IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — BENS DE CAPITAL — BASE DE CÁLCULO — ATO COMPLEMENTAR

— Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, não cogita da prestação de serviços a terceiros.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pitney-Bowes Máquinas Ltda. *versus* Estado do Rio Grande do Sul
Recurso extraordinário n.º 70.398 — Relator: Sr: Ministro OSWALDO TRIGUEIRO

ACÓRDÃO

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

Brasília, 5 de maio de 1971. *Aliomar Baleeiro*, Presidente. *Oswaldo Trigueiro*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro — Pitney-Bowes Máquinas Ltda., impetrou segurança contra ato do Inspetor-Geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias do Estado do Rio Grande do Sul, que considera lesivo de direito líquido e certo decorrente de norma inscrita no art. 1.º, § 1.º, do Ato Complementar n.º 36, de 13/5/67. Segundo esse preceito, os importadores de máquinas e aparelhos, considerados bens de capital, podem pagar o ICM por uma base de cálculo fixa, equivalente a 20% do valor da operação.

A segurança foi denegada por sentença do Juiz da Segunda Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre (fls. 40), a qual veio a ser confirmada por acórdão unânime da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça, assim ementado:

"Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Bens de Capital; máquinas e aparelhos que, por sua natureza, se destinam a emprego direto na prestação de serviços. Ato Complementar n.º 36, ar-

tigo 1.º e parágrafos. Regime fiscal especial. A mera potencialidade desses bens a prestação de serviços não autoriza o tratamento fiscal especial; é necessário ainda que eles sejam destinados efetivamente a essa finalidade".

Daí o recurso extraordinário da impetrante (fls. 66), com apoio na alínea *c* do permissivo constitucional, o qual foi admitido pelo despacho de fls. 75, que resume toda a controvérsia nos termos seguintes:

"Trata-se de lide fiscal, relativa à incidência e aplicação do art. 1.º e parágrafos do Ato Complementar n.º 36, pelo qual foi estabelecido um sistema especial de reduzida tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias para as saídas de bens de capital, de origem estrangeira, promovidas pelo próprio estabelecimento importador, dês que tais bens, classificados nos itens 84 a 90 da tabela do IPI, se destinem, por sua natureza, "a emprego direto na produção agrícola ou industrial e na prestação de serviços".

A firma Stege & Cia. Ltda., importadora de máquias de contabilidade em geral e de máquinas de escrever, passou a recolher o mencionado tributo de conformidade com o Ato Complementar n.º 36, sendo, então, autuada pela fiscalização estadual, que lhe exige "as diferenças do ICM não recolhidas". Sustenta o fisco que a prestação de serviços é um contrato em que duas pessoas são intervenientes e, portanto, a lei refere-se necessariamente à prestacão de serviços "a terceiros". As máquinas comerciadas pela contribuinte não têm a qualidade intrínseca objetiva de serem utilizadas apenas na prestação de serviços a terceiros (fls. 43).

"A Importadora, vencida por maioria de votos perante o contencioso administrativo (fls. 22-3), ajuizou mandado de segurança, vendo-o, entretanto, denegado em ambas as instâncias. A eg. 3.ª Câmara Cível entendeu que "O conceito de prestação de serviços, previsto no Ato Complementar n.º 36, não pode ser entendido como aspecto objetivo, mas supõe uma relação interpessoal em que se prometem prestações de serviços, mediante contraprestação de remuneração. A regalia fiscal visa ao barateamento da produção. Constitui inegável exceção à regra geral de que "o imposto terá por base o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria". É o que decidiu esta Egrégia Câmara, destacando o voto vencedor da lavra do ilustre Desembargador Pedro Soares Muñoz que o brocardo *in dubio contra fiscum* — somente tem aplicação às disposições taxativas que decretam impostos, e assim mesmo quanto a regras gerais, não quanto às exceções, que se resolvem, na dúvida, a favor do fisco" (fls. 79).

Com fundamento no art. 114, III, item *c*, da Constituição, recorre a impetrante ao Supremo Tribunal Federal. Mantém sua tese de que o legislador não dispôs se o bem deveria prestar serviços somente a terceiros, ou ao próprio adquirente: "cogitou o legislador unicamente da existência ou não, na aludida máquina, de uma potencialidade natural (qualidade intrínseca objetiva) em prestar serviços. Ora, é inegável que os bens comerciados pela requerente (máquinas de contabilidade e de escrever) possuem uma potencialidade natural para prestar serviços".

O Tribunal do Estado julgou válido ato do governo local — autuação pelo fisco —, contestado pela recorrente em face de norma complementar federal — Ato Complementar n.º 36, art. 1.º. Configura-se, em tese, caso de recurso extraordinário com arrimo na letra *c*, pois os argumentos expendidos pela contribuinte, mesmo se improcedentes, revestem-se de razoabilidade o quanto suficiente a afastar a incidência da *Súmula* 285. A matéria, de outra parte, é sem dúvida relevante".

O recurso foi regularmente proces-

sado, sendo contrário a seu provimento o parecer da douta Procuradoria-Geral da República (fls. 93).

VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Relator) — Dispõe o Ato Complementar n.º 36, de 13/3/67:

"Art. 1.º Nas saídas de bens de capital de origem estrangeira, promovidas pelo estabelecimento que houver realizado a importação, a base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias será a diferença entre o valor da operação de que decorre a saída e o custo de aquisição dos referidos bens, nele compreendidos os tributos pagos por ocasião de seu desembaraço aduaneiro.

§ 1.º Em substituição à diferença apurada na forma deste artigo, poderão os importadores optar por uma base de cálculo fixa, equivalente a 20% (vinte por cento) do valor da operação.

§ 2.º Para os efeitos deste artigo, consideram-se bens de capital as máquinas e aparelhos, bem como suas peças, acessórios e sobressalentes, classificados nos capítulos 84 (oitenta e quatro) a 90 (noventa) da Tabela anexa ao regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando, pela sua natureza, se destinem a emprego direto na produção agrícola ou industrial e na prestação de serviços."

Desas forma, estabeleceu-se que o ICM, incidente sobre certos bens de capital, pode ser calculado de duas maneiras, à opção do contribuinte: uma, tomando por base a diferença de preço entre a importação e a revenda; outra, tomando por base a percentagem de 20% sobre o valor da operação.

Estão sob esse regime máquinas e aparelhos importados, desde que classificados na Tabela anexa ao Regulamento do IPI, e desde que, por sua natureza, se destinem a emprego direto na produção agrícola, na produção industrial ou na prestação de serviços.

No caso presente, não há discussão ou dúvida sobre matéria de fato. Questiona-se apenas sôbre o significado da parte final do transcrito § 2.º.

Postula o recorrente o direito de exercer a opção prevista no § 1.º, porque é importador da máquinas classificadas na Tabela indicada, as quais se destinam, por natureza, à prestação de serviços. Com isso não concorda o fisco rio-grandense, por entender que, quando o Ato Complementar n.º 36 fala em prestação de serviços, quer dizer, necessariamente, prestação de serviços a terceiros. Esse entendimento foi adotado pela Justiça Estadual, nas duas instâncias.

Penso que a decisão recorrida merece reforma. Em primeiro lugar, porque o Ato Complementar não cogita de prestação de serviços a terceiros. Ao intérprete não é lícito acrescentar ao texto palavras de que o legislador não fez uso, máxime se esse acréscimo importa em restringir, e possivelmente anular, o alcance da norma. A mera exegese gramatical, a meu ver, repele a tese do fisco.

Tenho essa interpretação como igualmente inadmissível do ponto de vista lógico. O Ato Complementar, como nele se declara, distingue certas máquinas e aparelhos que, por sua natureza, se destinem a emprego direto na agricultura, a emprego direto na indústria, a emprego direto na prestação de serviços. Ora, compreende-se que haja máquinas que, por sua natureza, somente se prestem a essas finalidades. Mas me parece inconcebível a existência de máquinas que, por sua natureza, somente possam prestar serviços a terceiros.

Por outro lado, o fisco argumenta como se o § 2.º fosse apenas explicativo do § 1.º, o que não acontece. Dispõe ele "para os efeitos deste artigo", definindo as máquinas sujeitas às duas formas de cobrança. De sorte que, se

a parte final do § 2.º só se referisse a máquinas para a prestação de serviços a terceiros, aquelas que se destinassem a prestar serviços ao adquirente ou proprietário estariam excluídas de tributação, qualquer que fosse a base de cálculo. A esse resultado, certamente, o fisco não pretende chegar.

Há a considerar, ainda, que a decisão recorrida dá ao Ato Complementar n.º 36 um sentido discriminatório que não se coaduna com a igualdade de direitos de nosso sistema constitucional. A prevalecer o critério por ela adotado, nenhum banco ou empresa que adquirisse máquinas de endereçamento ou de contagem de cédula, poderia valer-se da opção prevista no § 1.º: esta somente beneficiaria a quem porventura comprasse as mesmas máquinas para processar a correspondência ou contar as cédulas de outras empresas. É esta uma distinção que a lei não faz e que, de resto, não teria sentido do ponto de vista prático. A venda de máquina com a condição de que nunca trabalhassem para os donos, obrigaria o Estado a manter um sistema de fiscalização cuja inviabilidade não precisa ser demonstrada.

Ante o exposto, conheço do recurso, que foi interposto pela letra *c*, e lhe dou provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio Neder — Mau entendimento é o de que a cláucula "a terceiros", pretendida pelo Fisco do Rio Grande do Sul, não se harmoniza com a *mens legis*, que se inspirou tão-somente na idéia de ser inerente às máquinas e aparelhos o se destinarem eles à prestação de serviços, e nada mais.

Assim, conheço do recurso e lhe dou provimento, como o fez o eminente Senhor Ministro Oswaldo Trigueiro.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores — Sr. Presidente.

Quero adiantar, desde já, que acompanho o lúcido voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, *data venia* do que acaba de proferir o eminente Ministro Adalício Nogueira.

Conquanto o primeiro dos decisórios era impugnado seja da lavra de um dos mais brilhantes juízes do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o ilustre Desembargador Pedro Soares Muñoz, tenho que delirou no aplicar o Ato Complementar n.º 36/1967.

Reconheço como obscura a redação do disposto no art. 1.º e seus parágrafos, o que obriga o intérprete a ater-se não às palavras, às expressões da lei, mas ao seu alcance.

Admtidiria como corretas as decisões recorridas, se contivesse expresso o artigo 1.º, § 2.º, as palavras "a terceiros" ou a elas equivalentes.

Assim, porém, não sucede. E, como se trata de importações de máquinas que, por sua natureza, se destinam, só por si, a prestação de serviços, indiferentemente a quem seja, quis o legislador aliviar a tributação, procedendo como o fez.

Daí o acerto do julgado do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, proferido no Ag. de Petição 132.704, em 20/5/70, focando tese em tudo idêntica, quando acentuou:

"Ora, a lei não diz que se deve provar a destinação. A prova está *in re ipsa*, isto é, na destinação pela própria natureza da máquina. É evidente que uma ceifadeira, por sua natureza, se destina a emprego direto na agricultura. Igualmente a máquina de contabilidade se destinará na prestação de serviço de contabilidade diretamente."

Em conclusão, conhecendo do recurso, interposto com base no permissivo

constitucional da letra *c*, dou-lhe provimento.

É o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Djaci Falcão — Senhor Presidente, também acompanho o voto do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro, tendo em vista que não podemos fazer o aditamento "a terceiros".

VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Senhor Presidente, o Ato Complementar n.º 36, no art. 1.º, § 2.º, que está sendo discutido, ao considerar a destinação, por sua natureza, de bens de capital, enumerou, no fim, determinadas classes de atividades, dentro da multiplicidade de atividades: produção agrícola ou industrial e prestação de serviços. Ao referir-se à prestação de serviços, o dispositivo legal não cogitou de relação jurídica, de relação interpessoal de serviços, senão, unicamente, do tipo de atividade: prestação de serviços. Na verdade, o dispositivo tem a ver com o objeto da atividade, que menciona. Este, a meu ver, o sentido da parte final do art. 1.º, § 2.º, do Ato Complementar n.º 36, como o interpretou o eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, cujo voto acompanho, dando provimento ao recurso, *data venia* do eminente Ministro Adalício Nogueira.

VOTO

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Senhor Presidente, a leitura do brilhante memorial do ilustre advogado das recorrentes me havia deixado a mesma convicção enunciada no voto magistral do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro.

Peço vênia ao eminente Ministro Adalício Nogueira para dar provimento ao recurso.

RETIFICAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Adalício Nogueira — Peço a palavra, Sr. Presidente.

Acatando a decisão que acaba de proferir o eg. Tribunal Pleno, an sua quase totalidade, e rendendo-me a ela, ressalvado o meu ponto de vista, retifico o meu voto e dou provimento ao recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 70.398 — RS — Rel., Ministro Oswaldo Trigueiro. Recte., Pitney-Bowes Máquinas Ltda. (Adv., Jaguaré Torelly Teixeira). Recdo., Estado do Rio Grande do Sul (Adv., José Maria Tesheiner).

Decisão: Conhecido e provido, unânime. Falou, pelo recorrente, o Doutor Pedro Henrique Teixeira.

Presidência do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. Presentes à sessão os Senhores Ministros Luiz Gallotti, Adalício Nogueira, Oswaldo Trigueiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Barros Monteiro, Thompson Flores, Bilac Pinto e Antônio Neder. Procurador-Geral da República, o Prof. Xavier de Albuquerque. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Amaral Santos.