IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — MOVIMENTO ECONÔMICO

— Não cabe a exclusão do impôsto de indústrias e profissões sôbre parcela do movimento econômico correspondente a mercadorias transferidas da matriz para as filiais.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Dunlop do Brasil S.A. Indústria de Borracha *versus* Prefeitura Municipal de Campinas

Embargo no recurso de mandado de segurança n.º 18.517 — Relator: Sr. Ministro ALIOMAR BALEEIRO

ACÓRDÃO

Vistos e relatados êstes autos de recurso de mandado de segurança número 18.517 (embargos), do Estado de São Paulo, em que é embargante Dunlop do Brasil S.A. Indústria de Borracha e embargada Prefeitura Municipal de Campinas, decide o Supremo Tribunal Federal, em sessão plena, não conhecer, unânime, de acôrdo com as notas juntas.

Distrito Federal, 23 de outubro de 1968. — *Gonçalves de Oliveira*, Presidente. — *Aliomar Baleeiro*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — 1. Trata-se de segurança impetrada pela embargante contra o Diretor da Fazenda do Município de Campinas, para excluir o impôsto de indústrias e profissões sôbre a parcela do movimento econômico correspondente a mercadorias transferidas para suas filiais no exercício de 1966. A embargante tem sede em São Paulo, fábrica em Campinas e filiais noutros municípios.

2. O v. acórdão proferido pela eg. 3.ª Turma, à unanimidade, negou provimento ao recurso (fls. 215) ensejando os embargos opostos a fls. 216. A embargante traz a confronto decisão proferida no recurso de mandado de segurança n.º 17.168, além de outros. A ementa padrão diz:

"Impôsto de Indústrias e Profissões — 1. A legislação do Estado de São Paulo tolerava, alternativamente, a publicação das leis municipais por afixação à porta da Prefeitura ou pela imprensa local. No caso, prejuízo não teve o contribuinte, pois mostrou conhecer a lei e até cumpriu conscientemente dispositivo dela. 2. A jurisprudência preponderante do S. T. F. se fixou no sentido de que, para efeitos de impôsto de indústrias e profissões, tendo como base de cálculo o movimento econômico, não se computam nestes as parcelas correspondentes às transferências de mercadorias, para vendas em filiais noutros Municípios nem as de impôsto de consumo."

3. O recurso foi impugnado a fôlhas 268-70 e nesta instância a douta Procuradoria-Geral da República (fôlhas 282-5) opina pelo não conhecimento dos embargos, e se conhecidos, não sejam recebidos.

É o relatório.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Sr. Presidente, peço licença aos eminentes juízes para, quebrando os estilos

do Supremo Tribunal, fazer um registro especial da presença do advogado da embargante, Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, que acabamos de ouvir.

É raro que tenhamos, aqui, na tribuna, juristas do porte do eminente professor de Direito Financeiro, que, sem dúvida, na sua especialidade, é uma das grandes autoridades no mundo e não apenas no Brasil.

Há quinze anos, mais ou menos, o Professor HENRI LANFENBURGER, recentemente falecido, então professor da Universidade de Paris, fazendo o registro da primeira edição do livro *Legislação Tributária*, do prof. R. G. SOUSA, anotava, surpreendido, como êsse escritor conhecia profundamente todos os sistemas financeiros da Europa. No Brasil, a sua contribuição ao Direito Fiscal é assinalada, não só por seus livros e inúmeros pareceres, mas, também, pela sua iniciativa de redigir o projeto chamado *Oswaldo Aranha — Rubens Gomes de Sousa*, de 1963, se não me falha a memória, do qual, afinal, resultou, por intervenção do prestígio do Presidente CASTELO BRANCO, a Lei n.º 5.172, de 1966, ou seja, o Código Tributário Nacional, uma das melhores leis do mundo nessa matéria.

Êste registro é tanto mais sincero, quanto, neste momento, meu voto lhe é desfavorável.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Presidente) — Devo assinalar, também, que, em certa ocasião, fui a Londres, representando o Govêrno brasileiro em determinada questão, e tive ensejo de ver expostos em importante livraria daquela cidade, exemplares de um livro de autor brasileiro, que era, precisamente, o eminente Sr. RUBENS GOMES DE SOUSA, se não me falha a memória, de parceria com seu colega PINHEIRO NETO, sôbre direito tributário, editado em inglês. Isto mostra o valor do eminente advogado, como especialista na matéria.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — O instituto internacional ligado à Universidade de Harvard escolheu-o para redigir o volume de *Direito Financeiro do Brasil*, publicado em inglês, e, agora mesmo, uma organização internacional o encarregou, juntamente com o Professor RAMÓN CORTEZ, de redigir o Código Internacional de Direito Financeiro.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) — I. A embargante mantém fábrica de artefatos de borracha em Campinas, sede social no Município de São Paulo e vasta rêde de filiais em diversos Municípios brasileiros. Através dêsse sistema de estabelecimentos, a emprêsa realiza seu movimento ecocômico, pretendendo que o impôsto de indústrias e profissões, seja coletado pela Prefeitura onde as operações ocorrerem e só em relação a estas. A Embargada quer o tributo sôbre todo o volume de produção, estabelecendo como base de cálculo o valor de custos, sempre que se opere a transferência das mercadorias para comercialização fora.

Essa a controvérsia, que se reveste de importância, considerando-se que o atual impôsto municipal de serviços pode oferecer também problemas interlocais semelhantes.

II. Inicialmente, há de distinguir-se o fato gerador, que caracteriza o impôsto e dá origem à obrigação fiscal, dum lado, e, do outro lado — a base de cálculo, ou seja o critério para fixação do *quantum* a pagar, — isto é, a unidade, a medida, ou o valor, esta última no caso de tributo *ad valorem*. Legislador, doutrina e jurisprudência aceitam hoje, no Brasil, essa distinção elaborada pelos financistas há dezenas de anos.

O fato gerador do extinto impôsto de indústrias e profissões era o exercício duma atividade com propósito de auferir ganhos, fôssem êles lucros, meros salários, etc.: *Indústria*, no caso é empregada no sentido clássico da lín-

gua, como profissão especializada, ofício, engenho e não apenas a manufatura ou profissão fabril.

Nos autos, há uma confusão entre aquêles dois conceitos básicos.

A embargante, sem sombra de dúvida, exerce indústria, em qualquer dos sentidos do vocábulo, na área sob jurisdição fiscal de Campinas. Se fabrica ali, houve ali o fato gerador, pouco importando que as vendas se efetuem noutros municípios.

Resta saber qual a base do cálculo a ser tomada para aplicação da alíquota. Em Campinas, o assunto é regulado pelo Código Tributário de Município (Lei local n.º 3.150, de 8.12.64) nos seguintes têrmos:

"Art. 132. As firmas estabelecidas neste Município, que transferirem mercadorias para as suas filiais ou dependências localizadas fora do município, serão lançadas da seguinte forma:

a) .....

b) tratando-se de estabelecimento industrial, o impôsto recairá sôbre o valor do custo do produto transferido para fora do município".

III. O Supremo Tribunal Federal, em reiteradas decisões citadas nos autos, repele o cálculo do impôsto de indústrias e profissões, sôbre matrizes a filiais ou vice-versa, *quando se trata de comerciante e a lei local estabelece como base o movimento econômico.* Se não houve venda nem consignação, mas operação física ou material, indiferente ao Direito, porque se limitou ao transporte da coisa dum para outro estabelecimento da mesma emprêsa, não ocorreu comércio nem se modificou o movimento econômico.

Mas, no caso dos autos, embora se alegue com verdade a inexistência de operações jurídicas, porque as transferências se fizeram dentro da rêde nacional da Emprêsa, o fato gerador foi a atividade industrial desta última em Campinas, onde fabrica as mercadorias, beneficiando-se dos vários serviços públicos locais e integrando-se nos pressupostos legais da obrigação tributária.

O caso é, pois, diverso daqueles a que se refere a jurisprudência tranqüila do Supremo Tribunal Federal. Em se tratando de indústrias, a controvérsia continua e não teve do legislador solução em norma geral do Direito Financeiro, apesar da tentativa corporificada no Projeto n.º 1.792, de 26-3-52, que apresentei à Câmara dos Deputados com esteio em estudos e sugestões do Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA.

Nesse projeto, transcrito, em parte, a fls. 209, foi adotada, para base de cálculo, em se tratando de indústrias, quando transfere seus produtos para filiais noutros Municípios, a mesma da lei de Campinas ou seja o custo de produção das mercadorias fabricadas.

IV. O v. acórdão recorrido, Relator o em. Ministro VÍTOR NUNES, a fls. 218, considerou o caso igual ao decidido no recurso de mandado de segurança n.º 17.821, de São José dos Campos, Relator o em. Ministro BARROS MONTEIRO, e pelos fundamentos dêste lhe negou provimento. O recurso de mandado de segurança n.º 17.821, copiado a fls. 273, traz a seguinte e esclarecedora ementa:

"É legítima, para o cálculo do impôsto de indústrias e profissões, a inclusão no movimento econômico do estabalecimento fabril do valor de custo de motores aí produzidos e transferidos para outra fábrica, de propriedade do mesmo contribuinte, situada em outro município, onde são empregados na montagem de veículos e ali vendidos. Aplicação da *Súmula* 90. Recurso ordinário desprovido".

Permitam-me uma observação à margem.

No Brasil, seguindo o movimento doutrinário mundial, e em outros países, vem-se implantando o sistema do *valor acrescido.* A tributação cai, em cada etapa, apenas no que se acres-

ceu ao valor originário. Primeiro, na matéria-prima e depois nas outras matérias-primas ou mão-de-obra, acrescidas até ali, e assim sucessivamente. De modo que nunca as tributações posteriores abrangem aquela parte do valor da mercadoria em formação, inacabada, já tributada.

Pràticamente, é o que está fazendo Campinas.

No caso do eminente Ministro BARROS MONTEIRO, o motor aí entra na composição de um veículo, provàvelmente um ônibus ou caminhão. Então, tributa-se apenas o motor. Transferido para outro município e acrescido do *chassis*, a tributação deveria cair só sôbre êsse chassis.

Esclareceu o Relator em. Ministro RAFAEL DE BARROS MONTEIRO:

"Nem seria razoável, efetivamente, como se ponderou nos autos, que, transferido o estabelecimento fabril da recorrente, um dos maiores do Brasil, como é sabido, para o interior do Estado, à procura de melhores condições para o custo de sua produção e vindo aí a produzir enorme riqueza, pudesse eximir-se da obrigação de contribuir, de maneira satisfatória, para os cofres fazendáros locais. Seria realmente um absurdo", remata o acórdão, "tolerar que a transferência de tôda a produção local, fruto único do exercício da atividade doméstica fôsse havida como inexistente ou irrelevante para vir atuar como informador de impôsto a ser arrecadado em outro município".

Acrescente-se que, ao contrário do que entende a recorrente, a espécie dos autos, embora em alguns pontos semelhantes, não é igual àquela que foi objeto do memorável julgamento do plenário desta Côrte, de que dá notícia o acórdão de fls. 10 e seguinte e onde se decidiu que:

"é inconstitucional o dispositivo do art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 5.917, de 26.12.61, do Município de São Paulo, que manda computar no movimento econômico, o valor de mercadorias transferidas de um estabelecimento para suas filiais, para o efeito do cálculo do impôsto de indústrias e profissões" (fls. 35).

Alude à circunstância de que a decisão do Pleno se referiu apenas a estabelecimentos comerciais, não aos indutriais, como ainda mais claro ficou no voto do em. Ministro VÍTOR NUNES, a fls. 281, que analisa os precedentes do Supremo Tribunal Federal, como o recurso extraordinário n.º 49.156, de 15.5.62, Relator o saudoso Ministro R. COSTA, *R.T.J.*, 41/662 e o recurso de mandado de segurança n.º 13.994, de 18-3-65. Relator o em. Ministro GALLOTTI, *R.T.J.*, 32/559.

O eminente advogado da embargante apresentou o seguinte raciocínio: o custo da produção, diz êle, não é receita, é despesa, e o tributo cai na receita, *antecipação da receita*.

Sem dúvida, o custo da produção não é receita, é despesa. Aí estamos de acôrdo. Nós ambos demos pareceres ao Município de Pôrto Alegre, há uns 12 anos, deixando isto bem claro.

Mas, à falta de outro critério, a legislação de Campinas, seguindo aquêle projeto inspirado pelo Professor RUBENS DE SOUSA, tomou para base de cálculo êsse elemento — o custo de produção, o mesmo que iria constituir pelo menos uma parcela da receita.

A receita bruta abrange, realmente, tudo que se paga pela coisa ou pelo serviço. Nessa receita bruta, há as matérias-primas, mão-de-obra, os impostos pagos antes, serviços de qualquer natureza, como energia elétrica, os juros e o lucro.

Campinas assentou apenas numa das parcelas formadoras do custo total, ou global, isto é, o custo da produção até aquêle momento da transferência.

De modo que, a meu ver, *data venia*, há um paralogismo no raciocínio ainda há pouco levantado.

Os embargos de divergência, exaustivos e brilhantes, a fls. 217, pretendem

que o v. acórdão recorrido está em conflito com outros das Turmas, especialmente os proferidos nos recursos de mandado de segurança n.º 17.168, de 12.9.67, recurso de mandado de segurança n.º 17.309, de 26.9.67, e recurso extraordinário n.º 61.944, de 26.9.67 (fls. 251 e seg.); recurso extraordinário n.º 49.151 e recurso extraordinário n.º 54.289.

Os memoriais que foram distribuídos trazem todos êsses julgados. Num caso de que fui Relator, na 2.ª Turma, também dei uma lista de doze ou treze acórdãos, além dêstes.

Mas para préstimo dessas citações, era necessária, nos têrmos da *Súmula* 291, a demonstração de identidade de casos, principalmente a de que coincidam as leis locais quanto ao modo de estabelecimento da base de cálculo.

Não podemos comparar coisas diferentes. Se um município estabelece a base de cálculo de custo e outro não o faz, evidentemente não podemos comparar um caso com outro.

Isso não acontece. O recurso de mandado de segurança 17.168 se referia às leis de Jacareí; o 17.309, e o recurso extraordinário n.º 61.944, às leis de São Paulo; o recurso extraordinário n.º 49.151, às de Santo André; o recurso extraordinário n.º 49.151, às de ambos êsses municípios; o recurso extraordinário n.º 54.289, às de Salvador. No recurso de mandado de segurança n.º 17.309, contra SP, do qual fui Relator, deixei bem claro a fls. 256 o caráter peculiar da lei local, que não se referia à produção como base de cálculo:

"O argumento favorável aos municípios jaz em que o fato gerador consiste no exercício de atividade com propósito remunerador no território municipal. A fabricação estaria nesse caso, ainda que o produto se comercializasse alhures. Mas, para tal fim, a base de lançamento deveria ser o *movimento ou volume global de produção* e não o *movimento global de vendas* ou *de receitas brutas*. As dificuldades não seriam poucas, para esta última técnica, pelo perigo de confusão com o impôsto de consumo (antes da Emenda n.º 18), que adotava, como fato gerador, em geral, a saída do produto dos portões da fábrica ou da Alfândega. Daí a perplexidade de que eu próprio não me eximi em dois casos concretos, — um da Paraíba e outro do R. G. do Sul. E como a vida econômica das emprêsas e a financeira dos municípios não podia esperar pela hesitação do legislador premido por interêsses regionais antagônicos, a jurisprudência construiu uma solução à luz dos precedentes e da analogia com os conflitos análogos do impôsto de vendas no *comércio interestadual*".

Nesse julgado, também me adverti quanto ao perigo da generalização, "devendo levar-se em conta, ainda, as diferenças de legislação local e das circunstâncias da atividade tributada" (fls. 257).

As mesmas ressalvas, para casos diversos do concreto, aparecem nos demais julgados invocados.

Assim, não foi obedecida a *Súmula* 290. O v. acórdão, por outro lado, enfrentou a dificuldade de construir uma solução justa, no silêncio das normas gerais de Direito Financeiro, para êsses conflitos tributários interlocais, já que não teve andamento o projeto aludido, nem qualquer outro. Esposou a solução do eg. Tribunal de São Paulo, em matéria de Direito local, e, com isso não consagrou violação da Constituição. Pelo contrário, adotou a solução daquele Projeto n.º 1.792 — C.D., calcado na doutrina do autor do Código Tributório Nacional (Lei n.º 5.172-66). Em tais casos, a jurisprudência terá de abrir caminho por tentativas e aproximações sucessivas.

Houve, pois, a interpretação e aplicações razoáveis, de qualquer modo não colidentes com as citadas para fundamento dos embargos.

Não conheço, por isso, do recurso.

VOTO PRELIMINAR

O *Sr. Ministro Thompson Flôres* — Sr. Presidente.

Estamos, como salientou o eminente Relator, julgando embargos de divergência.

Assim, inobstante o brilho da erudita sustentação oral do eminente Procurador RUBENS GOMES DE SOUSA, nome mundialmente conhecido em direitro tributário, impende examinar a prefacial de conhecimento dos embargos.

Esta impõe a verificação da dissonância das teses.

O eminente Relator cotejou os julgados trazidos como paradigma e reconheceu da inexistência do dissídio.

Como êle, também assim me possui, máxime tendo em conta as exigências da *Súmula* 290.

Por isso, não conheço como S. Exa., preliminarmente, dos embargos.

VOTO PRELIMINAR

O *Sr. Ministro Osvaldo Trigueiro* — Sr. Presidente, também estou de acôrdo com o eminente Relator, não conhecendo dos embargos. Reporto-me aos fundamentos de meu voto no recurso de mandado de segurança n.º 16.913, de Pernambuco (caso da Usina Camutanga).

EXTRATO DA ATA

RMS 18.517 — SP — Rel., Ministro Aliomar Baleeiro. Embte., Dunlop do Brasil S. A. Indústria de Borracha (Adv., Marcos M. de Miranda). Embda., Prefeitura Municipal de Campinas (Adv., Carlos Robichez Penna). (Dec. embda., 3.ª T., 16.2.68).

Decisão: Não conhecidos. Unânime. Falou o Prof. Rubens Gomes de Sousa pela embargante e o Dr. Carlos Robichez Penna, pela embargada.

Presidência do Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira, Vice-Presidente. Presentes à sessão os Srs. Ministros Thompson Flôres, Amaral Santos, Temístocles Cavalcânti, Barros Monteiro, Adauto Cardoso, Djaci Falcão, Elói da Rocha, Aliomar Baleeiro, Osvaldo Trigueiro, Adalício Nogueira, Evandro Lins, Hermes Lima, Vítor Nunes e Lafaiete de Andrada. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luís Gallotti, Presidente.