IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — COMODATO

— Não incide o imposto sobre circulação de mercadorias no caso de comodato de equipamentos, cuja saída do estabelecimento não se equipara à circulação prevista na lei.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Companhia Atlantic de Petróleo *versus* Estado da Guanabara
Recurso extraordinário n.º 70.538 — Relator: Sr. Ministro THOMPSON FLORES

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

maioria de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 24 de março de 1971. *Aliomar Baleeiro*, Presidente. *Thompson Flores*, Relator.

EXTRATO DA ATA

RE 70.538 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Companhia Atlantic de Petróleo (Adv., Plínio Pinheiro Guimarães). Recdo., Estado da Guanabara (Adv., Arthur J. F. Cavalcanti).

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno por indicação do Ministro Relator. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Adalício Nogueira. Presentes à sessão os Senhores Ministros Thompson Flores e Bilac Pinto, e o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eloy da Rocha.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Thompson Flores — Perante a 3.ª Vara da Fazenda Pública da Guanabara, ajuizou a recorrente, em 14/5/68, ação ordinária na qual pediu a anulação da decisão do Diretor de Rendas do referido estado, que julgou devido o imposto de circulação de mercadorias sobre a saída dos bens móveis por ela dados em comodato, os quais consistem em bombas, para a venda a granel de combustível, tanques, elevadores e outros, entregues a terceiros revendedores de seus produtos.

2. Contestada a pretensão, saneado o processo, a tempo sentenciou o magistrado, acolhendo o pedido, fls. 71-9.

3. Houve recurso *de ofício* e voluntário. Deles conhecendo, houve por bem o eg. Tribunal de Justiça, por sua 2.ª Câmara Civil, provê-los; e, dando pela improcedência da ação, sujeitar a autora ao pagamento de honorários.

4. Daí o extraordinário, manifestado a fls. 117-29, admitido pelo despacho de fls. 140 e processado com razões de ambas as partes, fls. 143-54 e 156-75.

5. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, de autoria do Procurador Sebastião Ribeiro Salomão e aprovado pelo Procurador-Geral, substituto, Oscar Corrêa Pina, pelo conhecimento e provimento, fls. 183-5:

"1. A Companhia Atlantic de Petróleo aquizou ação ordinária contra o Estado da Guanabara objetivando anular decisão do Sr. Diretor de Rendas, que considerou devido o imposto de circulação de mercadorias sobre a saída de equipamentos — bombas, tanques, elevadores, etc. —, dados em comodato aos postos revendedores de seus produtos.

2. Além de outras considerações, sustenta a autora, em prol de sua pretensão, que o imposto em questão incide sobre a circulação econômica de mercadorias e não sobre a saída física de bens móveis; e, ademais, dados esses bens em comodato, não poderão ser os mesmos considerados *mercadorias* para o fim da tributação prevista no art. 2.º da Lei estadual n.º 1.165/66, que dispõe sobre a obrigatoriedade de pagamento do ICM sempre que tiver "... lugar a operação de saída de mercadorias a qualquer título, de estabelecimento produtor industrial ou comercial".

3. A sentença de primeira instância favorável à autora, foi reformada pelo v. acórdão de fls. 112-5, que traz a seguinte ementa, *verbis*:

"*Ementa.* — Imposto sobre circulação de mercadorias: é devido pela operação de saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, a qualquer título, ainda que por comodato em que prevalece o interesse econômico."

4. Daí o recurso sob exame, lastreado nas letras *a*, *c* e *d* do permissivo constitucional, dando como vulnerados os arts. 8.º, parágrafo único, 18, § 1.º, 23, II, da Constituição Federal

e negativa de vigência aos arts. 6.º, 52 e seus parágrafos, e 110 do Código Tributário Nacional, § 1.º e seus incisos, § 2.º e seus incisos do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/68, e art. 1.248, do Código Civil, além de ter o v. aresto julgado válido ato do Governo local contestado em face dos preceitos legais que menciona.

5. As redações do texto constitucional e do Código Tributário Nacional atinentes ao imposto sobre circulação de mercadorias têm dado margem a entendimento de incidência indiscriminada do aludido imposto, quer se trate, ou não, de circulação econômica.

As leis estaduais reguladoras do tributo prevêem, muitas vezes, como é o caso da Lei do Estado da Guanabara n.º 1.165, de 13/12/66, em seu art. 20, a obrigação de pagamento do imposto até mesmo sobre "... a operação de saída da mercadoria *a qualquer* título...", sem considerar o aspecto econômico de tal saída.

6. Não se atentou, assim, para o princípio da não cumulatividade do imposto estabelecido na própria Constituição, com a determinação, ainda, de abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

Assim, temos, pois, que o tributo, em cada operação, só incidirá sobre a diferença a maior verificada entre o preço de custo (entrada) da mercadoria e o da saída. Se esta saída não resulta de um fato econômico de que decorra aquela diferença a maior sobre o preço de custo, nenhum imposto poderá ser exigido pena de infringência à própria Constituição Federal.

7. No caso concreto, temos a saída de bens do estabelecimento da recorrente, que os cedeu por comodato, isto é, por empréstimo gratuito (Código Civil, art. 1.248), continuando os mesmos a integrar o seu patrimônio, registrados que estão em seu ativo fixo. Não nos parece possível qualquer pretensão fiscal por parte do estado recorrente, vez que inexistente qualquer fato jurídico gerador do imposto em questão.

8. O nosso parecer é, pois, pelo conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

ANTECIPAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator) — Sr. Presidente.

Quem esclareceu que, por proposta minha, aquiesceu a eg. Segunda Turma em submeter a este Plenário o julgamento do extraordinário.

Parece-me que não se faz mister a declaração de inconstitucionalidade do art. 2.º da Lei n.º 1.165, do Estado da Guanabara.

Penso que a solução pode ser encontrada no âmbito da interpretação da Constituição vigente, art. 23, II; mas, porque relevante o tema tributário em discussão, com reflexo nos demais estados, interessados no recolhimento do I.C.M., o julgamento caberia a este Pleno.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Presidente) — Há até casos de comodato de pequenas geladeiras para conservação de determinados produtos perecíveis que os fabricantes entregam às firmas de retalho.

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator) — A exegese atribuída pelo aresto impugnado, tomando a expressão "saída" e "a qualquer título", do estabelecimento, ao pé da própria letra, deslembrada que a interpretação gramatical é a mais primária, e que as expressões foram consideradas fora do sentido que a Constituição emprestou ao imposto: *circulação de mercadoria*, com o conceito próprio que ambos dispõem, é que conflita com a Carta Maior, não as normas em si, as quais merecem entendidas no complexo constitucional e da lei federal, caracterizadores do tributo.

É a explicação que, para melhor clareza, queria dar, antes da leitura do

voto que trago escrito, e que passo a fazer (*leu*).

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator) — Conheço do recurso e dou-lhe provimento, para restabelecer a sentença de fls. 71-9, que acolheu o pedido.

2. Fundou-se o extraordinário no art. 119, III, *a*, *c* e *d*, da Constituição.

Sustenta haver o aresto recorrido, ao sujeitar a recorrente ao pagamento do I.C.M. pela prática dos atos a que se refere a inicial, contestado em face daquela Carta, denegada vigência de seu art. 8.º, parágrafo único, 18, § 1.º. 23, II, e, bem assim, dos arts. 6.º, 52 seus parágrafos e 110 do C.T.N., além dos 1.º, 2.º, seus respectivos incisos, do Decreto-lei n.º 406/68, e 1.248 do Código Civil.

Ademais, em assim procedendo, incorrera em dissídio com os dois julgados indicados na petição recursal de fls. 128, seja de solver a questão principal, seja ao impor à recorrente a condenação em honorários.

3. Tenho como verificados os dois primeiros pressupostos em que se ancorou o irresignado, o segundo deles — letra *c* — embasado na *Súmula* número 285.

4. Toda a controvérsia reside em saber se, pela saída dos equipamentos de seus estabelecimentos, por via de *comodato*, para entrega aos seus revendedores que deles se utilizam, com aquelas restrições, e para o fim específico, incide ou não o I.C.M.

Pela afirmativa entende a recorrida e o acórdão que lhe atribuiu guarida.

Pela negativa estiveram a recorrente e a sentença.

Penso que, com acerto, andou a última. E, reformando-a para filiar-se à tese da Fazenda, negou vigência pelo menos às disposições da Constituição referidas, conjugadas com os preceitos das leis federais invocadas.

5. Realmente.

Fato certo é que a saída dos equipamentos se faz nas circunstâncias por todos reconhecidas: através de empréstimo gratuito (comodato), com a plenitude de efeitos daí emergentes, na conceituação da lei civil; e com o propósito único de serem usados pelos revendedores de seus produtos atividade única e exclusiva, exercida por todos.

Para admitir a incidência, sustenta o aresto que, de um lado, ocorreu a saída; de outro, que prevalece o interesse econômico, e a lei manda tributar esse fato independentemente de sua titulação.

É o que se insculpe em sua ementa.

Decidindo, como decidiu, convencido estou que descaracterizou a eg. Câmara o fato gerador do imposto, base de sua cobrança, nos termos a que se refere a vigente Constituição, art. 23, II, como a vigorante ao tempo, art. 24, § 5.º, e o C.T.N., art. 51, I, a menos que se viesse admitir pudesse o estado fazê-lo, o que proibiu a Carta Maior, art. 8.º, parágrafo único, e o art. 110 daquele Código.

A propósito, e com propriedade, preleciona Rubens Gomes de Souza, em parecer inserto na *R.D.A.*, v. 90, p. 432-3:

"Isto posto, concluo que os requisitos da incidência do I.C.M., como definidos nos arts. 52, 54 e 58 do C.T.N., válidos, quer em face do art. 12 da Emenda Constitucional n.º 18, quer em face do art. 24, n.º II, da Constituição de 1967, são os seguintes:

a) que ocorra uma saída física de mercadoria de estabelecimentos comercial, industrial ou produtos, qualquer que seja o título jurídico que a determine, e sendo irrelevante que esse título envolva ou não uma transmissão de propriedade;

b) que a saída a que se refere a letra *a* seja promovida por comerciante, industrial ou produtor, entendendo-se como promotor da saída aquele que lhe dá causa jurídica, ainda que não

seja aquele que materialmente a realiza;

c) que a saída a que se refere a letra *a* configure uma etapa do processo de circulação de mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante e o importador, até o seu consumidor final."

E, depois de conceituar a *saída*, integrada no campo da circulação da mercadoria, de conhecido sentido jurídico, exemplificando hipóteses de não incidência, precisa:

"Outros exemplos são o comodato e a locação de coisas móveis. Em ambos os casos ocorre "saída", mas não se configura "circulação", porque a coisa emprestada ou alugada deve retornar ao estabelecimento de origem, e não seguir adiante em etapas sucessivas. Assim, o C.T.N., no art. 52, não exclui a saída da coisa alugada, por ser desnecessário fazê-lo; e, dentro do mesmo critério, define a locação de bens móveis como prestação de serviço, sujeita a imposto municipal (art. 71, n.º II, publicado com erro de imprensa e corrigido pelo art. 1.º do Ato Complementar n.º 27, de 8/12/66, depois substituído pelo art. 3.º do Ato Complementar n.º 34, de 30/1/67). Quanto ao comodato ou empréstimo de uso, a comissão elaboradora do C.T.N. achou desnecessário excluí-lo do § 3.º do artigo 52, pelo mesmo motivo indicado quanto à locação; posteriormente, o art. 7.º do Ato Complementar n.º 31, de 29/12/66, entendeu de acrescentar àquele § 3.º um novo inciso III, para excluir expressamente do I.C.M. uma hipótese de comodato: a saída de vasilhame utilizado no transporte de mercadoria, quando tenha de retornar ao estabelecimento remtente."

6. Creio que a não incidência do I.C.M. sobre a saída dos equipamentos da recorrente dispensa considerações outras.

Desprezando-a para tributá-la, levado mais pela terminologia da legislação local, — saída da mercadoria a qualquer título — (art. 2.º da Lei n.º 1.165/66), jungida às palavras do preceito, deslembrou-se o decisório da conceituação do tributo, no plano geral estatuído na Constituição e nas leis federais, já referidas, negando-lhes a devida aplicação.

7. Por isso, em conclusão, merece conhecido e provido o recurso, para restabelecer a sentença que acertadamente decidiu, como também o fez o próprio Tribunal de Justiça, através de sua 4.ª Câmara, em acórdão posterior ao julgado impugnado, em 16 de março de 1970, ao julgar a apelação n.º 66.528, na ação proposta pela Esso Brasileira de Petróleo S.A., em tudo igual à presente (*D.O.* de 25/11/70, ap. n.º 222, p. 610-1).

É o meu voto.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Amaral Santos — Sr. Presidente, ainda recentemente, encaminhei à Turma um recurso extraordinário, em que emito opinião.

Considero que o imposto em relação a operação sobre circulação de mercadorias incidirá sobre todas as operações que tenham interesse econômico. Demonstrado o interesse econômico, isto é, consista a operação num ato jurídico do qual resulte interesse econômico a favor de um comerciante, industrial ou produtor, entendo que incide o imposto sobre circulação de mercadorias.

Nestas condições, *data venia* do eminente Relator, não conheço do recurso.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — *Data venia* dos eminentes Ministros Thompson Flores e Bilac Pinto, acompanho o voto do eminente Ministro Amaral Santos.

O recurso extraordinário foi inter-

posto com fundamento nas letras *a*, *c* e *d*.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Parece que há um acórdão divergente.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Cuida-se de tese diversa. Fui relator de um dos julgados apontados como divergentes, no qual se acolheu o princípio que se encontra na *Súmula* número 541. Ponderei, naquele caso, que não se tratava de operação relativa ao objeto de atividade da empresa.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Se fosse locação, estaria sujeita a Imposto sobre Circulação de Mercadorias?

O Sr. Ministro Alomar Baleeiro (Presidente) — A empresa que vende petróleo, não vende bombas.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Cede o uso da bomba, em complementação da venda do petróleo.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro Acho que devemos afrontar o problema agônico da questão. A saída física em si constitui operação no sentido do art. 24...

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Não é o que ocorre aqui.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Presidente) — Ou, por outras palavras, essa operação, evidentemente, é econômica; não é o caso de o indivíduo mantar retirar a sua mercadoria do estabelecimento central, colocá-la no armazém geral, ou trapiche, ou para consertar uma peça que se estragou. O problema é o seguinte: é se nos casos em que há uma operação econômica, ela se externa por um fato jurídico, ou por um negócio jurídico. Há um conteúdo legal, no caso. Parece-me necessário que haja esse negócio jurídico. A operação econômica se traduz sempre num negócio jurídico, ou então não é operação econômica.

Desculpe V. Exa. a interrupção.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Eminente Presidente, além da saída física, que não basta, há, como observa V. Exa., uma operação econômica e um negócio jurídico, o comodato, em complementação. A empresa vende o produto e cede ainda, o uso da bomba ou do vasilhame.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Presidente) — Se essa bomba voltar ao estabelecimento do dono várias vezes durante o ano, acaba sendo absorvida pelo imposto.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — E, sendo um comodato, que é gratuito, como é que vai operar o novo sistema do imposto sobre circulação de mercadorias, que incide sobre a diferença? Qual seria o custo acrescido?

O Sr. Ministro Amaral Santos — A mercadoria vai-se desvalorizando com o tempo.

O Sr. Advogado do Recorrido — Senhor Presidente, V. Exa. permitiria um esclarecimento de fato?

O eminente Ministro Luiz Gallotti acha que não haveria ensejo para operar o sistema do custo acrescido. Isso favorece muito a posição do Estado, recorrido, porque se a empresa compra a bomba hoje por 100 e transfere, faz circular, amanhã, evidentemente vai pagar imposto sobre 100, também. Então não pagaria imposto algum. Mas se compra hoje e a bomba, por qualquer motivo, se valoriza amanhã e passa a custar no mercado 200, é evidente que no momento da ação se vai pagar a diferença. Normalmente as empresas não terão nenhum ônus com isso, eventualmente terão algum. Assim se respeita o tributo, um aspecto econômico diferente, negócio jurídico subjacente, como bem resumiu a espécie o eminente Presidente.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Sr. Presidente, não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 70.538 — GB — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Companhia Atlantic de Petróleo (Adv., Plínio Pinheiro Guimarães). Recdo., Estado da Guanabara (Adv., Arthur J. F. Cavalcanti).

Decisão: Contra o voto dos Srs. Mi-

nistros Amaral Santos e Eloy da Rocha, conhecido e provido. Falaram: o Dr. Plínio Pinheiro Guimarães, pela recorrente, e o Dr. Arthur J. F. Cavalcanti, pelo recorrido.

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, Amaral Santos, Thompson Flores e Bilac Pinto. Procurador-Geral da República, o Professor Xavier de Albuquerque.