IMPÔSTO DO SÊLO — BENS IMPORTADOS SEM COBERTURA CAMBIAL

— Não é devido o impôsto do sêlo sôbre a importação, sem cobertura cambial, de máquinas e equipamentos destinados à incorporação no capital das emprêsas industriais.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* B. F. Goodrich do Brasil S. A. — Produtos de Borracha. Recurso extraordinário n.º 69.341 — Relator: Sr. Ministro ELOY DA ROCHA

ACÓRDÃO

Vistos, etc.

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em segunda Turma, por votação unânime, conhecer do recurso e negar-lhe provimento, na conformidade das notas taquigráficas.

Brasília, 9 de março de 1970. — *Adalício Nogueira*, Presidente. — *Eloy da Rocha*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — B. F. Goodrich do Brasil S. A. — Produtos de Borracha impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Delegado Fiscal do Tesouro Nacional, em S. Paulo, que lhe exigiu o pagamento do impôsto de sêlo sôbre o valor de bens importados sem cobertura cambial.

A autoridade impetrada ofereceu, com as informações, cópia da decisão proferida na consulta da impetrante (fôlhas 16-17):

"Versa a consulta sôbre incidência do impôsto do sêlo em caso de importação, sem cobertura cambial, de máquinas e equipamentos como investimento de capital estrangeiro no País.

Issa espécie de operações, realizada desde o advento da Instrução n.º 113 da SUMOC, vem sendo feita, atualmente, em conformidade com o regulamento aprovado pelo Decreto n.º 42.820, de 16/12/57, que determina, entre outras disposições relativas ao assunto, sejam os bens assim importados incorporados ao ativo da sociedade no Brasil, com contrapartida da conta de capital (artigo 78, letra *a*), visando, evidentemente, coibir seja dado a êsses bens destino diferente.

O art. 35 da Tabela, da Consolidação das Leis do Impôsto de Sêlo, faz incindir na tributação do sêlo proporcional às seguintes operações:

"Pagamento, recebimento, transferência e crédito de qualquer natureza em moeda nacional, efetuados no País a débito ou a crédito de entidade do exterior".

Quando da vinda das máquinas e equipamentos dá-se, via de regra, a sua remoção para local pertencente à emprêsa brasileira, em poder da qual permanecem até a realização da assembléia, para, então, serem avaliados e incorporados ao seu patrimônio, efetivando-se, assim, o investimento de capital.

Por ocasião do recebimento dêsses bens, de propriedade alheia (do investimento estrangeiro), é a companhia brasileira obrigada a registrar o fato na escrita comercial (art. 12 do Código Comercial). Êsse lançamento apresenta o investidor estrangeiro como *credor*, titular que é de um crédito transitório, correspondente aos bens que remeteu e aqui se acham depositados.

Êsse lançamento, na escrita da companhia brasileira, está sujeito ao pagamento do mencionado tributo, como:

"... crédito de qualquer natureza em moeda nacional".

Realizada a assembléia e feita a incorporação dos bens ao patrimônio da companhia brasileira, conforme dispõe o já citado art. 78, letra *a*, do Decreto n.º 42.820, dá-se então, o seu pagamento ao investidor estrangeiro, mediante a entrega de ações do valor correspondente (doação em pagamento).

O lançamento na escrita comercial, para registro dêsse pagamento, está igualmente alcançado pela tributação prevista no citado art. 35 da Tabela.

Entretanto, visto que ambas as hipóteses aventadas constituem atos jurídicos tributados num só mesmo dispositivo legal, é, naturalmente, devido o tributo uma única vez no primeiro lançamento (Nota 1.ª, letra *c*, do mencionado art. 35).

Mas, conferidos os bens na ocasião de sua incorporação por valor superior ao lançamento inicial, com o conseqüente pagamento em ações, ao investidor estrangeiro, de importância mais elevada que a constante da licença de importação, mister se faz recolher o tributo pela diferença verificada.

Por outro lado, assumindo a emprêsa brasileira o encargo de custear despesas decorrentes da vinda daqueles bens: desembaraço aduaneiro, armazenagem, etc.), também se impõe o registro contábil dos pagamentos correspondentes, a débito de entidade do exterior, estando êsses lançamentos, por igual, sujeitos ao tributo previsto no referido art. 35 da Tabela.

Face a essas considerações, responda-se à consulente, que, nas importações sem cobertura cambial, de máquinas e equipamentos, para investimento de capital estrangeiro no País, é devido o impôsto do sêlo proporcional previsto no art. 35 da Tabela, da vigente Consolidação da Lei do Impôsto do Sêlo, por ocasião dos lançamentos correspondentes a essas operações que devem, necessàriamente, constar de sua escritura comercial.

Dê-se ciência à interessada entregando-se-lhe, mediante recibo, a cópia anexa da decisão. D.F.S.P. em 18/5/64."

VOTO

O Dr. Juiz da Segunda Vara da Justiça Federal, Seção de São Paulo, em sentença de 4/12/67, concedeu o mandado de segurança, por êstes fundamentos (fls. 19-20):

"O dispositivo legal em que se louva a autoridade impetrada para cobrar o impôsto do sêlo, se ocupa das letras de câmbio (art. 32, Tabela, do Decreto n.º 45.421, de 1959, que repete o art. 69, Tabela, do Decreto n.º 32.392/53).

Em sua Nota 2.ª, letra *a*, o art. 32 referido dispõe que o sêlo nêle previsto é também devido "quando não houver saque relativo às mercadorias importadas do Exterior".

A regra em questão surgiu com o Decreto-Lei n.º 4.655, de 1942. Só a partir dêsse diploma é que passou a ser conhecida a figura da "importação sem saque", caso em que o preço da importação passou a ser cobrado por outros meios. A "importação sem cobertura cambial" só apareceu entre nós com o advento da Instrução n.º 113 cujos princípios foram adotados pelo Decreto n.º 42.820.

A distinção entre os dois tipos de importação (*sem saque* e *sem cobertura cambial*) é evidente e de fácil demonstração. Na primeira haverá sempre pagamento ao exportador estrangeiro. À ausência da cambial, o pagamento do preço da importação se fará através de qualquer outro documento que sirva de veículo da cobrança. Na segunda, o pagamento sequer é permitido. Isto está claro no item 3.º, letra *b*, da Instrução n.º 113 ("A emprêsa em que fôr realizado o investimento... não efetuará pagamento do valor dos equipamentos importados") e no art. 78, letra *b*, do Decreto n.º 42.820 (... "não será feito pagamento no Exterior, correspondente ao valor dos equipamentos importados").

Na importação normal, há compra e venda da qual o preço é pressuposto indispensável e caracterizador. Já na importação criada pela Instrução 113, há investimento no qual a figura do preço não existe, por impossível.

O investimento, instituto nominado e, por isto mesmo, não suscetível de confusão com a compra e venda, se completa, nas hipóteses previstas na Instrução n.º 113, com a conferência dos bens importados em aumento de capital da sociedade nacional. Êste nôvo ato é inteiramente distinto do processo de importação. É ato próprio de sociedade comercial e que se aperfeiçoa em momento posterior àquele processo. Êle se presta para elevar capital social e não para solver dívida decorrente de importação. As duas operações são inconfundíveis: compra e venda e investimento. E tão frágil se apresenta a tese defendida pela autoridade impetrada que esta, na impossibilidade de demonstrar que o *pagamento* da importação se efetivara mediante a entrega de ações nascidas com o aumento de capital, recorre à figura da permuta (troca dos bens trazidos do Exterior pelas ações subscritas pelo investidor estrangeiro).

Face ao exposto e tendo na devida consideração os julgados dos eg. Tribunal Federal de Recursos e Supremo Tribunal Fedreal de que os autos dão conta, hei por bem em conceder a Segurança requerida."

A sentença foi confirmada pela Terceira Turma do eg. Tribunal Federal de recurso, em acórdão de 27/11/68.

Recorreu, extraordinàriamente, a União Federal, com apoio nas letras *a* e *d* do permissivo constitucional, apontando, para comprovar a divergência, o acórdão no recurso extraordinário número 59.190, de 20/2/67, da antiga Terceira Turma (*R.T.J.*, 41/847-848).

Sustentou, na petição de recurso, a recorrente (fls. 38-41):

Data maxima venia, o Decreto número 42.820 não excluía da incidência do pertinente impôsto do sêlo a importação de máquinas e equipamentos sem cobertura cambial.

O referido Decreto n.º 42.820, de 16/12/57, regulamentou as operações de câmbio e intercâmbio comercial com o exterior e deu outras providências, e não afastava, em nenhum de seus dispositivos, a incidência do impôsto do sêlo, quando da ocorrência de fatos que a Lei fiscal definia como tributáveis, como *in casu*, na importação de bens do exterior, ainda que sem cobertura cambial.

A Instrução n.º 113 da SUMOC, já examinada em venerando acórdão do eg. Supremo Tribunal Federal, objetivou, apenas, a "simplificar a regulamentação sôbre o licenciamento de importações que independem de cobertura cambial, não contendo qualquer dispositivo que, implícita ou explìcitamente, afastasse a incidência do impôsto do sêlo sôbre tais importações.

Destarte, tanto a Instrução n.º 113, da SUMOC, quanto o Decreto n.º 42.820, visavam facilitar a tramitação burocrática necessária à importação de equipamentos sem cobertura cambial e disciplinar investimentos de capital estrangeiro, sem mencionar, em momento algum, qualquer exclusão de incidência de impôsto do sêlo, pois de tal matéria tributária jamais cogitaram.

Dispunha a então vigente Consolidação das Leis do Impôsto do Sêlo, Decreto n.º 45.421, de 12/2/59, no tocante às mercadorias importadas sem cobertura cambial, da seguinte forma:

SEGUNDA PARTE

TABELA

Incidência

.....

32. Letras de câmbio.

NOTAS

.....

"2.ª) O sêlo dêste artigo também é devido nos seguintes casos:

a) quando não houver saques relativos às mercadorias importadas do exterior,

.....".

Portanto, independentemente de transferência de fundos para o exterior, sem saque, incidia e era devido o impôsto do sêlo sôbre as mercadorias importadas nessa condição.

Não haver sido remetido numerário para o exterior, ou seja, o fato da importação ter sido efetuada sem cobertura cambial, não afastava a incidência do impôsto do sêlo, tanto assim que a nota 3.ª do art. 32 da tabela constante do Decreto n.º 45.421/59, previa o seguinte:

"3.ª) Na hipótese da letra *a* da nota 2.ª, quando não houver interferência de estabelecimento bancário, o impôsto será pago na ficha de contabilidade ou no fólio do Diário da escrita do importador salvo se se tratar de particular ou importador não registrado na repartição aduaneira, caso em que o sêlo será pago na fatura ou outro documento recebido do exterior que declare o valor líquido da importação (via destinada à repartição aduaneira) Lei n.º 3.519, de 1958)."

Ora, sòmente não há interferência de estabelecimento bancário quando não ocorrem operações de câmbio, pois estas são privativas de bancos autorizados a operar em câmbio (art. 1.º do Decreto n.º 23.258, de 10/10/33), e, portanto, previa a lei, entre outras hipóteses, a incidência do impôsto do sêlo no caso de importação *sem cobertura cambial.*

A nota 4.ª do art. 32 da tabela eliminava qualquer dúvida que pudesse subsistir, dispondo:

"4.ª) Para efeito de cálculo do sêlo, no caso da letra *a* da nota 2.ª, a conversão em cruzeiros de valor em moeda estrangeira será feita com base na taxa média de câmbio do mês anterior, na categoria e moeda respectivas, incluídos quaisquer ágios e sobretaxas apurados pela Superintendência da Moeda e do Crédito (Lei n.º 3.519, de 1958)."

A conversão prevista só era viável nos casos de importação *sem remessa de fundos para o exterior,* ou seja, entre outros, nas *importações sem cobertura cambial,* porque, para as importações normais em que são levadas a efeito operações de câmbio, o dispositivo em destaque seria inócuo, inoperante, de vez que tais importações não exigem qualquer conversão adicional em cruzeiros, além da já verificada por ocasião do câmbio das moedas.

Importação sem cobertura cambial, importação sem saque, sem remessa de fundos para o exterior, estava sujeita à incidência do impôsto do sêlo, pois nada existia na lei a autorizar fôsse feita distinção entre importação sem saque e importação sem cobertura cambial.

As importações sem cobertura cambial estavam sujeitas ao pagamento do sêlo na forma prevista na nota 2.ª, letra *a*, combinada com o disposto nas notas 3.ª e 4.ª, tôdas do art. 32 da tabela constante do Decreto n.º 45.421/59, e, como no caso, as mercadorias importadas corresponderam a aumento de capital, sendo creditadas às entidades exportadoras sediadas no exterior, através de ações, dava-se a incidência do tributo, na forma prevista no art. 35 da tabela constante do Decreto n.º 42.421/59.

Os equipamentos importados sem cobertura cambial, cujo valor foi incorporado ao capital social da recorrida, deram lugar a emissão de ações, entregues às entidades do exterior, traduzindo uma forma de pagamento ao exportador sediado no estrangeiro.

As entidades sediadas no exterior, quando se dispuseram a enviar máquinas e equipamentos industriais para o Brasil, como forma de pagamento de tais bens exportados, acordaram em receber ações ou quotas partes do capital social da emprêsa nacional.

É curial que nenhuma entidade estrangeira iria enviar máquinas e equipamentos para o nosso País graciosamente, por mera liberalidade, sem o correspon-

dente pagamento ou sem o correspondente crédito.

Positivado o lançamento a crédito da entidade do exterior, não havia como fugir o contribuinte ao pagamento do impôsto do sêlo incidente e devido, previsto no art. 35 da tabela constante do Decreto n.º 45.421/59.

O respeitável acórdão recorrido, julgando não incidir o impôsto do sêlo sôbre importações sem cobertura cambial, pelo fato de não haver ocorrido remessa de fundos, *data venia*, desnecessária para a ocorrência da incidência do tributo, negou vigência aos específicos e pertinentes dispositivos legais aplicáveis à espécie dos autos, negando, portanto, vigência à lei federal."

Admitido o recurso, a recorrente ofereceu razões.

A douta Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — Conheço do recurso, porque demonstrada a divergência, mas lhe nego provimento.

O despacho que admitiu o recurso citou vários julgados do Supremo Tribunal Federal, no sentido da decisão recorrida (fls. 45-46). Assim, o recurso extraordinário n.º 54.668, de 6/4/65 (*R.T.J.* 33/33-35), o recurso de mandado de segurança n.º 17.420, de 20/2/67 (*R.T.J.* 41/374-376), o agravo número 44.181, de 9/9/68 (Ementário número 744-1). O acórdão no recurso de mandado de segurança n.º 17.420, que invoca o recurso de mandado de segurança n.º 12.819, de 6/5/64 (*D.J.* de 23/7/64, p. 499, Ementário 582-1), tem esta ementa: "Impôsto de sêlo. — Não é exigível sôbre a importação, sem cobertura cambial, de máquinas e equipamentos destinados à incorporação no capital de emprêsas industriais".

EXTRATO DA ATA

RE 69.341 — SP — Rel., Ministro Eloy da Rocha. Recte., União Federal. Recda., B. F. Goodrich do Brasil S. A. — Produtos de Borracha (Adv., C. E. de Camargo Aranha).

Decisão: Conheceram e negaram provimento, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Adalício Nogueira. Presentes à sessão os Senhores Ministros Eloy da Rocha, Adaucto Cardoso e Thompson Flores.