

VOTO VENCIDO

Des. Abeylard Gomes, vencido, nos termos do voto do eminenté Des. Costa e Silva, que adoto sem restrição.

Ciente: Rio, 12.9.79

Newton Marques Cruz
Procurador da Justiça

próprio paciente, ao invés de competir a este comprovar a negligência, imprudência ou imperícia dos que o atenderam.

Milton Flaks
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

APELAÇÃO CÍVEL Nº 9.829

5ª CÂMARA CÍVEL

Apelante : Estado do Rio de Janeiro
Apelada : Gráfica e Papelaria Estrela de David Ltda.
Relator : Des. Barbosa Moreira (designado para o Acórdão)

Impressão e venda de impressos: legitimidade da cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias. — Em processo de mandado de segurança deve o sucumbente pagar honorários advocatícios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos da Apelação Cível nº 9.829, em que é Apelante o ESTADO DO RIO DE JANEIRO e Apelada a GRÁFICA E PAPELARIA ESTRELA DE DAVID LTDA.

ACORDAM os Juízes da 5ª Câmara Cível, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para denegar a segurança e condenar a Impetrante ao pagamento das custas processuais e de honorários de advogado, na base de 10% (dez por cento) do valor dado à causa, vencido o Des. Relator, que negava provimento ao recurso.

1. Afirmando, na inicial, que "presta serviços de impressão e feitura de notas fiscais, fichas de contas-correntes, cartas, talões de pedidos, cartões e similares", com utilização de "papéis de terceiros" e de "papéis fornecidos pelos encomendantes", pleiteou a Impetrante a concessão da segurança para que se determinasse a não incidência do ICM "nos serviços e impressos" por ela fornecidos, a seu ver sujeitos apenas ao ISS. Desde logo se vê que o pedido jamais mereceria acolhimento na amplitude com que foi formulado: ainda para quem sustente a incidência apenas do ISS em se tratando de mercadorias direta e especificamente destinadas ao consumidor, patente ficará que a Impetrante não poderia pretender eximir-se do pagamento do ICM em relação, genericamente, a todas as vendas de impressos com que negocia, sejam quais forem.

Observe-se que, de acordo com a cláusula 2ª do contrato social (fls. 10), a Impetrante explora "o negócio de indústria gráfica e papelaria em geral". Seria absurdo expedir-lhe um "bill de indenidade" para todos os fornecimentos de impressos, sem discriminação, nos termos do item 15 da inicial.

2. Resta decidir se é ilegal, mais restritamente, a cobrança do ICM quanto aos impressos que resultem da prestação, pela Impetrante, de serviços previstos na lista do Dec.-Lei nº 406, de 31.12.1968, com a redação dada pelo Dec.-Lei nº 834, de 8.9.1969. Em virtude do disposto no art. 8º, § 1º, desse diploma, os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. Assim, caso a impressão e a venda dos impressos preparados, *in specie*, para determinado consumidor, pudessem enquadrar-se num dos itens da aludida lista, sujeitar-se-iam tão-somente à incidência do ISS, e por conseguinte escapariam à do ICM.

Essa é a questão de direito de que depende a solução do litígio, com referência ao fornecimento de impressos para consumidores específicos. Se tal fornecimento cabe na lista, assiste razão à Impetrante; se não cabe, ao Fisco.

3. O texto em que se quer encaixar a espécie é o do item 53 da lista de serviços, assim redigido: "composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia". Nele se baseiam os VV. Acórdãos que, em hipóteses análogas, têm concedido a segurança. Data maxima venia, porém, o enquadramento é incorreto.

A composição gráfica, a clichéria, a zincografia, a litografia e a fotolitografia não são modalidades de impressão: constituem atividades prévias, perfeitamente distintas dela, embora em regra a antecedam e preparem. Uma coisa é a confecção de chapas, outra é a passagem, para o papel, dos dizeres delas constantes. Esta e aquela atividade podem e até costumam ser realizadas por estabelecimentos diferentes e autônomos. Não raro as editoras encomendam a oficinas especializadas as chapas que depois utilizam na impressão de livros. É meramente accidental a circunstância de que a mesma empresa se dedique a ambos os trabalhos: isso de modo algum os identifica nem os confunde.

4. Quando estabelecimentos como o da Impetrante, que explora o negócio de papelaria, fornece impressos a seus fregueses, não se pode

ver, nessa operação, data venia, simples prestação de serviços em que a mercadoria vendida deixe de ter, em si mesma, valor comercial, para reduzir-se a puro acessório do serviço prestado, à semelhança do que ocorre, por exemplo, com o esmalte usado pela manicure (item 25), ou com a cola empregada pelo encadernador (item 60). A relação entre o esmalte e a pintura de unhas, ou entre a cola e a encadernação de um livro, não se equipara a relação entre a mercadoria impressa e qualquer dos serviços arrolados no item 53 da lista do Dec.-Lei nº 406.

Ninguém admitirá que, ao entrar num salão de beleza para pintar as unhas, esteja comprando esmalte; nem que, ao mandar encadernar livros ou revistas, esteja comprando cola. Mas qualquer pessoa que deseje obter cartões de visita, papéis timbrados e congêneres tem perfeita consciência de estar efetuando uma compra.

5. A questão em pauta foi corretamente examinada, entre outros, pelo V. Acórdão da E. 3ª Câmara Cível, na Apelação Cível nº 8.305, julgada em 31 de maio do corrente ano, sendo Relator o eminente Des. Salvador Pinto Filho, do qual se transcreve abaixo a parte principal da fundamentação:

"A questão a dirimir é de direito: serviços de composição gráfica, clichéria, zincografia, fotolitografia ou litografia abrangem a impressão de papéis e cartões, na forma da composição gráfica ou das chapas ou clichês, e a venda do material assim impresso?

A sentença entendeu que sim e tem a apoiá-la o V. Acórdão de fls. 19, que acolheu o voto de fls. 15, no sentido de que foi razoável a aplicação dada por um julgado, de que se interpusera recurso extraordinário, a preceitos da lei que dispõe sobre imposto de serviço, quando entendeu que as tipografias, posto que empreguem nos seus serviços tinta, papel e ingredientes outros, ficam eles absorvidos com a impressão realizada, perdem seu valor comercial, não são eles vendidos como bem corpóreos, merecendo, pois, tributado o serviço prestado, o qual, como é expressa a lei, afasta a incidência de outros.

Com todas as vênias, o entendimento mais razoável, porque mais conforme à realidade, é o sustentado pelo apelan-

te e acolhido com brilho pela sentença reproduzida a fls. 96.

O preparo da composição gráfica, de clichéria e de chapas de impressão é que, embora usando o material de que são confeccionados — chumbo, bronze, metal, pedras, vidro, cerâmica ou outro —, é que é um serviço que não é vendido como bem corpóreo, como é, por exemplo, o do logotipo da litisconsorte que outorgou a procuração de fls. 22. O preparo da chapa desse símbolo distintivo, destinada a possibilitar sua transposição, por impressão gráfica, para uma folha de papel, configura, tipicamente, uma atividade incluída na lista de serviços, como tal só sujeita ao imposto próprio.

Mas, nessa lista não se incluem os serviços de impressão, propriamente ditos, serviços que envolvem a industrialização e a venda do material em que a impressão gráfica é feita.

Quando qualquer pessoa vai a uma papelaria e compra folhas de papel para cartas, ofícios, ou rascunhos sem qualquer impressão, adquire mercadorias sobre cuja circulação incide o ICM. O mesmo ocorre quando nesta mesma papelaria, que disponha de instalações de tipografia, adquire essas mesmas mercadorias, mas impressas com os dizeres que indicar ou por via de chapas de que já disponha o comprador. Além da atividade da industrialização gráfica, verifica-se a de venda da mercadoria assim industrializada pela impressão ou gravação.

Segundo o regulamento do Imposto sobre produtos industrializados — Dec. 83.263/79 — o papel, cartolina ou cartão com impressões ou ilustrações de caráter acessório que modifiquem seu destino mantêm sua condição de produto industrializado, com incidência do IPI na alíquota de 15%. Portanto não perdem sua condição de produto industrializado que, ao circular, incide no ICM.

O papel timbrado do ilustre advogado do impetrante é um bem corpóreo, uma mercadoria, papel, que circulou quan-

do adquiriu, tal como circularia o papel em branco que, por acaso, utilizasse em seu escritório”.

6. Descabe, *data venia*, argumentar com a possibilidade da interpretação extensiva e da aplicação analógica de normas de direito tributário, para extrair daí a conclusão de que a impressão e a venda de impressos se submetem ao mesmo regime fiscal previsto, no item 53 da lista, para a composição gráfica, a clichéria, a zincografia, a litografia e a fotolitografia. De mera interpretação extensiva não se pode razoavelmente cogitar, pois a lei se preocupa em usar terminologia técnica, designando de maneira casuística uma série de operações, por meio de vocábulos de significação rigorosa e inampliável. Não há supor que ela tenha dito *minum quam voluit*.

Por outro lado, todos os processos enumerados têm entre si um traço comum, que é o de visarem à confecção do material depois empregado na impressão. Vê-se que a relação entre a clichéria e a zincografia, por exemplo, é idêntica à relação entre esta e a litografia, mas não à relação entre qualquer delas e a impressão, atividade subsequente. Num caso, têm-se diversos meios, em pé de igualdade; noutro, o meio e o fim a que se ordena. Daí decorre a impropriedade do recurso à analogia: os termos do confronto não se acham em situações assemelhadas, ao contrário do que sucederia se se pretendesse incluir na lista do item 53 outro meio utilizável no lugar dos ali expressamente contemplados. Analogia só pode haver, *data venia*, entre entidades homogêneas — no caso, entre diferentes métodos empregáveis para alcançar determinado resultado; não, porém, entre os métodos e o próprio resultado.

7. Aliás, a pretendida aplicação analógica do disposto no Dec.-Lei nº 406 entraria em conflito com o preceito do art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, a cuja luz “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. Nessa regra está consagrado o princípio da legalidade dos tributos, que veda a admissão de outros esquemas fáticos, além dos descritos no texto legal, como fatos geradores de obrigação tributária. A analogia é suscetível de invocação no terreno fiscal para outros fins, não para ampliar o elenco dos fatos tributáveis: *nullum tributum sine lege*.

Ensina ao propósito ALBERTO XAVIER, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, S. Paulo, 1978, p. 87 e segs.:

"O fato tributário é necessariamente um fato típico: e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei.

A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção dos efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. O fato tributário, com ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato.

Na verdade, a existência de um *numerus clausus* embarga, de um lado, o recurso à analogia — que, afinal, mais não seria que a abertura daquele número, fundada embora numa igual razão de decidir; mas ainda tolhe — agora de outro lado — a previsão de novas situações tributáveis por obra da vontade do administrador ou do juiz (. . .).

A previsão de novas situações tributáveis, para além das encerradas no catálogo legal, quer fundadas na analogia, quer com base na livre valoração dos órgãos de aplicação do direito, são, desta sorte, estritamente proibidas numa tipologia taxativa, como a tributária".

8. Não é, portanto, ilegal a cobrança do ICM sobre as vendas de impressos efetuadas pela Impetrante, inconfundíveis com as atividades, também por ela eventualmente realizadas, de composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia ou fotolitografia: só estas, e não o fornecimento de impressos, é que recaem na área de incidência do ISS. Eis porque decidiu a maioria da Câmara dar provimento à apelação do Estado, para denegar a segurança.

Em o fazendo, impôs à Impetrante, como cumpria, as condenações acessórias em custas e honorários advocatícios, inafastáveis à vista do disposto no art. 20, caput, do Código de Processo Civil, cuja aplicação

aos procedimentos especiais, ainda que não regulados no próprio Código, e salvo disposição em contrário ou inequívoca incompatibilidade de ordem sistemática, deflui do preceito insculpido no art. 273. Essa, aliás, a jurisprudência firme da Câmara, com o reforço do V. Acórdão do E. 4º Grupo de Câmaras Cíveis, de 27.12.1978, nos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº 5.856, publicado na *Rev. Bras. de Dir. Proc.*, vol. 19, p. 180 e segs. Fixou-se em 10% (dez por cento) do valor da causa a verba honorária, observados os critérios a que alude o art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil.

Rio de Janeiro, 11 de dezembro de 1979.

Des. Julio Alberto Álvares

Presidente sem voto

Des. Barbosa Moreira

Designado para o acórdão

Des. Claudio Lima

Vogal

VOTO VENCIDO

Des. Graccho Aurélio (Relator vencido) — 1. Cumpre decidir, nestes autos, se o serviço de impressão gráfica está sujeito ao imposto sobre serviços e, no caso afirmativo, se a tributação municipal exclui a estadual referente à circulação da mercadoria utilizada na prestação do serviço.

2. A primeira indagação deve ser solucionada em face do disposto no art. 3º, VII, do Decreto-Lei 834 de 8.9.69, que alterou a lista de serviços especificada no art. 8º do Decreto-Lei 406 de 31.12.68.

Por esse dispositivo os serviços de

"Composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia" estão sujeitos ao imposto sobre serviços.

Assim sendo, a segunda questão torna-se de fácil deslinde, pois a tributação estadual de imposto sobre circulação de mercadorias não incide, salvo os casos especificados na lei, sobre a coisa utilizada na prestação do serviço, em face do que dispõe o artigo 8º, 1º, do Decreto-Lei 406/68:

“§ 1º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

3. É verdade que os opositores a essa interpretação sustentam que o serviço de impressão gráfica se distingue do de composição, não estando, assim, compreendido na lista.

Esquecem-se, porém, os que assim pensam que “cada item da lista comporta interpretação ampla e analógica” (BALEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª edição, p. 265; R.T. 68/198; apelações cíveis 7028 e 5856 das EE. 5ª e 8ª Câmaras). Não haveria, realmente, razão para que o simples serviço de composição fosse tributado, mas não o fosse o de impressão, que completa o primeiro, e, que, em regra, é até realizado pela mesma empresa.

É, aliás, de se ressaltar que, se o serviço de impressão não houvesse sido previsto no item 53 da lista, vedada seria a sua tributação pelo Município, em face do que dispõe o art. 8º do Dec.-Lei 406, interpretação, data venia, inaceitável, pois importaria em enfraquecer ainda mais a renda municipal, minguada e raquítica, carente de substancial ajuda da União.

Impedida estaria a municipalidade até de tributar o serviço com base no inciso LXVII do Código Tributário do Município (Dec.-Lei 6/75), porque a genérica referência a “serviços de qualquer natureza” deve ser interpretada de acordo com o art. 8º do Decreto-Lei 406, que estabeleceu regras reguladoras do sistema financeiro em todo o território nacional.

De acordo com o comando federal, o inciso apontado deve ser interpretado como norma ampliativa e analógica dos serviços especializados na lista, sob pena de serem considerados inúteis todos os demais incisos da lei, que também seriam abrangidos pela disposição genérica (apelação cível 7028 desta E. Câmara).

4. Poder-se-á ainda alegar que o papel onde os dizeres serão impressos são fornecidos pela gráfica e não pelo consumidor final, de modo que a mercadoria teria circulado.

A objeção, todavia, também é infundada, porque, quando a lei exige o requisito do material ser fornecido pelo usuário o faz expressamente, como ocorre, por exemplo, relativamente aos serviços de alfaiate e modista, previstos no item 45 da lista.

5. O deferimento do mandado deve, porém, ser restringido aos casos de impressão gráfica para o consumidor final, caso em que o serviço é prestado com o emprego de papel e tinta para o usuário.

É óbvio que, quando a mercadoria é produzida para o público, sendo vendida indiscriminadamente nas papelarias, o produto industrializado está sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

6. A jurisprudência, oscilante na esfera estadual, está vitoriosa no Colendo Supremo Tribunal Federal, no sentido acolhido por este voto (R.T. 84/570 e rec. extr. 91.562 M.G., publicado no *Diário da Justiça* de 28.9.79).

Ciente: 8.2.80

Mariza C. Villela Perigault
Procuradora da Justiça em exercício