

te «ex lege», não podendo originar-se de mera «consequência lógica».

7. «In casu», a falta atribuída à recorrida é a de ter deixado de estornar o ICM de que se creditara: é o que o assegura a Fiscalização, é o que o assevera a decisão de primeira instância, e é o que o reitera o v. acórdão revisando.

7.1. Não se podendo presumir que todos eles teriam incorrido em equívoco, ou que teriam dito o que não queriam dizer, tem-se que a infração cometida pela recorrida seria a de não ter efetuado o estorno do crédito, após a publicação do Comunicado DEAT-G n.º 2/77.

8. Ora, repetindo-se que a obrigação tributária é exclusiva e eminentemente «ex lege», vejamos o que diz a lei, a respeito da obrigação de estorno de crédito do ICM.

9. O Regulamento em vigor prevê a espécie em Seção própria, denominada exatamente de «Do Estorno do Crédito», constituída de apenas um artigo, o de n.º 43, que assim soa:

«Art. 43 — O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que as mercadorias entradas no estabelecimento para comercialização ou industrialização:

I — forem integradas no Ativo Fixo ou utilizadas para consumo do próprio estabelecimento;

II — perecerem ou se deteriorarem;

III — forem objeto de saídas não sujeitas ao imposto, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada.»

(§§ 1.º a 7.º, «omissis», por não interessarem ao desate da lide).

9.1. Da simples leitura do dispositivo, vê-se logo que a lei não obriga ao estorno, na hipótese de que cuida o processo, sendo de reiterar-se que, em se tratando de obrigação tributária, e ainda mais, de obrigação que afeta diretamente o patrimônio do contribuinte, somente a lei poderá estabelecê-la, e jamais qualquer construção interpretativa, extensiva ou integrativa, por melhor intencionada que seja.

10. Porém, ainda há mais, e muito pior.

10.1. O art. 42, do anterior RICM, aprovado pelo Decreto n.º 47.763/67, continha disposição expressa, determinando o estorno do crédito,

«quando acompanhadas (as mercadorias) de documentação fiscal inodônea» (inc. V),

disposição essa não reproduzida, como se viu, no Regulamento atual.

10.2. Assim, nos termos do art. 106, II, «a», do CTN, não mais há como punir-se as situações da espécie, mesmo as ocorridas na vigência da lei anterior, eis que a lei nova deixou de considerar como infração a falta de estorno, ao desobrigar o contribuinte do próprio dever de estornar.

10.3. Em resumo: ou por omissão do legislador, ou por vontade da lei, a verdade é que o contribuinte não mais é obrigado a estornar o ICM de que se creditou quando da entrada, em seu estabelecimento, de mercadorias acompanhadas de documentação fiscal inidônea.

11. Provavelmente por não ter encontrado dispositivo legal que propiciasse suporte à acusação, o Sr. Autuante do presente feito apontou como infringido o art. 41, do RICM vigente, combinado com o art. 126, § 1.º, item 4, do mesmo.

11.1. Ora, o art. 41 determina, no «caput», que o lançamento de qualquer crédito relativo a mercadorias entradas ou adquiridas será feito no período em que se verificar a entrada ou a aquisição, e, no parágrafo único, regula as três hipóteses em que o lançamento poderá ser efetuado fora daquele período. Obviamente, não foi desrespeitado pela recorrida, nem se ajusta à infração a esta atribuída na peça vestibular.

11.2. Quanto ao § 1.º, do art. 126, diz ele que «É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais...» etc.; em se tratando de disposição declaratória, é evidente que não pode ela ser transgredida por contribuinte algum, mesmo porque não institui qualquer espécie de obrigação a ser cumprida.

11.3. Competindo a este Colendo Tribunal o controle da legalidade das ações fiscais submetidas a seu julgamento, é este o momento de se pronunciar a ilegalidade, evitando-se que o Poder Judiciário venha depois a fazê-lo, já que, como todos o sabem, o dispositivo legal em que se assente a pretensão fazendária deve constar da certidão da dívida ativa, como um de seus elementos substanciais. Confira-se o art. 202, III, do CTN, que dispõe que o termo de inscrição da dívida ativa indicará, **obrigatoriamente**:

«III — a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado.»

11.4. No concernente a este aspecto, o auto de infração inicial é inepto, como o vem decidindo a Egrégia 5.ª Câmara deste Tribunal.

12. Na vã tentativa de saívar o naufrago, que infelizmente já havia falecido no dia em que entrou em vigor o atual Regulamento do ICM, alguns denodados defensores da ação fiscal — por isso mesmo dignos da maior consideração — têm argumentado no sentido de que o art. 491, II, «b», daquele diploma, prevê a infração.

12.1. «Permissa venia», ainda que lícito fosse definir o crime pela pena — o que em Direito não se há de admitir —, a que tanto corresponderia a tentativa, de vez que o art. 491 não trata da obrigação tributária mas das multas por seu descumprimento, ainda assim o argumento seria em si mesmo improcedente.

12.2. Efetivamente: a citada alínea assim estabelece:

«b) crédito indevido do imposto, em hipóteses não previstas na alínea anterior, inclusive na de falta de estorno — multa...», etc.

12.3. Como não se está cuidando de crédito indevido propriamente dito, segue-se que a base do argumento seria a expressão «inclusive na de falta de estorno». Ora, este Colendo Tribunal conhece muito bem o motivo da inserção, na lei nova, dessa locução, que não constava da lei antiga: é que, não prevendo esta, de expresso, punição específica para a falta de estorno, as infrações da espécie terminaram por ter de ser apenas com suporte na norma penal em branco da referida lei anterior, que cominava a multa única de Cr\$ 50,00.

12.4. Porém, não é isso o mais importante; o fundamental é que, falando a alínea «b» em falta de estorno, é claro que ela está se referindo ao estorno que seja previsto na lei como obrigação do contribuinte, tal seja, o regulado pelo art. 48 retrotranscrito, não sendo lícito supor-se que a expressão «falta de estorno» estaria criando outras hipóteses de estorno além das taxativamente estabelecidas.

12.5. Em suma: a norma penal não institui obrigação tributária, ela apenas pune o descumprimento de obrigação que haja sido expressamente estatuída em lei.

13. Dir-se-á, contudo, que, em situações como a enfocada nos autos, a própria sistemática do ICM imporá ao contribuinte-destinatário das mercadorias a obrigação de pagar o imposto devido ao Estado, não recolhido pelo remetente.

13.1. Ainda sob este alicerce, a exigência fiscal não teria condições de prosperar, por ausência de embasamento legal.

14. Realmente: quando a Carta Constitucional vigente estabelece, no inc. II, de seu art. 23, que o ICM é não-cumulativo, abatendo-se em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, é de ver que ela utiliza o termo **cobrado** em seu sentido mais amplo, de existência de lei estadual instituidora do tributo e disciplinadora de sua cobrança, e não no sentido restritíssimo de atividade específica de cobrança propriamente dita no caso concreto, o que aliás nem seria próprio de uma norma da hierarquia da constitucional.

14.1. Em outras palavras: o abatimento, ou direito ao crédito, não depende da prova de pagamento, em cada caso, do imposto relativo à operação anterior, mas de que o mesmo, ou outro Estado, haja promulgado lei cobrando o tributo. Se, em determinada operação, o Estado não cobra o imposto, como, p. ex., nas hipóteses de isenção, inexistirá o abatimento. Neste sentido é que deve ser entendido o dispositivo constitucional.

15. Idêntica disposição contém a lei complementar, qual seja