindo, regularmente, as competentes notas fiscais de remessa sem valor comercial.

Posteriormente foi pedindo a devolução das mercadorias assim depositadas, sendo que, quando da devolução, os referidos frigoríficos, Anglo Sociedade Anônima e Arfrio S.A., também foram emitindo as competentes notas fiscais, também de simples remessa, e também sem valor comercial.

Os documentos comprobatórios da remessa da recorrente para os refrigeradores dos frigoríficos e os da devolução destes àquela se encontram tanto nos processos administrativos apensados como, também, às fls. 31-50 dos autos do promesso judicial.

Os armazéns frigoríficos, pelo armazenamento, receberam o preço de seus serviços, e isso também está documentado às fls. 15-9 do terceiro apenso, Proc. S.F. n.º 25.940, Executivo n.º 641.529.

Evidentemente que os armazéns frigoríficos, pelos serviços prestados, pagam à Municipalidade o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal" (fls. 144).

Vê-se, por aí, que não há circulação econômica, de modo a justificar o tributo exigido.

Dessarte, ao entender o acórdão recorrido que a simples saída de mercadoria, por si, enseja a cobrança do ICM, negou vigência ao art. 52 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto e de acordo com o parecer da Procuradoria-Geral da República, dou provimento ao recurso, para julgar improcedente a ação executiva fiscal, condenando a vencida ao pagamento de honorários de advogado, na base de 20% sobre o valor da ação e custas.

EXTRATO DA ATA

RE n.º 72.412 — SP — Rel., Ministro Djaci Falcão. Rectes., Pedro Bertoldo e Filhos (Adv., João Clarindo Pereira Filho). Recda., Fazenda do Estado (Adv., Eugemir Berni).

Decisão: Conhecido e provido, unanimemente.

Presidência do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro, na ausência justificada do Sr. Ministro Luiz Gallotti, Presidente. Presentes à sessão os Srs. Ministros Amaral Santos, Barros Monteiro, Djaci Falcão e o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.