

não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes”.

8. Fazendo minhas as palavras do nobre Juiz Soares de Melo, “o preceito constitucional é claro, preciso, peremptório, taxativo, ao dispor que, como regra, somente a isenção ou não-incidência vedarão o direito ao crédito, nada estatuinto no que pertine à figura do diferimento. Registre-se que o legislador constitucional reconheceu, inequivocamente, que apenas a partir da Emenda n. 23 não se permitirá o crédito nos casos de isenção e não-incidência. Por consequência, o direito ao abatimento, até então, não encontrava limitações uma vez positivadas operações relativas à circulação de mercadorias. E, o mais importante para o desate da lide, é a circunstância de que inexistia qualquer proibição, vedação, peia ou amarra do direito ao crédito em situações de diferimento. Realmente, nem na Emenda n. 1/69, nem na Emenda n. 23/83, cerceia-se ou limita-se o crédito, ou abatimento do tributo relativo a operações mercantis realizadas, no que tange ao caso de diferimento”.

9. Segundo preceito de hermenêutica jurídica, o que a lei não proíbe é permitido — precisamente de acordo com o disposto na Emenda Constitucional n. 23, na sua nova redação. Tal redação, contemplando o diferimento, harmoniza-se perfeitamente com o texto do art. 2.º e seu § 1.º da “Lei de Introdução ao Código Civil”, “in verbis”:

“Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

10. É exatamente o que sucedeu diante do novo tratamento dado à espécie, em face das disposições novas inseridas na Emenda Constitucional n. 23/83, bem demonstrado pelo voto da lavra do nobre Juiz Soares de Melo, e encampado pelo voto do nobre Juiz Armando Casimiro Costa, que tive a honra de subscrever.

11. E assim decidô, dando provimento integral ao pedido de revisão manifestado pelo Contribuinte.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 1985.

a) **Rosario Benedicto Pellegrini**, Relator.

VOTO EM SEPARADO

Pedi vista deste processo para melhor estudar a controvérsia, eis que os pro-

nunciamentos, não só do Poder Judiciário, como de ilustres Juristas e eminentes Juizes deste C. Tribunal, demonstraram a complexidade da matéria que, presentemente, não parece caminhar no sentido de um entendimento pacífico.

A figura do diferimento ainda hoje provoca questões de ordem prática que levam, freqüentemente, Fisco e Contribuinte ao litígio, cada um querendo fazer prevalecer o seu ponto de vista sobre a matéria.

Normalmente a questão se coloca para os contendores no plano financeiro, onde procuram demonstrar, respectivamente, que, por não ter sido “cobrado” o imposto na etapa anterior, impossível seria ao Contribuinte creditar-se do ICM por ocasião de operação tributada.

Por sua vez, o Contribuinte defende-se, alegando que, não se creditando do imposto relativo à operação anterior, comprometido estará o princípio da não-cumulatividade do tributo.

Afigura-se-nos, no entanto, que a “questão” deverá ser solucionada no plano eminentemente jurídico e, consequentemente, dentro de conceitos científicos que possam alicerçar o seu julgamento.

Ligeira digressão, portanto, se faz necessária, situando-se, inicialmente, o diferimento no plano ontológico, a fim de se conhecer o seu real significado.

Simple leitura do art. 37 da Lei n. 440/74, do Convênio n. 1/75 e do Título V do atual RICM, leva o analista à conclusão de que o legislador, ao instituir uma norma prevendo o diferimento do lançamento do imposto incidente na operação, parte, evidentemente, do pressuposto da efetivação da h.i. do tributo em todos os seus elementos ou critérios.

Portanto, ao prever uma hipótese de diferimento, o legislador quer deixar consignado, expressamente que, nesse caso, já existe uma relação jurídica ou um dever entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, não exigível porque a obrigação de efetuar o pagamento foi postergada para uma etapa posterior. Eis aí o significado que o legislador deu ao diferimento.

Admitida, pois, a existência dessa relação obrigacional, necessária será a análise da natureza do liame estabelecido, ou seja, a origem do vínculo obrigacional que irá ligar o sujeito ativo ao sujeito passivo.

Cumpra dimensionar, no entanto, também, o significado da expressão “sujeição passiva por substituição” concebida à luz da teoria exposta por

Rubens Gomes de Souza que, em seu “Compêndio de Legislação Tributária”, classificou a denominada “sujeição passiva indireta” sob duas modalidades: a substituição e a transferência, esta subdividida em três hipóteses: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

A moderna doutrina tributária, porém, já não adota a referida teoria, que data do início dos estudos do Direito Tributário no Brasil, de vez que, no plano eminentemente jurídico, a distinção do sujeito passivo em direto ou indireto situa-se no campo da Ciência das Finanças e o grau de relacionamento da pessoa que participa da h. i. não se coloca no campo do Direito.

Assim, ao instituir a norma, o legislador deverá escolher quem integrará o vínculo obrigacional, não cabendo se falar em substituição e sim, apenas, em sujeito passivo, um dos componentes que integram o critério pessoal da h.i. do tributo.

Portanto, é preciso que fique absolutamente claro que a pesquisa ou análise, no campo jurídico, deverá se iniciar pelo estudo do sujeito passivo instituído pelo legislador, e nunca pelos motivos que o levaram a escolher determinada pessoa física ou jurídica como devedora do cumprimento de uma prestação.

A “obligatio dandi”, terá origem, por conseguinte, em uma relação pessoal e direta do sujeito passivo com a situação que ocasionou o fato imponible, ou será objeto de expressa previsão legal que atribui a um outro sujeito qualquer a efetivação daquele pagamento.

Ocorre, então, que na sujeição passiva por substituição, o denominado “substituto” se coloca na posição da pessoa que originalmente deveria ser escolhida para figurar inicialmente como sujeito passivo da relação obrigacional. Em outras palavras, deverá pagar um débito que é seu.

Note-se, porém, que por força da norma de diferimento esse pagamento somente será exigido por ocasião da operação tributada, eis que, até que isso aconteça, a obrigação ficará reduzida ao seu conteúdo eficaz mínimo, isto é, existirá um dever do sujeito passivo sem a correspondente pretensão do sujeito ativo.

Necessário se torna, neste momento, ligeira menção aos ensinamentos de Alfredo A. Becker, que em seu livro “Teoria Geral do Direito Tributário”, pág. 312, desenvolve lição magistralmente formulada por Pontes de Miranda sobre os níveis de eficácia das relações jurídicas. Diz o E. Jurista: