IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — IMPORTAÇÃO — BENS DE CAPITAL

— Em princípio, o ICM não incide sobre bens de capital porque estes não se destinam a revenda.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de São Paulo *versus* Companhia Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix
Recurso Extraordinário nº 79.951 — 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, não conhecer do recurso.

Brasília, 18 de setembro de 1975. *Djaci Falcão*, Presidente. *Thompson Flores*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Thompson Flores: Desprovendo o recurso *de ofício* e o agravo interposto pelo ora recorrente, o acórdão da Quarta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil assim se fundamentou, fls. 67-68:

"Trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário do Litoral, objetivando liberar bens importados, sem pagamento do ICM (guias 18-72/096388, 52-72/12297, 52-72/12035, 18-72/77533, 52-72/10377 e 52-72/12805).

O Magistrado, concedendo a segurança, recorreu de ofício e a Fazenda do Estado, inconformada, agravou de petição, visando a reforma da sentença.

Contraminutado o recurso voluntário, foi sustentada a decisão. Nesta instância, a douta Procuradoria opinou pela conver-

são do julgamento em diligência e, no mérito, pela denegação da segurança.

2. Prescindível a diligência sugerida, pois, contém os autos os elementos necessários ao exame da espécie.

3. A tese da impossibilidade da cobrança do ICM na importação de bens, pela inexistência de lei estadual que o instituísse, foi proclamada pelo Excelso Pretório no RE nº 72 414, em 9.3.72. Também assim entendeu este eg. Tribunal, no julgamento da Revista 165 590, por votação unânime (cf. "Julgados", ed. int. vol. XXVI, p. 225).

Certo que o Estado, curvando-se ante a orientação jurisprudencial, promulgou a Lei nº 91/72, com vigência a partir de 1º de janeiro do corrente, estabelecendo, como fato gerador do tributo, "a entrada em estabelecimento comercial, industrial, ou produtor, de mercadoria importada do exterior".

Tal circunstância, porém, não interfere no caso, desde que a autorização e a efetivação da importação, como provado nos autos, precederam ao mencionado diploma. Assim entendeu o eg. Supremo Tribunal Federal, em situação análoga (Cf. *Revista de Direito Público*, vol. 18, p. 200)".

2. Daí o recurso extraordinário, manifestado pelo Estado com base na letra *a* da permissão constitucional, sustentando haver o decisório em questão denegado vigência ao Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, II, c.c. o art. 23, II, da Constituição, o qual, assim, foi afrontado.

3. Admitido no longo e erudito despacho de fls. 81-84, mais pela relevância do tema, processou-se com razões de fls. 109-113 e 115-118, encontrando-se a fls. 119-120 o parecer da Procuradoria da Justiça, pelo provimento.

4. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, como segue. fls. 124-125:

"1. O v. acórdão de fls. 67-68 decidiu que havia direito adquirido à não incidência do ICM sobre bens de capital, para uso próprio do importador, visto que a Lei estadual nº 91/72, que previu o imposto pela entrada no estabelecimento importador, só foi lançada quando as mercadorias já haviam sido embarcadas no exterior.

2. Recorre o Estado de São Paulo. pela letra *a* do permissivo constitucional, sustentando violação dos arts. 13 e 23, II, da Constituição Federal, art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 e arts. 105, 113, § 1º, 114 e 116, I, do CTN.

3. Nos termos da definição constitucional do imposto, a entrada só pode ser tomada como elemento temporal e espacial da hipótese de incidência, pressupondo, portanto, precedente operação de circulação. O certo, porém, é que o fato gerador apenas se configura com a entrada, da qual resulta a obrigação tributária principal.

4. O regime jurídico é determinado pela lei em vigor à data do nascimento da obrigação (art. 44 do CTN). Deveria ter incidência, assim, a Lei estadual nº 91, de 1972, em relação às mercadorias entradas no estabelecimento com a sua vigência, nos termos do art. 105 do CTN.

5. Trata-se, porém, de importação de bens de capital destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento. O importador não é, nessa qualidade produtor, industrial ou comerciante, isto é, não é contribuinte do ICM, como não são as demais pessoas jurídicas que importam bens dessa natureza com essa mesma finalidade (art. 23, II, da Constituição Federal, arts. 6º e 1º, II, do Decreto-lei nº 406, de 1968). O ICM deve incidir apenas na hi-

pótese em que os bens são importados para revenda, caso em que o importador é considerado contribuinte do imposto.

6. Pelo conhecimento, mas pelo não provimento do apelo.

Brasília, 11.11.74. *Moacir Antonio Machado da Silva,* Procurador da República.

Aprovo: *Oscar Corrêa Pina,* Procurador-Geral da República, Substituto".

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Não conheço do recurso.

2. O fundamento decisivo para que o recurso do Estado não possa prevalecer é que se trata de importação de bens de capital, como bem se deduz da inicial de fls. 3-6, neste particular não contestada, e ademais, emerge das faturas de fls. 8-25.

Não se destinando ditos bens à revenda, certo não poderia sobre eles incidir o ICM, como deflui do art. 23, II, da Constituição, c.c o art. 1º, II e 6º do Decreto-lei nº 406/68, com o sentido que se lhes têm atribuído.

3. De qualquer forma, porém, correto, em sua conclusão, estaria o decisório ao reconhecer que inexistia lei no sentido material exigindo a tributação.

É que adveio ela, apenas, para viger no exercício de 1973, pois que data de 1972. Trata-se da Lei nº 91, de 27.12.72, e a esse tempo a mercadoria já havia entrado no estabelecimento do importador. Assim decidiu o Plenário no RE nº 72 414, em 9.3.72 (*R.T.J.*, 61/214).

Certo, a licença foi anterior, mas não teria o poder, dito procedimento, de assegurar direito à norma tributária vigente então, face aos próprios termos da lei, a qual considera fato gerador de tributo a entrada no estabelecimento (decreto-lei citado, art. 1º, II).

Por isso, com propriedade afirmou o Plenário, através do voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, ao julgar o RE nº 72 825, da Guanabara, em ... 10.5.72:

"Não me parece que tenha aplicação ao caso o princípio do direito adquirido. Com a obtenção da licença, adquire-se o direito à importação, não o direito à determinada base de cálculo, para a cobrança do imposto incidente, contrariamente ao que determina a Lei 5 172/66, no art. 19" (Ementário, 878).

Tratava-se, é certo, aí de imposto de importação para o qual a Constituição, em seu art. 153, § 29, última parte, proporcionou exceção.

Todavia, o princípio sustentado é o mesmo quanto ao momento da incidência (CTN, art. 19 e Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, II).

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 951 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Amaro Pedroza de Andrade Filho). Recda., Cia. Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix (Advs., Salomão Sapoznik e outros).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Xavier de Albuquerque, depois do voto do Relator que não conhecia do recurso.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu. Ausente, justificadamente o Sr. Ministro Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República, substituto o Dr. Oscar Corrêa Pina.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 951 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Amaro Pedroza de Andrade Filho). Recda., Cia. Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix (Advs., Salomão Sapoznik e outro).

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Xavier de Albuquerque, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. 2º Subprocurador-Geral da República o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.

EXPLICAÇÃO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): O julgamento do presente recurso iniciou-se perante a eg. Segunda Turma em sessão de 22 de abril último.

Como seu Relator, não conheci do recurso, resultando seu adiamento por haver pedido vista o eminente Ministro Xavier de Albuquerque, propondo S. Exª, em sessão de 12 do fluente, que o feito fosse enviado ao Pleno, em face dos inúmeros feitos a ele semelhantes e que estão aportando a esta Corte.

Houve unânime acolhimento, justificando-se, assim, o julgamento por este Plenário.

2. O relatório que fiz perante a Turma foi o que passo a ler (lê).

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Thompson Flores: Desprovendo o recurso *de ofício* e o agravo interposto pelo ora recorrente, o acórdão da Quarta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil assim se fundamentou, fls. 67-68:

"Trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário do Litoral, objetivando liberar bens importados, sem pagamento do ICM (guias 18-72/096388, 52-72/12297, 52-72/12035, 18-72/77533, 52-72/10377 e 52-72/12805).

O Magistrado, concedendo a segurança, recorreu de ofício e a Fazenda do Estado, inconformada, agravou de petição, visando a reforma da sentença.

Contraminutado o recurso voluntário, foi sustentada a decisão. Nesta instância, a douta Procuradoria opinou pela conversão do julgamento em diligência e, no mérito, pela denegação da segurança.

2. Prescindível a diligência sugerida, pois, contém os autos os elementos necessários ao exame da espécie.

3. A tese da impossibilidade da cobrança do ICM na importação de bens, pela inexistência de lei estadual que o instituísse, foi proclamada pelo Excelso Pretório no Recurso extraordinário nº 72 414, em 9.3.72. Também assim entendeu este eg. Tribunal, no julgamento da Revista nº 165 590, por votação unânime (cf. "Julgados", ed. int. vol. XXVI, p. 225).

Certo que o Estado, curvando-se ante a orientação jurisprudencial, promulgou a Lei nº 91/72, com vigência a partir de 1º de janeiro do corrente, estabelecendo, como fato gerador do tributo, "a entrada em estabelecimento comercial, industrial, ou produtor, de mercadoria importada do exterior".

Tal circunstância, porém, não interfere no caso, desde que a autorização e a efetivação da importação, como provado nos autos, procederam ao mencionado diploma. Assim entendeu o eg. Supremo Tribunal Fereral, em situação análoga (Cf.

Revista de Direito Público, vol. 18, p. 200)."

2. Daí o recurso extraordinário, manifestado pelo Estado, com base na letra *a* da permissão constitucional sustentando haver o decisório em questão denegado vigência ao Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, II, c.c. o art. 23, II, da Constituição, o qual, assim, foi afrontado.

3. Admitido no longo e erudito despacho de fls. 81-84, mais pela relevância do tema, processou-se com razões de fls. 109-113 e 115-118, encontrando-se a fls. 119-120 o parecer da Procuradoria da Justiça, pelo provimento.

4. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, como segue, fls. 124-125:

"1. O v. acórdão de fls. 67-68 decidiu que havia direito adquirido à não incidência do ICM sobre bens de capital, para uso próprio do importador, visto que a Lei estadual nº 91/72, que previu o imposto pela entrada no estabelecimento importador só foi lançada quando as mercadorias já haviam sido embarcadas no exterior.

2. Recorre o Estado de São Paulo, pela letra *a* do permissivo constitucional, sustentando violação dos arts. 13 e 23, II, da Constituição Federal, art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 e arts. 105, 113, § 1º, 114 e 116, I, do CTN.

3. Nos termos da definição constitucional do imposto, a entrada só pode ser tomada como elemento temporal e especial da hipótese de incidência, pressupondo, portanto, precedente operação de circulação. O certo, porém, é que o fato gerador apenas se configura com a entrada, da qual resulta a obrigação tributária principal.

4. O regime jurídico é determinado pela lei em vigor à data do nascimento da obrigação (art. 144 do CTN). Deveria ter incidência, assim, a Lei estadual nº 91, de 1972, em relação às mercadorias entradas no estabelecimento com a sua vigência, nos termos do art. 105 do CTN.

5. Trata-se, porém, de importação de bens de capital destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento. O importador não é nessa qualidade, produtor, industrial ou comerciante, isto é, não é contribuinte do ICM, como não são as demais pessoas jurídicas que importam bens dessa natureza com essa mesma finalidade (art. 23, II, da Constituição Federal, arts. 6º e 1º, II, do Decreto-lei nº 406, de 1968). O ICM deve incidir apenas na hipótese em que os bens são importados para revenda, caso em que o importador é considerado contribuinte do imposto.

6. Pelo conhecimento, mas pelo não provimento do apelo.

Brasília, 11.11.74. *Moacir Antonio Machado da Silva*, Procurador da República.

Aprovo: *Oscar Corrêa Pina*, Procurador-Geral da República, Substituto".

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Não conheço do recurso.

2. O fundamento decisivo para que o recurso do Estado não possa prevalecer é que se trata de importação de bens de capital, como bem se deduz da inicial de fls. 3-6, neste particular não contestada, e ademais, emerge das faturas de fls. 8-25.

Não se destinando ditos bens à revenda, certo não poderia sobre eles incidir o ICM, como deflui do art. 23, II, da Constituição, c.c. o art. 1º, II e 6º do Decreto-lei nº 406/68, com o sentido que se lhes têm atribuído.

3. De qualquer forma, porém, correto, em sua conclusão, estaria o decisório ao

reconhecer que inexistia lei no sentido material exigindo a tributação.

É que adveio ela, apenas, para viger no exercício de 1973 pois que data de 1972. Trata-se da Lei nº 91, de 27.12.72, e a esse tempo a mercadoria já havia entrado no estabelecimento do importador. Assim decidiu o Plenário no RE nº 72 414, em 9.3.72 (*RTJ*, 61/214).

Certo, a licença foi anterior, mas não teria o poder, dito procedimento, de assegurar direito à norma tributária vigente então, face aos próprios termos da lei, a qual considera fato gerador de tributo a entrada no estabelecimento (Decreto-lei citado, art. 1º, II).

Por isso, com propriedade afirmou o Plenário, através do voto do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, ao julgar o RE nº 72 825, da Guanabara, em 10.5.72:

"Não me parece que tenha aplicação ao caso o princípio do direito adquirido. Com a obtenção da licença, adquire-se o direito à importação, não o direito à determinada base de cálculo, para a cobrança do imposto incidente, contrariamente ao que determina a Lei nº 5 172-66, no art. 19" (Ementário nº 878).

Tratava-se, é certo, aí de imposto de importação para o qual a Constituição, em seu art. 153, § 29, última parte, proporcionou exceção.

Todavia, o princípio sustentado é o mesmo quanto ao momento da incidência (CTN, art. 19 e Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, II).

É o meu voto.

VOTO (ADITAMENTO)

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Não conheço, preliminarmente, do recurso.

2. Trata-se de mandado de segurança preventivo, impetrado pela recorrida em 20.12.72, antes, pois, da promulgação da Lei nº 91, de 27.12.72, do Estado de São Paulo, a qual, de vigência a partir de 1º de janeiro seguinte 1973, estatuiu, como fato gerador de mercadorias importadas, a entrada no Estabelecimento do importador.

3. São fatos certos e sem qualquer contestação que os bens importados são todos de capital, destinados ao ativo fixo da empresa, a serem incorporados à sua maquinaria, não constando dos autos a era na qual foram aqui aportados, e menos, de seu ingresso no estabelecimento ao qual se destinavam.

4. Tais fatos se tornaram indiferentes aos julgados proferidos nas instâncias ordinárias, as quais consideraram, como se fez notar no relatório, bastante para a solução da controvérsia, a circunstância de se haver ultimado o processo de importação, antes da vigência da Lei nº 91/72.

É que admitiram houvesse *direito adquirido* do importador de ver incorporado a seu patrimônio os bens assim importados, segundo a lei vigente ao tempo em o qual foi ela, importação, autorizada e efetivada. E, como inexistia em seu sentido material, imperando, apenas, decreto executivo que a jurisprudência desta Corte não considerara suficiente, certo descabia a exigência do ICM.

São conhecidos os decisórios que sufragaram ambas as teses. Refiro-me aos RE nº 72 508; 72 414; 72 344; 72 852; 72 285; 73 078, que versaram a primeira, e o RE nº 70 574, que cuidou da segunda.

5. Penso que uma razão maior arrebata a possibilidade de proporcionar o êxito da irresignação, ainda que não aceita a tese do invocado direito, adquirido.

É que os bens importados são de capital, destinam-se ao ativo fixo da Empresa, não visam, pois, à circulação, jamais se destinando o seu comércio, à revenda.

Sobre eles, pois, não se poderia exigir o ICM, o qual recai, como quer a Constituição em seu art. 23, II, sobre, *verbis*:

"operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais ou comerciantes..."

Igualmente dispõe o Decreto-lei nº 406/68, em seus arts. 1º, II e 6º.

O fato gerador, assim, no que atine ao importador, é a *entrada* em seu estabelecimento. Não é, porém, qualquer entrada, mas de *mercadoria* provinda do exterior, destinada à circulação, que só pode ter sentido econômico, comercial, e apenas por contribuinte que seja comerciante, industrial ou produtor.

Neste sentido se orientou a eg. Primeira Turma, ao julgar o AgRg., no Ag. nº 62 764, em 23 de maio findo, do qual foi Relator o eminente Ministro Rodrigues Alckmim.

O julgado, que é unânime, assim se ementou:

"ICM. Não incidência na importação de bens de capital. Inexistência de circulação econômica".

Com igual rumo o despacho do eminente Ministro Bilac Pinto, ao apreciar o Ag. nº 54 044 (DJ, de 7.3.72, p. 1 019); e ainda o RE nº 71 842, *in* Ementário 923/1, confirmado nos ERE nº 71 842, Ementário, 960/1.

6. Assim, embora se não aceitem as razões que embasaram o aresto recorrido — direito adquirido — e que se aceitem os fundamentos eruditos do Prejulgado xerocopiado a fls. 85-99, proferido no Ag. de petição nº 195 319, pelo Colendo Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, em 30.8.73, em harmonia com o decidido pelo Plenário ao julgar o RE nº 72 825, em 10.5.72 (Ementário nº 878/1), o recurso não teria condições de viabilidade porque, como assinala o próprio despacho presidencial, foi processado pela relevância da matéria, pois, em verdade, limitado à letra *a* do permissivo constitucional, inocorrem quer a contrariedade dos arts. 13 e 23, II, da Constituição, ou negativa de vigência dos arts. 1º, II, do Decreto-lei nº 406/68, e 105, 113, § 1º, 114 e 116, I, do CTN, os quais, ou não têm pertinência, ou foram interpretados ao menos razoavelmente.

É o meu voto.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Sr. Presidente, havendo pedido vista na Turma, preparado voto e, depois, proposto a remessa deste processo ao Pleno, peço licença para antecipar meu pronunciamento.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Discute-se a incidência do ICM sobre mercadorias importadas. A sentença, em atenção à jurisprudência firme do Supremo Tribunal, concedeu a segurança porque a falta de lei estadual instituidora do tributo tornava ilegítima a cobrança. O acórdão manteve-a por fundamento diferente, dado que, subseqüentemente à impetração, editou-se no Estado de São Paulo a Lei nº 91/72, que instituiu o Tributo; e entendeu que, havendo a importação sido autorizada antes da referida lei, quando era inexigível o imposto por falta de previsão legal, teria o importador o direito adquirido de não pagá-lo, ainda que a entrada em seu estabelecimento se desse na vigência da lei superveniente.

A tese do direito adquirido, perfilhada pelo acórdão recorrido, tem o abono de decisões do Supremo Tribunal. Mais re-

centemente, porém, foi ela repelida em vários outros julgados, a contar do proferido no RE nº 79 953, de 5.12.73 e do Plenário, de que fui Relator. Desse acórdão, tomado à unanimidade, reza a ementa:

"ICM na importação de mercadorias estrangeiras. Sendo fato gerador a entrada da mercadoria no estabelecimento importador, e ocorrendo este na vigência da lei instituidora do tributo, pouco importa a circunstância de a importação haver sido autorizada anteriormente à edição da mesma lei. Inexistência de direito adquirido. Recurso extraordinário conhecido e provido, com a cassação da segurança."

Sob esse prisma, portanto, o recurso do Estado merece conhecimento e provimento. E foi a ele que se limitou o Tribunal *a quo* na apreciação da espécie.

Todavia, a douta Procuradoria-Geral suscitou, e o eminente Relator o acolheu no seu voto, fundamento diverso, que a petição inicial ventilou mas nenhuma das instâncias ordinárias apreciou: o de se tratar, no caso, dos chamados bens de capital, destinados ao uso próprio do importador, e não à revenda, circunstâncias que afastaria a incidência do tributo estadual.

Divirjo, *data venia*, no particular, porque não encontro razão jurídica que justifique a não incidência do tributo na entrada da mercadoria no estabelecimento importador, só porque seja ela reputada bem de produção ou de capital e destinese ao seu próprio uso e, conseqüentemente, à formação do seu ativo fixo.

As hipóteses de isenção do ICM nas entradas de mercadorias importadas, sejam quais forem, são as constantes dos incisos IV a VII do art. 1º da Lei complementar nº 4/69. Fora delas — e nenhuma se configura no caso presente — não há cogitar de intributabilidade.

Aliás, a indústria nacional de máquinas e equipamentos produz bens de capital que, mesmo quando vendidos a quem os vai empregar diretamente na produção industrial ou agrícola ou na prestação de serviços, estão sujeitos, em regra, ao pagamento do imposto em questão. Ser-lhe-ia desastrosa — além de injurídicas, *data venia*, por falta de autorização legal — a consagração de tratamento favorecido à indústria estrangeira de bens similares.

Conheço do recurso e lhe dou provimento para cassar a segurança.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 951 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Amaro Pedroza de Andrade Filho). Recda., Cia Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix (Adv., Salomão Sapoznik e outro).

Decisão: Pediu vista o Ministro Cunha Peixoto, após os votos dos Ministros Relator, não conhecendo, e Xavier de Albuquerque, conhecendo e dando provimento ao Recurso.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antonio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmim, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra, Moreira Alves e Cunha Peixoto. Procurador-Geral da República o Dr. Henrique Fonseca de Araújo.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Cunha Peixoto: Trata-se de mandado de segurança preventivo, impetrado pela Companhia Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix em 20.12.72, antes da promulgação da Lei nº 91, de 27.12.72, do Estado de São Paulo, que estatuiu, como fato gerador do ICM às

mercadorias importadas, a entrada no Estabelecimento do importador.

2. São fatos certos, sem qualquer contestação, serem os bens importados todos de capital, de sorte que a matéria a ser decidida é se, importado material, destinado ao ativo fixo da empresa, está ele sujeito ou não ao Imposto de Circulação de Mercadorias.

3. O art. 23 da Constituição Federal estabelece ser da competência dos Estados e do Distrito Federal estabelecer impostos sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

Portanto, de conformidade com a Constituição Federal, o ICM é devido: *a*) pela circulação de mercadoria; *b*) quando realizada por produtores, industriais e comerciantes.

Por sua vez, é de sua essência não ser cumulativa, devendo ser abatido o montante cobrado anteriormente.

Na elaboração da lei que criou o Imposto de Circulação de Mercadoria, a Comissão mista, com aprovação do Plenário (*Emendas à Constituição* de 1946 — 18 — Reforma Tributária — Ed. da Câmara dos Deputados, Exposição de Motivos 910, p. 43), teve oportunidade de explicar o mecanismo do novo tributo: "vejamos agora como repercutirá na esfera estadual a alteração proposta, no que concerne a esse imposto. Ressaltamos, desde logo, que a Emenda não retira o imposto da órbita estadual, mas simplesmente altera sua base de cálculo. Não incidirá mais, em cascata, de forma cumulativa, sobre o valor bruto das transações, e, sim, sobre o valor adicionado em cada operação de industrialização ou comercialização dos produtos até seu consumo final".

4. Por outro lado, dispõe o art. 110 do CTN: "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competência tributária".

Daí ser indispensável para o desate da questão saber o que sempre se entendeu por mercadoria, já que o art. 1º, nº II, considera como fato gerador do ICM "a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento".

É que, como se verifica, como não poderia deixar de ser, este diploma legal pressupõe uma mercadoria para que haja a tributação.

Portanto, nos termos da Constituição e da Lei nº 406/68, o imposto recai sobre "operações relativas à circulação de mercadoria", de sorte que indispensável se torna saber, no conceito universal e do direito brasileiro, o que seja mercadoria, isto porque, como vimos, pelo art. 110 do CTN a lei tributária não pode se afastar daquele que o direito privado dá ao instituto.

Interpretando este dispositivo, afirmou Ruy Barbosa Ribeiro: "a Constituição autoriza aos municípios cobrarem o imposto predial e territorial urbano. Não poderá o Município, na sua área tributária, ampliar o conceito de propriedade para efeito fiscal, e isso porque a Constituição, ao mencionar a categoria jurídica "propriedade", o fez tal como definida no direito civil, pois a Constituição também citou o *nomens juris*, isto é, o instituto "proprie-

dade" tal como configurado pelo direito civil, cuja competência legislativa é da União" (*Direito financeiro,* p. 65). E continua: "as relações do direito tributário com o direito privado (*Direito civil e direito comercial*) são, pois, das mais intensas e estreitas e isso porque, como vimos, o direito privado é de elaboração anterior e regula os direitos e obrigações de ordem privada concernente às pessoas, aos bens e às suas relações" (p. 66).

Da mesma forma que o município, não podendo ampliar o conceito de propriedade para os efeitos fiscais, também o Estado terá de ficar dentro do âmbito do direito privado ao referir-se a mercadoria.

Ora, mercadoria tem seu conceito muito bem definido no direito comercial, a ponto de Vidari observar que um mesmo objeto pode ser coisa em mãos de uma pessoa e mercadoria em mãos de outra. É que a própria palavra mercadoria põe de manifesto seu destino ao mercado e, assim, será coisa o objeto destinado para fim de consumo e mercadoria o destinado à especulação através da revenda.

Esta é a opinião de Carvalho de Mendonça, o príncipe dos comercialistas brasileiros: "as coisas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, quando objeto de troca, de circulação econômica, tomam o nome específico de mercadoria, *Commercium quasi commutatis mercium.* (*Tratado de direito comercial,* vol. V, p. 10). E continua: "a coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto manufaturado ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquira para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder do consumidor" (op. cit.).

E, na p. 28, nº 24, completa seu pensamento: "a mercadoria está, portanto, para a coisa, como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é de destinação".

Também Fran Martins: "chama-se mercadoria às coisas móveis que os comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender. Daí conceituar um tratadista as mercadorias como "coisas móveis, consideradas como objeto de circulação (CM — *Tratado,* vol. V, 1ª parte, p. 28). Desse conceito se conclui que não se consideram mercadorias os imóveis e as coisas móveis fora do comércio" (*Curso de direito comercial,* p. 144).

Os autores estrangeiros seguem a mesma orientação.

Hamel, Lagarde e Jauffret fazem também a distinção entre coisa e mercadoria: "tout ce que est destiné à être vendu ou absorbé par la fabrication des objets à vendre est une marchandise, tout ce qui sert au foncionnement de l'entreprise est material" (*Traité de Droit Commerciel,* p. 77).

Ora, se tanto a lei como a Constituição referem-se a circulação de mercadoria, é de concluir-se que dois são os elementos para que ocorra o fato gerador do imposto: *a*) que seja uma mercadoria; *b*) que esta mercadoria circule.

O bem de capital não é mercadoria, como mostramos, até porque, como assinala Barre, citado por Aliomar Baleeiro, em memorial distribuído, "le capital fixe est celui qui intervient dans plusiers cycles de production sans transformation de sa structure technique" e "le capital circulant est celui qui ne peut intervenir qu'une seule fois dans le cycle de productions".

O maquinário importado pela impetrante destina-se a seu uso próprio, constituindo típico capital fixo e, portanto, não pode ser caracterizado como mercadoria.

A circulação deve, também, ser econômica, e na entrada da coisa que vai constituir capital fixo na empresa do impetrante não há circulação econômica. Ele adquiriu o móvel no estrangeiro, pagou o imposto de importação e, sendo sua a coisa, colocou-a em seu estabelecimento, como o faria com seu automóvel.

5. A cobrança do imposto de circulação de mercadoria sobre bem de capital adquirido no estrangeiro viola a sistemática deste tributo. Com efeito, quer a Constituição, seja o Decreto-lei nº 406/68, declaram ser o imposto não cumulativo. Estatui o art. 3º deste diploma legal: "o imposto sobre circulação de mercadoria é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. § 1º — A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte de diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias neles entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes".

Todavia, no caso do bem de capital de importação, se pago o imposto de circulação de mercadoria, terá o comerciante de recolher o valor global do produto, não tendo oportunidade de se creditar pelo imposto pago pela operação anterior, porque esta ocorre no estrangeiro e a lei brasileira não contempla o aproveitamento, como crédito, quer do imposto pago no estrangeiro, seja do de importação.

Por todos estes motivos, estou de acordo com o eminente relator, Ministro Thompson Flores, de que se deu perfeita interpretação à lei, que, sem dúvida, cobrando o ICM de coisa que não representa mercadoria, feriu a Constituição Federal, em seu art. 23.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: Sr. Presidente, já neguei seguimento ao Ag. 63 454, de São Paulo, por fundamento que me permito ler para justificar meu voto:

"A eg. Segunda Turma tem reiteradamente assim decidido: "ICM — Não incidência na importação de bens de capital — Inexistência de circulação econômica" (vg. AgRg-Sp — nos Ag. nºs 62 768; 62 947; 63 173; 63 197; 63 159; 62 252; 63 261) (DU 24.6.75) todos relatados pelo eminente Ministro Rodrigues Alckmim." Adiro a esse entendimento, de acordo com o parecer do professor Ruy Barbosa Nogueira: "Em uma importação direta (para uso próprio) não existe qualquer circulação mercantil. Por isso, não pode a lei determinar que nestes casos, o imposto seja devido por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, porque esta entrada não caracteriza qualquer momento de fato gerador ocorrido ou a ocorrer. O que se verifica é apenas uma importação de mercadoria estrangeira, pressuposto de fato, que é de competência impositiva da União. Basta verificarmos que "se uma mercadoria é importada para revenda", quando esta se efetiva, ocorre a circulação mercantil. A entrada de uma mercadoria importada do exterior em um estabelecimento, só poderá ser fato gerador do ICM se esta mercadoria entrar para comercialização. *Importada uma mercadoria para uso próprio ou para integrar o ativo fixo, ela só poderá pagar o Imposto de*

Importação e o Imposto de Produtos Industrializados."

Esse entendimento me parece persuasivo, além dos que foram expostos pelo ilustre Relator e já agora, também, pelo eminente Ministro Cunha Peixoto.

Rendo minhas homenagens ao eminente Ministro Rodrigues Alckmim, que foi quem primeiro me orientou no assunto.

Acompanho o eminente Relator, não conhecendo do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 951 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Ámaro Pedroza de Andrade Filho). Recda., Cia. Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix (Adv.. Salomão Sapoznik e outro).

Decisão: Pediu vista o Ministro Bilac Pinto, após os votos dos Ministros Relator, Cunha Peixoto, Moreira Alves, Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu e Rodrigues Alckmim, não conhecendo, e do Ministro Xavier de Albuquerque, conhecendo e dando provimento ao Recurso.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmim, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra, Moreira Alves e Cunha Peixoto. Licenciado o Sr. Ministro Antonio Neder, Procurador-Geral da República o Dr. Henrique Fonseca de Araújo.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Sr. Presidente, não vou tomar o tempo do Tribunal, que conhece bem a hipótese e sobre ela já deliberou, mas apenas, fixar alguns pontos. Trata-se de se saber se incide ou não o ICM sobre bens de capital, importados do estrangeiro.

Sobre essa matéria, nas vésperas do início do julgamento, foram distribuídos dois pareceres: um do Prof. Aliomar Baleeiro e outro do Prof. Geraldo Ataliba.

O parecer do Professor Aliomar Baleeiro examina exaustivamente o tema e começa por assinalar que após a Revolução de 1964, e com a promulgação da Emenda Constitucional 18, foram corrigidas as designações dos impostos, substituindo-se o *nomen juris* tradicional de cada um deles por designações fundadas em critério puramente econômico. Esse dado é importante na interpretação da definição do fato gerador.

Mostra ele o que seria imposto sobre comércio exterior (o de exportação e importação); imposto sobre o patrimônio (o de propriedade territorial rural, propriedade predial e territorial urbano); imposto sobre a renda, sobre produtos industrializados; sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM); sobre operações de crédito, câmbio (ISOF), etc.

Partindo deste critério da discriminação de rendas, da Constituição, e da técnica de designação dos tributos, passa ele, então, a examinar o conceito da operação de circulação de mercadorias. Desenvolve o conceito de "operação", o conceito de "circulação" e o conceito de "mercadorias", procurando demonstrar, com documentação abundante, que o fato da importação de bens de capital não incide, de maneira alguma, no fato gerador desse tributo (ICM).

Pedi vista desses autos, depois de ter sido iniciada a votação apenas com a divergência do eminente Ministro Xavier de Albuquerque, para examinar aqueles pareceres e fixar uma convicção. E, ao cabo da leitura, convenci-me, Sr. Presidente, de que os votos já proferidos dos emi-

nentes Ministros que não conhecem do recurso merecem que a eles adira, reconhecendo também que na importação de bens de capital não há incidência do ICM.

Pelas razões que já foram dadas nesses votos e pelas constantes dos pareceres, que são, naturalmente, muito mais desenvolvidas e revelam que o fato da importação de bens de capital não incide na norma legal que estabeleceu o ICM, não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 951 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Amaro Pedroza de Andrade Filho). Recda., Cia. Brasileira de Fibras Sintéticas Nailonsix (Adv., Salomão Sapoznik e outro).

Decisão: Não conhecido, contra o voto do Ministro Xavier de Albuquerque, que conhecia e dava provimento ao recurso.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmim, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra, Moreira Alves e Cunha Peixoto. Licenciado o Sr. Ministro Antonio Neder. Procurador-Geral da República o Dr. Henrique Fonseca de Araújo.