IMPÔSTO SÔBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — BENS DE CAPITAL — IMPORTAÇÃO

— O impôsto sôbre circulação de mercadorias incide sôbre bens de capital, salvo exceções legais.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Hevea S.A. — Indústria de Plásticos *versus* Fazenda do Estado
Agravo de petição n.º 130.818 — Relator: Sr. Juiz
VIEIRA DE SOUZA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 130.818, da comarca de Santos, em que é agravante Hevea S/A — Indústria de Plásticos e agravada a Fazenda do Estado: Acordam, em Sétima Câmara do Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, negar provimento ao recurso.

Em mandado de segurança contra autoridade fiscal que exigia recolhimento do Impôsto Sôbre Circulação de Mercadoria, por importação de máquinas operatrizes destinadas à atividade industrial da impetrante, a sentença recusou o *writ*.

Agravou a impetrante.

Confirma-se a decisão denegatória da segurança.

No presente caso a impetrante esteou seu pedido, bàsicamente, na inocorrência de fato gerador — pôsto que em tema de "bens de capital", apenas a saída seria tributável — e existência de um seu direito adquirido, de vez que a licença de importação fôra obtida anteriormente às normas em que se funda a pretensão fiscal.

No agravo, nova facêta da lesão ao princípio da legalidade foi enfocada; inexistência de circulação mercantil, indispensável à conformação do fato gerador. E, mais, faltaria lei estadual impositiva do tributo — só objeto de decreto — e estaria caracterizada ilegal bitributação. Com incidental referência ao princípio da anualidade.

Nenhum dêsses amparos se mostra válido ao intento da impetrante.

Irrelevante o primeiro dêles, visto que a exigência fiscal não está a considerar a saída de bens de capital, mas apenas, nos têrmos do Decreto estadual n.º 51.345, de 31-12-1969, a entrada, em estabelecimento industrial, de mercadoria importada do exterior, pelo titular do estabelecimento; disposição esta que, a seu turno, tem a cobertura do art. 1.º, n.º II, do Decreto-lei federal n.º 406, de 31-12-1968.

Nem cabe a argüição de direito adquirido. O fato imponível teve sua existência inteira na vigência da lei nova, imediatamente aplicável — e, assim, incidente sôbre o mesmo — segundo estatui o art. 105 do Código tributário Nacional.

Da matéria cogitava no agravo, afasta-se desde logo aquela concernente à inexistência de lei estadual. A questão foi objeto do prejulgado n.º 127.320 dêste Tribunal, prevalecendo o entendimento da legitimidade e suficiência do diploma estadual, o Decreto n.º 51.345, de 1969 (fls.). Por igual fica alijada a apontada bitributação, objeto também das considerações do aludido prejulgado, com a inatacável conclusão de que, no caso, "explicitada que está por normas complementares a incidência concorrente, reduzi-la por vício de bitributação seria petição de princípio, visto estar autorizada por normas constitucionais para os títulos tributários especificados e não haver preceito que se oponha, explícita ou implìcitamente" (fls.).

Nem ocorre, à evidência, infração ao princípio da anualidade, que se satisfaz com a genética previsão do tributo.

Resta, assim, merecedor de análise, o tema da ocorrência do fato gerador, ao ângulo de "circulação" e de "mercadoria".

Primeiro aspecto a lembrar é, sem dúvida, o próprio regramento legal no tocante à integração do fato gerador ao fixar: "Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios". (E, registre-se de passagem, a ninguém, ocorrerá dizer anômala a destinação da mercadoria importada à constituição do ativo fixo do importador). Com explicitação adiante, já agora como diretriz interpretativa: "A definição legal do fato gerador é interpetrada abstraindo-se: II. ...dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos"" (Código Tributário Nacional, art. 116, n.º I, e 118, n.º II).

A partir daí, o preenchimento integral da *fattispecie* tributária — "entrada em estabelecimento... industrial..., de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento" — basta a tornar o fato aqui cogitado submisso à imposição fiscal.

Num segundo, passo, a preocupação com os vocábulos "circulação" e "mercadoria" não se justifica.

Inexiste definição federal de qualquer dêles — ainda em outro campo do direito — que imponha a consideração de um determinado entendimento. Assim, cabe ter em vista que "as palavras usadas pelo legislador tributário numa enunciação, podem sê-lo em caráter meramente exemplificativo, ou em caráter taxativo, e de qualquer forma, podem ser tomadas em sentido vulgar, em sentido técnico ou como meras formas elípticas" (Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, 1960, página 51). E, ainda, que "outras vêzes, o Direito Tributário indica a categoria do Direito Privado, apenas como modêlo, apenas por uma certa imitação, estabelecendo modificações para fins tributários, tornando-a um instituto de configuração mista" (Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 1964, p. 43).

Essas perspectivas fazem constatável, no caso, desde logo, uma autêntica "circulação" tanto no sentido vulgar quanto no mais corriqueiro entendimento econômico, visto que basta a sua ocorrência a percepção de apenas um segmento da cadeia negocial. Embora talvez ocorra uma distorção no enfoque, ao se pretender ver, na entrada da mercadoria destinada ao ativo fixo, no estabelecimento do importador, o primeiro ato de uma frustrada circulação, quando se trataria, na verdade, em regra, apenas do eventualmente último momento de um completo circuito que teve início no exterior e que, nessa etapa, se põe sob o império da lei nacional; sempre potencialmente conversível na primeira saída de um nôvo ciclo local. Tanto que, se ocorre o reingresso da coisa no giro comercial, com sua saída do estabelecimento, particular disposição disciplina o

cálculo do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias (art. 3.º da Lei Complementar n.º 4, de 2/12/1969).

Cumpre não esquecer, a propósito, que o Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias se inclui entre os impostos incidentes sôbre a "circulação econômica", ou seja, "sôbre fatos materiais, identificados no espaço e no tempo, pelos quais se processa o tráfico de bens econômicamente consideráveis" (Frederick Klein, citado por Rubens Gomes de Sousa em parecer publicado na *RDP*, v. 2/139-149). Com o esclarecimento do mesmo Rubens Gomes de Sousa, de que são abrangidas tôdas as etapas da circulação, desde o produtor originário até o consumidor final (*RDP*, v. 2/145).

No tocante a "mercadoria", não há porque impugnar a definição que ainda êsse autor tem por conforme à figura constitucional do impôsto: "qualquer bem móvel, nôvo ou usado, inclusive prolutos naturais e animais vivos" (Rubens Gomes de Sousa, *RDP*, v. 2/148). E que não foge aos conceitos da doutrina comercial, freqüentemente lembrados. Assim Waldemar Ferreira: "As coisas móveis que se compram e se vendem por atacado e varejo, nas lojas, armazéns, mercados ou feiras" (*Tratado de Direito Comercial*, 1962, 6/230).

Mais do que tudo, porém, e definitivamente, espancam as dúvidas sôbre a isenção da entrada de máquinas importadas — ainda para constituírem o ativo fixo do importador — na área de incidência do Impôsto sôbre Produtos Industrializados, as próprias disposições legais. Porque mais de uma vez o legislador federal deixou patente essa abrangência, através de disposições jamais impugnadas no plano constitucional.

Num primeiro momento, quando pelo n.º III do art. 10 do Ato Complementar n.º 34 — objeto da alteração 2.ª, no art. 4.º do Ato Complementar n.º 35 — estabeleceu não incidir o Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias "sôbre as máquinas, equipamentos e outros bens de produção, quando importados nas condições e para os fins previstos no art. 14 do Decreto-lei n.º 37, de 18/11/1966". A dizer claramente, *contrario sensu*, que, de regra, máquinas importadas, ainda constituídas em bens de produção — e, portanto, não destinadas à revenda — suportam o tributo em exame.

Posteriormente, a Lei Complementar n.º 4, e 2/12/1969, veio ratificar a disposição implícita. Estabelece seu artigo 3.º: "Nas saídas de bens de capital de origem estrangeira, promovidos pelo estabelecimento que, com a isenção prevista no n.º VI do art. 1.º, houver realizado a importação, a base de cálculo do impôsto sôbre circulação de mercadorias será a diferença entre o valor da operação de que decorrer a saída e o custo da aquisição dos referidos bens." Paralelamente, o n.º VI do art. 1.º faz isentas do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias "as entradas de mercadorias cuja importação estiver isenta do impôsto, de competência da União, sôbre a importação de produtos estrangeiros".

Resulta, da rigorosa análise lógica dessas disposições, que na órbita das mercadorias referidas no citado n.º VI se inserem os "bens de capital" cuidados no art. 3.º e cujo conceituação legal vem no parágrafo único dêste artigo: "Para os efeitos dêste artigo, consideram-se bens de capital as máquinas e aparelhos, bem como suas peças, acessórios e sobressalentes, classificados nos capítulos 84 a 90 da Tabela Anexa ao regulamento do Impôsto sôbre Produtos Industrializados, quando, por sua natureza, se destinem a emprêgo direto na produção agrícola ou industrial e na prestação de serviços".

Além do que a isenção só concedida à entrada dessa ordem de mercadorias quando a importação estiver igualmente isenta do impôsto federal respectivo, é, também, uma afirmação implícita mas incontornável de que, afora essas situações restritamente beneficiadas, o impôsto incide sôbre bens de capital, pois que, segundo a ilação necessária, enfa-

tizada por Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 1963, p. 277): "... as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica explícita de isenção tributária, são precisamente as hipóteses de incidência de regras jurídicas implícitas de tributação".

Por essas razões, reconhecida a exata ocorrência do fato gerador, a exigência fiscal é tida por legítima. Motivo de se negar provimento ao presente agravo. Custas conforme a lei.

Tomou parte no julgamento o Juiz Aquino Machado.

São Paulo, 11 de junho de 1970. — *Cardoso Filho*, Presidente com voto. — *Vieira de Souza*, Relator.