DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICM NA IMPORTAÇÃO DE BENS DE USO

HUGO MACHADO *

1. A entrada de mercadorias como fato gerador do ICM. 2. Bens de capital e bens de uso. 3. O conceito de mercadoria na legislação do ICM. 4. Pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais. 5. Conclusões.

1. A entrada de mercadorias como fato gerador do ICM

1.1 Segundo a redação originária do art. 52 do CTN, a entrada de mercadorias importadas não constituía hipótese de incidência do ICM. Pelo Ato Complementar n.º 34, de 30.1.67, nova redação foi dada ao referido artigo 52, em cujo inciso II passou a figurar a "entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento que houver realizado a importação, observado o disposto nos §§ 6.º e 7.º do art. 58"; estes também com nova redação dada pelo mesmo Ato Complementar. Nos citados §§ 6.º e 7.º ficou estabelecido que, para os fins da nova hipótese de incidência então criada, "contribuinte é qualquer pessoa jurídica de direito privado, ou empresa individual a ela equiparada, excluídas as concessionárias de serviço público e as sociedades de economia mista que exerçam atividade em regime de monopólio instituído por lei." E ficaram equiparadas à industrial as empresas de prestação de serviços. Essa equiparação era de grande relevância, porquanto demonstrava o propósito do legislador de atingir com a nova incidência as importações de bens não-destinados à venda, alterando, de forma inconstitucional, a própria natureza jurídica do imposto.

* Professor da Universidade de Fortaleza.

1.2 O Ato Complementar n.º 36, de 13.3.1967, revogou o inciso II do artigo 52 e os §§ 6.º e 7.º do art. 58 do CTN, eliminando assim, decorridos apenas cerca de 45 dias, a nova hipótese de incidência, que estava, aliás, ainda a depender de legislação estadual, e que, por força do princípio da anualidade, somente vigoraria a partir de janeiro de 1968. Estabeleceu, ainda, base de cálculo especial para o ICM incidente nas saídas de bens de capital de origem estrangeira, promovidas pelo estabelecimento importador, de sorte que o imposto passou a incidir apenas sobre o valor acrescido, ou sobre 20% do valor da operação de que decorresse a saída, à opção do contribuinte. Com isto foram consideravelmente favorecidas as importações de bens de capital. Por isto mesmo o conceito de bens de capital foi fixado expressamente, para esse efeito. Nele somente se incluíram as máquinas e aparelhos, bem como suas peças, acessórios e sobressalentes, classificados nos capítulos 84 a 90 do RIPI, quando, pela sua natureza, se destinassem a emprego direito na produção agrícola ou industrial e na prestação de serviços.

1.3 O Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, voltou a definir como hipótese de incidência do ICM "a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento" (art. 1.º, II). Não se pode dizer que ocorreu simples restauração das regras do AC 34. Há notável diferença, não apenas de forma, mas de substância, entre as regras do AC n.º 34 e as do Decreto-lei n.º 406, no que pertine ao caso em exame. Pelo primeiro, pretendeu-se a incidência do imposto sobre a entrada de quaisquer bens importados do exterior, mesmo dos destinados ao uso da empresa importadora, que poderia ser inclusive de prestação de serviços (art. 58, § 7.º). Pelo segundo, a incidência é apenas na entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor. O fato de não ter sido restaurada a regra do art. 58 § 7.º é significativo. Está inteiramente fora de cogitação a incidência do ICM na entrada de bens importados por empresas de prestação de serviços.

1.4 Há quem afirme, com razoável argumentação, ser inconstitucional o dispositivo legal que descreve como hipótese de incidência do ICM a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento. É que a importação não seria de molde a configurar uma operação relativa à circulação de mercadorias, não passando de "mera conseqüência de uma operação de circulação de mercadorias ocorrida em outro país, quando da saída dos produtos

do estabelecimento fabril ou comercial do exportador estrangeiro." (Chierichieti, Luigi. Inconstitucionalidade da cobrança do ICM na importação de mercadorias. *Rev. Dir. Público,* v. 9, p. 176-9).

1.5 Insurgiram-se vários contribuintes contra a cobrança do ICM na importação. Duas teses básicas foram defendidas, a saber: a) inconstitucionalidade do Decreto-lei n.º 406/68, no que permite a incidência do imposto sobre a importação de bens de capital, já sujeita ao tributo federal próprio; b) ilegitimidade da exigência do ICM pelos Estados, sem que haja lei estadual instituindo a imposição. A primeira dessas teses, que nos parece procedente, não chegou a ser examinada, visto como o acatamento da segunda foi bastante para excluir a cobrança impugnada. (RE n.º 72.508 — SP, in *RTJ,* v. 61 p. 508). Hoje a jurisprudência do Supremo Tribunal Fede ral é pacífica no sentido da ilegitimidade da cobrança do ICM sem lei estadual que o autorize. (RE n.º 72.414 — SP, *DJU* de 12.5.72, p. 2.933; RE n.º 74.694-SP, *DJU* de 18.5.73, p. 3.342; RE n.º 73.078 — SP, *DJU* de 25.5.73, p. 3.626).

2. Bens de capital e bens de uso

2.1 Os bens que se destinam, *diretamente,* à satisfação de nossas necessidades são chamados bens de consumo, ou "utilidades diretas". Aqueles que se prestam para produzir outros bens ou serviços são chamados bens de capital, ou bens de produção, ou, ainda, "utilidades indiretas". Embora a distinção entre uma e outra categoria possa parecer nítida, tal em verdade nao ocorre. Um automóvel, por exemplo, pode ser um bem de consumo, se de uso particular, ou um bem de capital, se de aluguel. Grande é a quantidade de bens que se enquadram ora em uma, ora em outra categoria, e não se dispõe de critério seguro para definir, em razão da natureza do bem, a qual categoria estes pertence. "Não é perfeita a linha de separação entre os bens de produção e os bens de consumo, e seria pueril qualquer discussão neste sentido, tão escasso seria o resultado prático." (Souza Gomes, Luiz. *Dicionário econômico e financeiro.* 9.ª ed. Borsoi, p. 27). Não há, porém, qualquer dificuldade na caracterização dos bens *de uso.* Aqui não importa a natureza do bem, mas sua destinação dentro do patrimônio da empresa. Os bens de uso integram o grupo patrimonial, que, em contabilidade, recebe a designação de *ativo fixo* ou *imobilizado.* "O critério para classificação de determinados bens do ativo patrimonial depende da atividade econômica desenvolvida pela entidade, pois certos bens podem constituir *imobilizado* em uma empresa e *realizável* em outra. Para empresas imobiliárias, os imóveis não constituem *imobilizado,* pois são objeto de compra e venda. O mesmo ocorre com má-

quinas, ferramentas, veículos e outros utensílios, que na indústria constituem meios de produção de outros bens, enquanto que, no comércio, são o próprio objeto da compra e venda mercantil." (Franco, Hilário. *Estrutura, análise e interpretação de balanços.* 11.ª ed. São Paulo, Editora Atlas S.A., p. 62).

2.2 É de grande relevância notar que o Ato Complementar n.º 36 não se referiu a *bens de uso.* Referiu-se a bens de capital. Mas os dois conceitos, como já foi demonstrado, não se confundem. É certo que os bens de uso são bens de capital, mas o contrário nem sempre ocorre. As matérias-primas de uma indústria são bens de capital, mas não de *uso.* Classificam-se, no balanço patrimonial, no grupo *realizável,* que, por seu turno, integra o *capital circulante.* O Ato Complementar n.º 36, ao mesmo tempo em que eliminou a incidência criada pelo Ato Complementar n.º 34, instituiu base de cálculo especial para as saídas de *bens de capital.* Lógico que se referiu a bens cuja *saída* do estabelecimento importador ocorre normalmente, como decorrência de sua atividade operacional. E para evitar controvérsias a respeito do que se deveria entender por *bens de capital,* fez "a cristalização de um conceito, através da vestimenta legal, que lhe atribui e garante força de direito positivo", como diz José Washington Coelho. (*Código Tributário Nacional interpretado.* Ed. Correio da Manhã, 1968. p. 10).

2.3 Como o Decreto-lei n.º 406/68 restabelecera a hipótese de incidência consistente na entrada de mercadorias importadas, a Lei Complementar número 4/69 cuidou de restabelecer a redução da base de cálculo para as saídas de bens de capital. Entretanto, assim como o Decreto-lei n.º 406 não operou o puro e simples restabelecimento da referida hipótese de incidência, como já antes ficou demonstrado (item 1.3), também a Lei Complementar n.º 4 não restaurou inteiramente o favor fiscal previsto no art. 1.º do AC 36. Pelo art. 3.º da Lei Complementar n.º 4, a redução da base de cálculo do ICM somente se aplica aos casos em que o bem de capital de origem estrangeira tenha sido importado com a isenção do imposto. Entrada isenta, saída com base de cálculo reduzida, para que a isenção não se converta em simples diferimento de incidência.

2.4 Da análise dos dispositivos legais em vigor, pertinentes ao regime tributário da importação de bens de capital, chega-se facilmente à conclusão de que o legislador não pretendeu dar à expressão *bens de capital* o sentido de *bens de uso.* É que estes, como será adiante demonstrado, não se integram no conceito de *mercadorias* e não se prestam, assim, como elemento da hipó-

tese de incidência do ICM. Não se desconhece a existência de leis estaduais que pretendam fazer incidir o ICM na saída de bens de uso. Há inclusive um convênio interestadual neste sentido. Entretanto a razão está, a nosso ver, com os legisladores de alguns estados, que excluíram as imobilizações do conceito de mercadoria. No Rio Grande do Sul, por exemplo, há disposição legal expressa estipulando 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". (Lei n.º 5.373, art. 3.º). Em outros estados foi utilizada técnica legislativa diversa, que, entretanto, atingiu a mesma finalidade. É o caso de Minas Gerais, onde o legislador preferiu considerar como hipótese de *não-incidência* do ICM "a saída de bens integrados no ativo fixo, na forma prevista em Regulamento". (Lei n.º 5.960, de 1.8.72, art. 7.º, inciso XI).

3. O conceito de mercadoria na legislação do ICM

3.1 De formulação antiga, o conceito de mercadoria está há muito estereotipado no direito comercial. É mercadoria o bem que a empresa adquire para revender, tal como comprou ou transformado. Bem que não se destina, na empresa relativamente à qual se estabelece seu conceito, a integrar o ativo fixo ou imobilizado, mas o capital de giro ou ativo circulante. Carvalho de Mendonça, com sua indiscutível autoridade, mostra que a destinação é elemento essencial. "Todas as mercadorias", ensina aquele mestre, são coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisas e mercadoria: a diferença é de destinação. (*Tratado de direito comercial brasileiro.* 7.ª ed., Rio, Livraria Freitas Bastos, 1963. v. 5, 1.ª parte, p. 28). Fran Martins também encontra na destinação um elemento integrante do conceito em exame. Na lição do ilustre comercialista cearense, "chamam-se mercadorias as coisas móveis que os comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender". (*Curso de direito comercial.* Rio, Forense, 1970. p. 129). De Plácido e Silva, por sua vez, é categórico: "a coisa que não está para a venda não é mercadoria". (*Vocabulário jurídico.* Rio, Forense, 1967. v. 3, p. 1.015). Com apoio em Garrigues, aponta Rubens Requião "os elementos caracterizadores da mercadoria: a) *corporalidade,* que a distingue dos direitos e dos bens imateriais; b) *mobilidade,* que exclui os bens imóveis; c) *aptidão* para o tráfico; d) valor patrimonial próprio, intrínseco da própria coisa, excluindo-se os títulos de crédito; e) permanência atual no tráfico mercantil". E acrescenta, com razão, que "a própria palavra *mercadoria* põe em manifesto seu especial destino para o mercado". (*Curso de direito comercial.* 2.ª ed., Saraiva, 1973. p. 166). No

mesmo sentido é o pronunciamento dos comercialistas estrangeiros. "Les marchandises sont tous les objets destinés à la vente." (Ripert. *Traité élementaire de droit commercial.* Paris, 1968. t. 1, p. 298).

3.2 Fernando A. Brockstedt, (O ICM — comentários interpretativos e críticos. Porto Alegre, 1972. p. 71-7), fiscal do ICM no Rio Grande do Sul, admite como exato o conceito de mercadorias adotado pelos comercialistas, mas entende que, em direito tributário, tal conceito não tem aplicação. Em defesa de seu ponto de vista, alinha, entre outros, os seguintes argumentos: a) o CTN "já equiparou, desde logo, os produtos" e os "gêneros" às "mercadorias", referindo-se à saída destas dos estabelecimentos industriais e produtores; b) o CTN, definindo como contribuinte do imposto qualquer pessoa natural ou jurídica que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias e os órgãos da administração pública "que explorem ou mantenham serviços de compra e revenda de mercadorias ou de venda ao público de mercadorias de sua produção", não adotou "o critério subjetivo, da compra com a intenção da revenda"; c) o Decreto-lei n.º 406/68, considerando contribuintes do imposto as sociedades civis de fins não-econômicos que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias *que para esse fim adquirirem* e os órgãos da administração pública que vendam mercadorias *que, para esse fim, adquirirem ou produzirem,* "não estendeu a restrição às demais categorias de contribuintes do imposto, tendo-o feito apenas em relação a duas" e que, assim, "ao seu aplicador ou ao seu intérprete não é lícito fazê-lo sem ofensa aos princípios de boa hermenêutica"; d) a Constituição Federal não utilizou nem expressa nem implicitamente o conceito de mercadoria, pelo que o art. 110 do CTN não se aplica ao caso; e) o Decreto-lei n.º 406 "dá à mercadoria um sentido amplo correspondente aos ensinamentos de Economia Política e não de Direito Privado, só a improcedente invocação de inconstitucionalidade dessa legislação federal com força de lei complementar poderia levar ao entendimento de que o conceito fiscal de 'mercadoria' é o de Direito Privado"; f) não seria invocável o disposto no art. 129 do Decreto-lei n.º 2.627, pois, "se as regras de contabilidade vigentes se prendem ao Direito Comercial, mas deste o Direito Tributário se afasta no particular sob análise, é óbvio que as regras de contabilidade não podem influir no Direito Tributário"; g) finalmente, o elemento histórico seria decisivo, confirmando "a possibilidade de incidir o ICM sobre as saídas antes utilizadas no ativo fixo do contribuinte".

3.3 Os argumentos do ilustrado gaúcho, como adiante será demonstrado, *data venia,* são insubsistentes. É de ser lembrada neste ponto a advertência

feita por Riewald, em comentários ao Código Tributário da Alemanha: "A libertação do Direito Tributário das amarras dos conceitos do Direito Privado constitui um feito de tão inestimável importância, que não é de se admirar que agora o pêndulo vá demasiadamente para aquele lado, sendo que muitos viram mais o que separa do que aquilo que une, tendendo mais para a separação do Direito Tributário, do que para a unidade do Direito Alemão." (apud: Barbosa Nogueira, Ruy. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias,* 2.ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 1965. p. 51). Na verdade, mesmo os autores que defendem a autonomia do direito tributário afirmam que se deve interpretar os conceitos e institutos jurídicos "sem perder de vista que o Direito Tributário é uma parte do Direito e que, ao contrário de supostos conflitos com o Direito Privado, ele tem e deve ter com este, como com os demais ramos do Direito, relações múltiplas e harmônicas." (Barbosa Nogueira, Ruy. op. cit. p. 5). Os conceitos e institutos de direito privado podem: a) ser adotados, sem qualquer alteração, pelo direito tributário; b) ser adotados com alteração expressa, para fins tributários; e finalmente, c) pode o direito tributário construir, por disposição legal expressa os seus próprios conceitos e institutos. Mas 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". (CTN, art. 110).

3.4 Feitas estas considerações, examinemos, um a um, os argumentos de Brockstedt, resumidos no item 3.2, já citado: a) o CTN não equiparou os "produtos" e os "gêneros" às mercadorias. Simplesmente admitiu que os "gêneros" e os "produtos" são mercadorias. E o fez com arrimo na própria Constituição Federal, que se refere a "operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes" (art. 23, II). De resto, dentro do próprio direito comercial, "gêneros" e "produtos" são sinônimos de mercadorias. O Código Comercial utiliza, em vários de seus dispositivos, o termo *generos* como sinônimo de *mercadorias* (arts. 87, 88, 89 e 90). Produtos são o resultado da transformação de outros bens. Tudo se compreende, indiscutivelmente, no conceito jurídico privado de *mercadorias;* b) as disposições do CTN relativas à figura do contribuinte do imposto devem ser interpretadas em consonância com as demais regras jurídicas pertinentes ao ICM. Não há nos dispositivos em questão nada que autorize a conclusão de haver o CTN alterado o conceito de mercadorias, elaborado pelo direito comercial; c) os dispositivos do Decreto-lei n.º 406/68, que se

referem às sociedades civis de fins não-econômicos e às entidades de direito público, fazem referência expressa à destinação das mercadorias à venda, pelo simples fato de que, não sendo o comércio o objetivo dessas entidades, desde que a mercância seja praticada pelas mesmas, considera-se ocorrida a hipótese de incidência do ICM. Em relação ao comerciante, industrial ou produtor, não teria mesmo sentido qualquer referência à destinação, porquanto estes, no exercício de suas atividades normais, visando atingir seus objetivos, como regra geral adquirem ou produzem bens para revender; d) a Constituição Federal utilizou, sim, em seu art. 23, II, o conceito — mercadoria — de direito comercial. O que ela não fez foi elaborar o conceito. A Constituição realmente não conceituou, nem seria de boa técnica que o fizesse, e é por isto que se afirma a prevalência do conceito preexistente, elaborado pelo direito comercial; e) a economia política, *data venia,* não cuida do conceito de *mercadoria.* Para a referida disciplina, o conceito relevante é o de *bens,* que naturalmente não corresponde àquilo que, em direito comercial, designa-se por *mercadorias;* f) não é certo que as regras de contabilidade se prendam exclusivamente ao direito comercial. No que pertine ao registro dos elementos patrimoniais da empresa em grupos distintos, a contabilidade orienta-se pela natureza econômica da função de cada elemento dentro da empresa. Ninguém ousará dizer que os bens integrantes do artigo fixo desempenham a mesma função econômica desempenhada pelos integrantes do capital de giro; g) o elemento histórico, finalmente, em nada se presta para fundamentar a tese de Brockstedt. Pelo contrário, um estudo das origens do IVC, do qual o ICM é sucedâneo, demonstra de forma irrefutável a natureza mercantil desse tributo (Cf. Santos, Manoel Lourenço dos. *Direito tributário.* 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1968. p. 271). O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, com as características de que hoje se reveste, foi introduzido no Brasil com a Emenda Constitucional número 18, de 1965. Entretanto, nada mais é ele que o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, surgido com a Lei n.º 4.625, de 31.12.1922, por sugestões do 1.º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, com o nome de Imposto sobre Vendas Mercantis (Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Rio, Forense, 1970. p. 198).

3.5 Demonstrando que os bens de uso realmente não são mercadorias para os fins do ICM, a legislação desse imposto nos diversos estados veda a utilização do crédito correspondente às entradas de bens para integrar o ativo fixo. Embora o projeto-modelo de legislação do ICM (Publicação n.º 26: *Sistema tributário nacional.* Fundação Getulio Vargas) tenha facultado aos

estados a instituição de regras permitindo o aproveitamento dos créditos do imposto relativamente às entradas de bens destinados ao ativo fixo, nenhum estado adotou tal orientação. Admitiram alguns tal procedimento em situações especiais, a título de estímulo fiscal, o que de modo nenhum autoriza a conceituação dos bens de uso como mercadorias. Pelo contrário, presta-se para confirmar a tese contrária. Também a regra que determina a cobrança do ICM na saída de bens do ativo fixo, em cujas entradas tenha sido utilizado o crédito correspondente, não autoriza o entendimento que lhes atribui a qualidade de *mercadorias*. O direito ao crédito nas entradas é, no caso, um estímulo fiscal, que poderia ser calculado com base em qualquer outro elemento. A exigência do imposto na saída é, no caso, mera condição imposta pelo legislador na outorga do estímulo. Tanto o estímulo consistente no crédito como a condição consistente no débito nada têm a ver com as regras jurídicas da incidência do imposto. Trata-se de regras pelas quais o direito tributário exerce sua função extrafiscal. São regras ditadas pela política tributária.

4. Pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais

4.1 O pronunciamento de ilustre tributarista tem confirmado que o conceito de mercadoria, para os fins do ICM, há de ser o mesmo elaborado pelo direito privado. "O Direito Comercial – esclarece Geraldo Ataliba – é que fornece os subsídios para a compreensão do que seja esta categoria." (*Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 246). O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, embora possa ser considerado novo, não se viu privado, com o *nomen juris* que lhe atribuiu a Carta Magna, do caráter essencialmente mercantil, de que era possuidor o imposto substituído. (Contreiras de Carvalho, A. A. *Doutrina e aplicação do direito tributário*. São Paulo, Freitas Bastos, 1969. p. 384). Especificamente a propósito do conceito de mercadoria, é notável a lição do Ministro Aliomar Baleeiro: "Não são mercadorias – diz aquela autoridade, referindo-se aos vasilhames, que em geral retornam ao estabelecimento de origem – mas bens do ativo imobilizado, como imóveis, armações, cofres, veículos etc., empregados pela empresa nos serviços de produção ou do comércio, permanentemente, e não para venda à clientela." (*Direito tributário brasileiro*. 4.ª ed. São Paulo, Forense, 1972. p. 210). No mesmo sentido é o entendimento do mestre Rubens Gomes de Souza, que, estudando a questão do ICM relativamente à alienação fiduciária em garantia, emitiu parecer onde sustenta a utilização pelo direito tributário do conceito jurídico privado de mercadorias (*Revista dos Tribunais*, v. 423, p. 45-69).

4.2 O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já admitiu que o conceito de mercadoria, tal como elaborado pelo direito comercial, prevalece na legislação do ICM, pois, "para definir ou limitar competência tributária, os institutos, conceitos e formas de direito privado não podem ser alterados, em sua definição, conteúdo e alcance, pela legislação tributária". (Despacho de 27.10.70 no R.E. interposto nos autos do Ag. Pet. n.º 12.501, in *DOE* de 27.1.71).

O Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, por sua 1.ª Câmara, no Ag. Pet. n.º 131.756, de que foi relator o Des. Nogueira Garcez, afirmou: "Sem dúvida o bem de capital pode ser considerado mercadoria se o importador o adquire para revenda. É nesse sentido que o Ato Complementar n.º 36, de 13.3.67, faz incidir o imposto de circulação sobre a saída de bens de capital de origem estrangeira promovida pelo estabelecimento que houver realizado a importação". E mais adiante assevera: "É patente, pois, que o bem de capital importado para uso próprio não é mercadoria, nem se destina à circulação." (*Revista dos Tribunais,* v. 418, p. 227-8). Da mesma forma, já entendeu o Tribunal de Justiça do Ceará, conhecendo agravo de petição interposto por nosso intermédio, ao qual deu provimento, para conceder a segurança requerida contra a exigência do ICM sobre a entrada de bens destinados ao ativo fixo, importados do exterior (Ag. Pet. n.º 3.878, In *DOE* de 6.1.1972, p. 122). No Egrégio Supremo Tribunal é pacífico e entendimento pelo qual o ICM não incide na venda ocasional de bens de uso integrantes do ativo fixo ou imobilizado, que não se insere na atividade profissional do vendedor (RE n.º 67.844, de 10.11.69, *RTJ* v. 53, p. 191).

5. *Conclusões*

Em face das considerações expedidas, chega-se às seguintes conclusões:

a) o conceito de *mercadoria,* tendo sido usado, como foi, pela Constituição Federal, para definir competência tributária, não pode ser alterado pelo legislador tributário;

b) o conceito de mercadoria, como elaborado pelo direito comercial, prevalece na legislação do ICM, independentemente do que a este propósito disponham as leis estaduais;

c) os bens de uso, integrantes do ativo fixo ou imobilizado, não são mercadorias;

d) não incide o ICM na entrada de bens, importados do exterior, destinados a integrar o ativo fixo ou imobilizado do importador, ainda que este seja contribuinte do imposto.