IMPÔSTO SÔBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — ISENÇÃO — INCIDÊNCIA

— A isenção tributária e a não-incidência não se confundem, e cada conceito leva a conseqüências práticas diferentes e relevantes.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado *versus* Galeria de Arte Itá Ltda.
Agravo de petição n.º 139.784 — Relator: Sr. Juiz
EVARISTO DOS SANTOS

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 139.784 da comarca de São Paulo, em que é recorrente Juízo *ex officio*, sendo agravante Fazenda do Estado e agravada Galeria de Arte Itá Ltda.:

Acordam em Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, dar provimento parcial a ambos os recursos, para julgar procedente em parte a ação, reduzidos porém a multa e o acréscimo legal.

1. Trata-se de executivo fiscal, movido pela Fazenda do Estado contra a Galeria de Arte Itá Ltda. para dela haver o Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias (Cr$ 2.273,00), multa (Cr$ 7.530,00), acréscimo legal de 50% (Cr$ 4.901,50), taxa postal (Cr$ 0,20) e juros de 1% ao mês, desde a inscrição.

Isto porque a executada devolveu mercadorias (quadros), recebidos de particulares para venda, nos exercícios de 1967 até 21/5/1968, sem o pagamento do tributo.

A ré negou a pretensão, pois, haveria isenção. Impugnou, também, as demais parcelas.

A final, a ação foi julgada improcedente, com honorários de 20% sôbre o valor do tributo e multa, além de custas.

Recorreu de ofício o magistrado.

Agravou a exeqüente, pedindo a reforma de decisão.

O recurso foi contraminutado e sustentado.

2. Há, entre a isenção e a não incidência, diferença conceitual de relevantes conseqüências práticas (Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 257, ed. 1960).

Segundo Rubens Gomes de Souza, "a isenção tributária é um conceito diferente, embora freqüentemente confundido com êle, do de não incidência. A não incidência ocorre nas hipóteses em que não se verificam as condições de fato previstas na lei tributária como fundamento da imposição, de modo que não chega a surgir contra o contribuinte a obrigação tributária. A isenção, ao contrário, pressupõe a incidência: é o favor legal, pelo qual o contribuinte, que se encontra na situação de ter de pagar um tributo na forma da lei tributária, entretanto é dispensado dêsse pagamento por uma disposição expressa da lei, ditada por consideração de conveniência social ou econômica e relacionada seja com a própria pessoa do contribuinte (isenção subjetiva), seja com a natureza dos bens ou operações sujeitas à tributação (isenção objetiva) (*Estudos de Direito Tributário*, p. 252, ed. 1950).

Na espécie, a sentença concluiu pela não incidência, ao passo que a contribuinte sustentou a isenção.

Cumpre analisar os elementos dos autos.

Para o douto magistrado, o fato gerador não se caracterizou, porque não houve circulação de mercadoria, isto é, "na devolução de mercadorias a particulares, não há trasladação de propriedade, nem de posse. Com efeito, ao remeter seus quadros à Galeria, para venda posterior, os particulares, proprietários daquelas obras de arte, não se desfizeram do domínio sôbre elas exercido, nem de sua posse" (fls.).

Mas, a lei não se apegou, exclusivamente, ao aspecto econômico, quando definiu o fato gerador do Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias (*Julgados do Tribunal de Alçada em Matéria Cível*, 10/244, publicação interna).

Bem escreve Manoel Lourenço dos Santos: "O conceito de circulação de mercadorias pode ser considerado sob 3 aspectos: a) físico; b) econômico; e c) jurídico. Sob o aspecto físico, entende-se por circulação de uma coisa o seu deslocamento de um lugar para outro; assim, a mercadoria circulará fisicamente tôda vez que sair de um para outro estabelecimento, do mesmo proprietário ou de terceiro. Ocorre a circulação econômica, quando um bem ou produto muda de estágio econômico, tal como no caso de uma meradoria que passa do ciclo de produção para o de comercialização. Finalmente, realiza-se a circulação jurídica de um bem quando se verifica a mudança de seu titular, caso, por exemplo, da alienação do título representativo de mercadoria, ainda que esta não se encontre no estabelecimento do alienante. Tôdas essas hipóteses são tributadas pelo Impôsto sôbre Circulação de Mercadorias, pelo que se pode observar da sistemática do Código Tributário Nacional" (*Direito Tributário*, p. 278, 2. ed., 1968).

Na hipótese, houve circulação tributável.

A Lei estadual n.º 9.590, de 30/12/66, é expressa, no art. 1.º, § 3.º: "São irrelevantes, para caracterizar a saída e a transmissão de propriedade, como fatos geradores: 1) a natureza jurídica da operação de que resultem a saída da mercadoria ou a transmissão de sua propriedade; 2) o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento referido neste artigo estava na posse do respectivo titular".

Há outro aspecto.

A mesma Lei n.º 9.590, de 1966, cuidando da isenção, no art. 3.º dispõe: "Ficam isentas do impôsto:... XI — as saídas de obras de arte de estabelecimento que as tenha recebido do autor para exposição e venda".

Se há isenção, o tributo incide, nessa modalidade de circulação.

Só se pode isentar o que esteja *a priori* tributado (Sylvio Adele Oppenheim, O Instituto da Isenção no Direito Tributário Brasileiro, trabalho publicado pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Tributário*, p. 440, ed. 1969).

Conclui-se, portanto, pela incidência.

Se a executada não provou a isenção (art. 3.º, n.º XI, da Lei n.º 9.590, de 1966), responde pelo tributo.

Como constou do processo administrativo "as referidas devoluções estariam isentas do Impôsto sôbre Circulação de Mercadoria, se fôssem feitas diretamente aos respectivos autores, como preceitua o n.º XI do art. 5.º do Decreto número 47.763, de 1967" (fls.), mas, no caso, isto não se verificou.

Na fase recursal, a executada também invocou a isenção do art. 5.º, n.º III, do Decreto n.º 47.763, de 1967, mas, a matéria é estranha ao litígio.

3. Responde a contribuinte pelo impôsto (Cr$ 2.273,00).

A multa é devida.

Em face do Decreto-lei n.º 79, de 28/5/1968, será calculada na base de 25% (art. 76, n.º II, da Lei n.º 9.550, de 1966).

O acréscimo legal, no entendimento unânime, equivale à verba advocatícia.

Fica, assim, reduzido a 20% sôbre as parcelas do tributo e da multa.

A taxa postal (Cr$ 0,20) e os juros de 1% serão computados.

Em resumo: dá-se provimento, em parte, aos recursos, nos têrmos acima. Custas, na forma da lei.

Tomou parte no julgamento o Juiz Assis Moura.

São Paulo, 27 de abril de 1970. — *Nogueira Garcez*, Presidente com voto. — *Evaristo dos Santos*, Relator.