IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — MATERIAIS ADQUIRIDOS EM UM ESTADO E EMPREGADOS EM OUTRO, PELO EMPREITEIRO — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

— É legítima a cobrança do impôsto de vendas e consignações pelo Estado onde foram empregados os materiais, adquiridos em outro, pelo empreiteiro.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Sociedade Técnica de Engenharia e Representações Ster S. A.
versus Estado de Minas Gerais

Recurso de mandado de segurança nº 15.092 — Relator: Sr. Ministro Vitor Nunes Leal

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, dar provimento em parte ao recurso.

Brasília, 17 de agôsto de 1966. — *Cândido Mota Filho,* — Presidente. — *Vítor Nunes Leal,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Vítor Nunes — A recorrente, empreiteira de obras do DNER em Minas Gerais, obteve segurança, em 1ª instância, para não pagar ao Estado o impôsto de vendas e consignações sôbre os materiais empregados, bem como a taxa de recuperação econômica, a taxa de assistência hospitalar e o adicional rodoviário.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (f. 70) acolheu o recurso de ofício, reformando a sentença. Argumentou com a *Súmula* 334 do Supremo Tribunal, pela qual "é legítima a cobrança, ao empreiteiro, do impôsto de vendas e consignações, sôbre o valor dos materiais empregados, quando a empreitada não fôr apenas de lavor". Além disso, levou em conta o principal argumento da impetrante, assim resumido na inicial:

"... tendo sido o contrato afirmado no Estado da Guanabara, onde as partes contratantes — o DNER e a impetrante — têm suas sedes, escapa à fazenda estadual mineira a arrecadação dos impostos e taxas incidentes sôbre aquela empreitada.

Que o fato gerador não é, como equivocamente pretende a Fazenda, a *execução* da empreitada, mas o próprio *ato jurídico* da empreitada, ou seja, *o contrato* cuja celebração fixa o "lugar da operação", determinando a competência territorial de sua arrecadação."

Respondeu o acórdão recorrido a êsse argumento, citando decisão do Supremo Tribunal ao agravo nº 28.332, da qual transcreveu o seguinte trecho:

"Como o contrato foi firmado no Rio de Janeiro, alega a autora *sem nenhuma razão* que não está a praticar ato de comércio no território mineiro. O impôsto de vendas não resulta do *contrato para a obra,* ato que a lei só sujeita ao sêlo proporcional, mas sim da *venda,* feita pela empreiteira, do material destinado à obra que executa, material êsse *que não é fabricado ou produzido* pelo contribuinte, *mas simplesmente empregado, mediante operação de venda,* na obra, em curso. O impôsto tem, como fato gerador, *ato mercantil local,* é claro, e não o contrato firmado em outro Estado. A tradição, que se realiza com o emprêgo do material, dá origem à obrigação fiscal" (Ac. do Supremo Tribunal Federal, de 8-11-62, *in Revista Forense,* 205/67)."

A impetrante recorreu para o Supremo Tribunal (f. 74), citando a nossa jurisprudência sôbre a taxa de recuperação econômica e a taxa de assistência hospitalar, acessório daquela, insistindo na inexigibilidade do impôsto de vendas e consignações, conforme decidiu o Supremo Tribunal no recurso extraordinário nº 50.071.

O parecer da Procuradoria-Geral da República, com a subscrição do nosso eminente colega Ministro Osvaldo Trigueiro, é pelo não provimento, de acôrdo com a *Súmula* 334.

VOTO

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator) — A questão posta neste recurso foi amplamente discutida nos embargos ao recurso extraordinário nº 50.071, cujo julgamento terminou em 3-4-64, *Diário da Justiça,* 5-11-64, pág. 889. Confirmou-se, então, o julgado da Turma, onde prevaleceu o ponto de vista do empreiteiro, tendo-se em conta que os materiais haviam sido comprados em outra unidade da Federação. Figurei entre os votos vencidos, reportando-me a outro julgamento do Supremo Tribunal, de que tinha sido relator: recurso de mandado de segurança nº 10.472 (13-5-63), *Diário da Justiça,* 25-7-63, p. 376.

Os dois casos tinham perfeita afinidade quanto à questão jurídica, então, como agora, discutida perante o Supremo Tribunal. Naquele de que fui relator, o empreiteiro comprara parte dos materiais no antigo Distrito Federal para aplicá-los em obra que realizava em Petrópolis. Julgamos válida a cobrança. Entretanto, no caso posterior, de Minas Gerais, o Tribunal, por maioria, julgou indevida a cobrança.

Dizia eu no segundo: "Voltando ao precedente do Estado do Rio, havia duas transações: pela primeira, o empreiteiro comprou o material no antigo Distrito Federal; pela segunda, êle transferiu êste material ao patrimônio do dono da obra, a quem revendeu êsse material através de sua incorporação na obra". Esta segunda operação realizava-se, òbviamente, no Estado do Rio, como, no caso presente, operação idêntica se realizou òbviamente no Estado de Minas Gerais.

Prevaleceu o entendimento de que o empreiteiro estava envolvido em um negócio só e lhe estavam sendo exigidos dois tributos. Procurei responder a êsse argumento, dizendo: "Mas isso resulta da própria natureza do impôsto

de vendas e consignações, que incide tantas vêzes quantas operações se fizerem".

Reportando-me ao debate travado nos citados embargos 50.071, dou provimento ao recurso apenas em parte, para excluir a taxa de recuperação econômica e a taxa de assistência hospitalar, de acôrdo com numerosos precedentes nossos, considerando, entretanto, devido o impôsto de vendas e consignações e o seu adicional recuperável.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Peço vista dos autos, Sr. Presidente.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Provido pelo eminente Relator, em parte, pediu vista o eminente Ministro Aliomar Baleeiro.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Cândido Mota Filho. Relator, o Excelentíssimo Sr. Ministro Vítor Nunes Leal. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Prado Kelly, Adalício Nogueira, Evandro Lins e Silva, Hermes Lima, Vítor Nunes Leal, Gonçalves de Oliveira e Vilas-Boas. Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros A. M. Ribeiro da Costa, Presidente, Hahnemann Guimarães, Luís Gallotti e Pedro Chaves. Licenciado, o Exmo. Sr. Ministro Lafayette de Andrada. Impedido, o Exmo. Senhor Ministro Osvaldo Tri-Trigueiro.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Como bem expõe o relatório, o caso concreto é de emprêsa de engenharia situada na Guanabara, com empreitada de terraplenagem contratada naquele Estado com o DNER, em 7-3-63, para execução em trecho da rodovia BR-3 em Minas, onde não possui qualquer estabelecimento, diz ela.

Entende a firma que o fato gerador não é a execução da empreitada mas o próprio ato jurídico, isto é, o contrato, cuja celebração fixa o lugar da operação e determina a competência fiscal do sujeito ativo credor do impôsto de vendas.

Destarte, temos a questão: — qual o fisco competente, para arrecadar o impôsto de vendas nas empreitadas com fornecimento de materiais, quando o empreiteiro, domiciliado num Estado, aí contrata com o dono da obra que, entretanto, se executa noutro Estado? O fisco da obra ou o fisco do lugar do contrato?

2. A União criou o impôsto de vendas mercantis em 1923, dentro do campo da competência residual da carta de 1891, que lhe atribuía privativamente o impôsto de sêlo (artigo 7º, nº 3). Entendeu ela que o valor global da empreitada com fornecimento de materiais era tributável pelo impôsto de vendas. O Supremo Tribunal Federal deu-lhe razão apenas quanto ao valor dos materiais, excluída a mão-de-obra. Era razoável a interpretação, porque, se a União podia tributar a empreitada pelo sêlo, que é tributo sôbre atos e instrumentos jurídicos, não padecia de inconstitucionalidade a exigência sob o falso rótulo de impôsto de vendas.

A Constituição de 1934 deslocou êsse impôsto para a competência do Estado-membro, que, por aquêle diploma, lançava também o impôsto de indústrias e profissões e arrecadava metade dêle. Era, então, razoável a interpretação, porque se a empreitada não se confunde com a venda, constitui fato gerador do impôsto de indústrias e profissões. Por uma forma ou por outra, havia poder de tributar do Estado sôbre o empreiteiro pela atividade exercida profissionalmente.

Mas, depois da Carta de 1946, os Estados já não podem ser sujeitos ativos de obrigações decorrentes do impôsto de indústrias e profissões e nunca o foi impôsto de sêlo sôbre atos e instru-

mentos jurídicos regulados por lei federal.

Rigorosamente, não tem competência para tributar empreitada por meio dum *forfait* ou coeficiente, que calcula ser o valor dos materiais presuntivamente vendidos pelo empreiteiro ao dono da obra.

Mas 40 anos ininterruptos consagraram a ficção fiscal de que a empreitada envolve uma venda, muito embora fato gerador desta seja o contrato de compra-e-venda ou consignação (esta por conta e risco do consignatário, excluindo-se o contrato *estimatório,* ou consignação por conta do consignante).

Por outro lado, a discriminação constitucional não importa em garantia do contribuinte, individualmente considerado, mas política de preservação de autonomia e sobrevivência das pessoas jurídicas formadoras do Estado Federal. Prevalece o interêsse dêste e não o dos indivíduos.

Se a União, tendo competência para legislar sôbre "normas gerais de Direito Financeiro" (art. 5º, XV, *b,* da Constituição) e decretar o impôsto de sêlo, atos e instrumentos jurídicos regulados por lei federal, já permitiu expressamente a equiparação da empreitada à venda, para que, como esta, seja tributada pelo Estado, desapareceu o interêsse dela em repelir essa invasão fiscal, já velha de quase meio século.

A União não pode contravir seus próprios atos e leis.

A Lei nº 4.784, de 28-9-65, art. 1º, § 4º, atribuiu ao Estado da situação da obra a competência para tributar, como venda, o valor dos materiais fornecidos por empreiteiros ou construtores. Ficou convalidada pelo legislador das "normas gerais de Direito Financeiro" a tranqüila jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desde o caso Graça Couto, de 40 anos idos, e, do mesmo passo, firmado um critério para saber-se qual o "lugar da operação" nessa hipótese.

3. Como o caso é anterior à Lei nº 4.784, poder-se-ia indagar se o empreiteiro era também produtor dos materiais aplicados na obra. Não é, nem os comprou fora do Estado, onde executa a terraplenagem.

Não se se celebrando contrato de venda, mas tendo sido construído uma assemelhação tolerada pela jurisprudência ao longo do tempo e, afinal, cristalizado em norma geral de Direito Financeiro e norma de Comércio interestadual (Constituição, art. 5º, XV, *k*), é de aceitar-se a lei local, complementar ou suplementar (Constituição, art. 6º), que fixa o lugar da obra, — o mesmo da Lei federal nº 4.784.

Assim, entendi no acórdão de 23-3-66, no recurso de mandado de segurança nº 14.420 — Estado do Rio, adotando a doutrina do v. acórdão de 13-5-63, no recurso de mandado de segurança nº 10.472, de que foi relator também o eminente Ministro Vítor Nunes Leal.

Nos recentíssimos acórdãos Glitz *vs.* Rio Grande do Sul e Indústrias Ressegue *vs.* Paraná (*Revista do Tribunal de Justiça,* 36/465 e seguintes), o Supremo Tribunal Federal repeliu a aplicação retroativa da Lei nº 4.784-65, quando agrava o ônus do contribuinte, o que não exclui suas disposições benignas em favor de quem prova ter pago pelo menos uma vez o impôsto ao Estado produtor. Mas a recorrente não provou nem alegou essa circunstância.

Acompanhando o eminente Relator, nego provimento ao recurso.

ADITAMENTO AO VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — O problema consiste em que construímos, pela jurisprudência, a equiparação da empreitada à compra-e-venda, para efeitos fiscais.

Hoje, no mundo inteiro, se difunde essa autonomia do direito financeiro com certos efeitos, como a elaboração de seus institutos próprios, nem sempre em coincidência com os conceitos e institutos do direito privado, ou do direito comum.

Num País, como o nosso, em que a Constituição é nominalista, porque designa os impostos por suas denominações históricas e, no próprio texto constitucional, quase sempre especifica o fato gerador (e disto é exemplo o impôsto de vendas e consignações, em que a Constituição, referindo-se a vendas e consignações, evidentemente reporta-se ao direito vigente à sua época), talvez não se pudesse mais aceitar a jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal, aquela do tempo do impôsto de vendas mercantis. Mas o certo é que isso se consagrou em quarenta anos. Todos os Estados do Brasil cobram, quase sem resistência dos contribuintes impôsto de vendas e consignações sôbre a parte dos materiais empregados pelo empreiteiro.

Se considerarmos que competente, para arrecadação, é o Estado no qual se celebrou o contrato, de empreitada num caso como êste, em que a aplicação de materiais é em Minas Gerais, teríamos que o fato gerador seria o ato jurídico, o negócio da empreitada, que nenhum de nós duvida que está sujeito apenas a sêlo federal, ou impôsto "sôbre atos e instrumentos regulados por lei federal".

Temos que levar a tôdas as conseqüências essa equiparação que a construção jurisprudencial tolerou ao longo do tempo. O melhor é consagrar o princípio de que a lei local, subsidiária, para efeito do art. 6º da Constituição, estabeleceu uma norma geral de Direito Financeiro, e então a lei subsidiária de Minas Gerais manda que se cobre o impôsto no local da aplicação. Êste, aliás, princípio foi consagrado agora pela Lei nº 4.784, de novembro de 1965.

VOTO

O Sr. Ministro Prado Kelly — Sr. Presidente, o eminente Ministro Aliomar Baleeiro traz argumentos novos ao exame da matéria.

A primeira vista, minha inclinação era para divergir, com a devida vênia, do eminente Relator, de vez que, considerando-se o contrato o fato gerador e sendo êste celebrado fora do Estado que estabelecia a imposição, era de reputar-se indevida a cobrança. Mas o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, com engenhosidade, extraiu da construção jurisprudencial as suas últimas conseqüências. A argumentação que expendeu se legitima do ponto de vista jurídico.

Se tivesse alguma observação a fazer, ela se cingiria ao ponto em que S. Exa. considera que a discriminação de rendas em texto constitucional não é instituída em benefício de cidadãos e as respectivas cláusulas devem ser interpretadas a favor do poder estatal.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Do equilíbrio financeiro.

O Sr. Ministro Prado Kelly — Do poder estatal.

É certo que, na velha lição de Durand e de todos os que trataram do sistema federativo, a discriminação de rendas afeta e interessa à órbita dos podêres e das suas atribuições, mas, também, não é menos certo que se a imposição tem por base uma lei, a indagação da legitimidade do poder que elabora a norma concerne, também, ao direito individual, para a devida reclamação perante a justiça.

Como quer que seja à luz nova projetada sôbre esta matéria, quando parece difícil inovar em relação a conceitos que os Tribunais irão lentamente construindo, peço vênia à maioria que já tinha assentado outra interpretação do texto, para considerar mais consentânea com as teses de interpretação fis-

cal, até que se complete o seu ciclo, a análise feita pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro.

Acompanho a S. Exa. e ao eminente Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Hermes Lima — Sr. Presidente, entendo que, na vigência da lei em que o impôsto foi cobrado, a venda se fazia no Rio de Janeiro. No Estado de Minas Gerais se fazia a aplicação.

O eminente Ministro Aliomar Baleeiro mostrou que isso derivava de uma construção muito antiga. O Tribunal, entretanto, tem votado de maneira diferente.

Peço vênia ao eminente Relator e ao ilustre Ministro Aliomar Baleeiro para considerar que o impôsto, no caso, não é devido em Minas Gerais, mas na Guanabara, na vigência da lei em que se fêz a cobrança.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Uma circunstância curiosa é que a firma em questão — que aliás não se opõe a pagar, não quer pagar em Minas Gerais, mas não prova que tivesse pago na Guanabara e não contesta a constitucionalidade dêsse impôsto, que, para mim, é contestável. Não quer pagar em Minas Gerais, mas não comprou o material na Guanabara; comprou-o em Minas Gerais. Trata-se de material pesado, para serviço de terraplenagem: óleo, gasolina, pedra etc. Então, daríamos à Guanabara um impôsto sôbre material que sai do acervo de Minas Gerais.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Data venia, dou provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira — Sr. Presidente, a *Súmula* 334, diz que é legítima a cobrança ao empreiteiro do impôsto de vendas e consignações sôbre o valor dos materiais empregados, quando a empreitada não fôr apenas de lavor. Quer dizer, quando a empreitada fôr de lavor, o empreiteiro compra para o dono da obra, e então não paga o impôsto de vendas e consignações.

Ocorre que no caso concreto, o empreiteiro comprou o material, no Rio de Janeiro ou em Minas Gerais, pouco importa. Neste caso, não paga o referido impôsto; quem o paga é o vendedor, e êsse impôsto é devido por tantas operações quantas existam. O empreiteiro pagará o impôsto de vendas e consignações quando empregar a mercadoria na obra. É no Estado onde a obra está situada que se deve recolher o impôsto de vendas e consignações.

No caso presente, o empreiteiro, que não pagou o impôsto quando comprou a mercadoria, deverá pagá-lo ao assentá-la na obra, de acôrdo com o que está na *Súmula* 334.

Com estas considerações, ponho-me de acôrdo com o voto do eminente Ministro Relator e com os demais Ministros que o acompanharam.

QUESTÃO DE ORDEM

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Sr. Presidente, peço a palavra pela ordem. Seria conveniente que todos os Ministros presentes se manifestassem a respeito do caso. Trata-se de saber qual o Estado competente e, fundamentalmente, a competência dos Estados é matéria constitucional.

QUESTÃO DE ORDEM

O Sr. Ministro Prado Kelly — Sr. Presidente, neste caso, acho que todos os Ministros deveriam votar, porque estão inteirados da matéria do processo, em vista do voto circunstanciado do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, que acompanhou o douto voto do ilustre Relator.

Apenas não consideraria que tôda a questão de interpretação tributária,

quando discutida a competência do poder tributante, seja necessàriamente questão constitucional, pelos embaraços que êsse precedente pode causar à marcha dos nossos trabalhos.

O Sr. Ministro Pedro Chaves — Quado se reabre a discussão sôbre uma matéria e se admite que os juízes que não estiveram presentes na assentada inicial devam participar do julgamento, deve-se fazer nova convocação das partes, para permitir a sustentação oral.

O Sr. Ministro Luís Gallotti — Pelo Regimento é assim, mas não se tem praticado.

O Sr. Ministro Prado Kelly — Há precedentes nesse sentido, e em vários Tribunais assim se procede. Quanto ao eventual prejuízo dos litigantes, por êles estará zelando o eminente Relator, que a respeito, pode esclarecer aos eminentes juízes que não tenham participado da primeira assentada.

QUESTÃO DE ORDEM

VOTO

O Sr. Ministro Pedro Chaves — Sr. Presidente, não estou de acôrdo com a proposta do eminente Ministro Vítor Nunes.

No caso, trata-se de matéria puramente fiscal. Dessa forma, indiretamente, tôdas as matérias de direito que se julgam aqui são constitucionais, e a emenda constitucional é estrita a êsse respeito.

QUESTÃO DE ORDEM

VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira — Sr. Presidente, sòmente quando a matéria é constitucional é que os Ministros que não assistiram aos debates podem votar. A *contrario senso,* isso não é permitido, de acôrdo com a interpretação do nosso Regimento.

No caso concreto, se um outro Estado disputasse a percepção dêsse impôsto na causa, estaria em que a questão era de ordem constitucional. Mas isto não ocorre. A questão diz respeito a decidir se o contribuinte deve ou não pagar o impôsto.

Entendo que a matéria não é de ordem constitucional. Estou de acôrdo com o eminente Ministro Pedro Chaves, com essas considerações.

QUESTÃO DE ORDEM

VOTO DE DESEMPATE

O Sr. Ministro Cândido Mota (Presidente) — A meu ver, não há matéria constitucional para se debater e proclamo o resultado.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Dado, em parte provimento ao recurso, nos têrmos do voto do relator, contra o voto do Ministro Hermes Lma.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Cândido Mota Filho. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Vítor Nunes. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Prado Kelly, Adalício Nogueira, Evandro Lins, Hermes Lima, Pedro Chaves, Vítor Nunes, Gonçalves de Oliveira, Vilas-Boas, Luís Gallotti e Hahnemann Guimarães. Licenciados, os Exmos. Srs. Ministros Lafayette de Andrada e A. M. Ribeiro da Costa, Presidente. Impedido, o Excelentíssimo Sr. Ministro Osvaldo Trigueiro.