

todas as espécies de exoneração tributária (isenção, não-incidência, imunidade) e mesmo para os produtos imunes. Por exemplo, a imunidade tributária de que goza o papel de imprensa não impede a cobrança do ICM nas operações com a matéria-prima desse papel nem permite ao fabricante do papel creditar-se do tributo pago sobre a matéria-prima, uma vez que não há incidência do imposto na saída do produto com ela fabricado. Entendimento diverso levaria a uma ampliação indevida do favor fiscal. Se não, vejamos: Ocorrendo uma saída não tributada e não se exigindo o estorno do imposto que onerou aquela mercadoria nas operações anteriores, esse imposto, permanecendo creditado, iria cobrir o valor acrescido verificado nas saídas tributadas de outras mercadorias. Em outras palavras, o contribuinte efetuariá saídas tributadas e não recolheria imposto porque o valor acrescido verificado nessas saídas estaria coberto pelo tributo pago nas operações anteriores com mercadorias ora contempladas com exoneração tributária. Como se vê, o favor fiscal concedido para determinadas operações acabaria abrangendo outras não previstas na sua concessão. Daí não haver nenhuma ilegalidade no dispositivo que estabeleceu a regra geral do não creditamento do ICM, quando o contribuinte sabe de antemão que a subsequente saída da mercadoria não será tributada (Lei estadual n.º 9.590, de 30-12-66, art. 20, incs. III e IV), ou o estorno quando a saída seja contemplada por exoneração tributária não prevista por ocasião da entrada (art. 42, § 2.º, do Regulamento do ICM).

6. Tivesse o legislador federal silenciado ao elaborar as leis complementares previstas na Constituição relativamente às normas gerais de Direito Tributário e à concessão de incentivos fiscais e todas as exportações estariam sujeitas àquele estorno.

7. Todavia, dentro dos princípios de política fiscal que aconselham sejam incrementadas as exportações de produtos industrializados e desestimuladas as de matéria-prima, quis o legislador conceder um maior incentivo a aquelas. E decidiu, então, pelo não-estorno do ICM dos insumos, a ser praticado pelo fabricante-exportador de produtos que apresentassem alto grau de industrialização. O critério escolhido foi o da participação do valor da matéria-prima no do produto exportado, fixando-se o limite de 50% (Ato Complementar n.º 35, de 28-2-67, art. 7.º, §§ 4.º e 5.º, e Decreto-lei federal n.º 406, de 31-12-68, art. 3.º, § 3.º).

8. Assim, o produto industrializado cujo valor acrescido fosse inferior ao custo de sua matéria-prima (de origem animal ou vegetal) ou, em outras palavras, o produto em cujo valor a matéria-prima (de origem animal ou vegetal) representasse mais de 50% seria considerado mais próximo do produto primário e, portanto, não seria contemplado pelo novo incentivo.

9. Tratando-se de faculdade atribuída à legislação estadual (art. 3.º, § 3.º, «in fine», do Decreto-lei federal n.º 406/68), a sua aplicação diversificada em cada Estado poderia acarretar tratamento fiscal discriminatório. Daí terem os Estados acordado

em unificar a aplicação daquele incentivo por meio do Convênio AE n.º 17/72 (cláusulas 2.ª a 5.ª), celebrado em 1-12-72 e aprovado neste Estado pelo Decreto n.º 903, de 29-12-72. Na mesma data foi celebrado o Convênio AE n.º 18/72, onde os Estados acordaram em exigir o referido estorno, a partir de 1-1-73, nas exportações de carne bovina verde, congelada ou resfriada. Não há, pois, qualquer eiva de ilegalidade no tratamento fiscal adotado por este Estado.

11. Permito-me também invocar o ensinamento de José Souto Maior Borges sobre a alegada imunidade tributária integrada, nas exportações.

«A imunidade do art. 23, § 7.º, da Emenda n.º 1 é, como a do art. 23, § 5.º, da Constituição de 1967, objetiva. Não é todavia integrada. Não abrange as operações de circulação interna preliminares à exportação para o estrangeiro. Supõe a destinação atual do produto para o Exterior. Se esta ainda não existe, não há imunização constitucional.

Porque a imunidade é objetiva, não depende da qualificação subjetiva do exportador. Não só os industriais, mas também os estabelecimentos comerciais, mesmo que não se dediquem ao comércio de exportação com exclusividade, exportarão diretamente para o estrangeiro sob o regime da imunidade do art. 23, § 7.º, produtos industrializados adquiridos no mercado interno.

A imunidade objetiva diz respeito à mercadoria — produto industrializado. Nenhum outro requisito foi estabelecido pela Constituição, como condição «sine qua non» para a incidência do preceito imunitário.

Imune é a operação que destina a mercadoria para o Exterior. Não prevalece a posição dos que sustentam que estão excluídas de imposição todas as operações internas de circulação (exportação indireta), preparatórias da exportação direta para o Exterior. Se fora integrada, a imu-

nidade abrangeria todas as saídas da mercadoria desde a industrialização do produto (mercadoria), passando pelos estágios intermediários da circulação interna, até a saída do produto industrializado do território nacional.

Ao contrário, só a saída para o Exterior é imune. Estão gravadas, em princípio, as operações internas de circulação» (grifos meus) («Revista de Direito Público», n.º 20, pág. 395).

12. Esclareço, outrossim, que a tese da imunidade integrada foi rejeitada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na apreciação do recurso extraordinário n.º 77868-SP, em sessão de 22-08-74, contra o voto dos Ministros Aliomar Baleeiro, Thompson Flores e Bilac Pinto.

13. É indiscutível, portanto, a procedência do auto inicial.

14. Há que se considerar, porém, que os Estados, pelo Convênio ICM n.º 05/75 (cláusula segunda), decidiram abolir a exigência de estorno do ICM nas exportações de carne bovina congelada. Assim, a nova redação dada pelo Decreto n.º 6.290, de 11-06-75, ao § 2.º do art. 42 do Regulamento do ICM não mais trouxe essa exigência.

15. Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso a fim de, com fundamento no art. 106, inc. II, «p», do Código Tributário Nacional, excluir a multa, mantida a exigência da reposição do tributo indevidamente creditado no valor de Cr\$ 41.052,52.

Sala das Sessões, em 08 de abril de 1976.

a) Antônio Pinto da Silva, Relator.

RESUMO DA DECISÃO: Provido parcialmente o recurso a fim de, com fundamento no art. 106, inc. II, «p», do Código Tributário Nacional, excluir a multa, mantida a exigência da reposição do tributo indevidamente creditado de Cr\$ 41.052,52. Decisão unânime. 1.ª Câmara. Processo DRT-9 n.º 1484/74.

TRANSFERÊNCIAS INTERNAS — ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR — MERCADORIAS EFETIVAMENTE INGRESSADAS NO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO AUTUADO, APOS O MES EM QUE OCORREU O REGISTRO E APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO — CRÉDITO, CONTUDO, CONVALIDADO, SATISFEITO QUE FOI O TRIBUTO PELO ESTABELECIMENTO REMETENTE — APELO PARCIALMENTE PROVIDO.

O contribuinte foi autuado por haver efetuado créditos em seus livros fiscais, em diversos períodos de apuração, anteriormente à efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento.

A infração é pertinente aos exercícios de 1970 e 1971, exigindo o Fisco o ICM de Cr\$ 355.924,20, com a multa de Cr\$ 787.844,50, imposta com fundamento no inc. VII, do art. 158, do Regulamento então vigente.

Inconformada com a anterior decisão, interpõe tempestivo recurso ordinário argumentando, em resumo, que:

1. A irregularidade seria meramente formal.
2. A E. 1.ª Câmara deste Tribunal, apreciando o processo DRT-1 n.º 22/70 versando sobre a mesma matéria, julgou improcedente a acusação fiscal, em decisão unânime.

3. Por se tratar de operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o tributo só poderia ser exigido por ocasião da saída ao consumidor final.

Contra-argumentando, a Fiscalização esclarece não ser procedente a afirmação da não-incidência do tributo nas questionadas operações; que a recorrente emitiu os documentos fiscais para gerar crédito, sem que houvesse a efetiva movimentação das mercadorias e, finalmente, que os créditos gerados sem amparo em suporte fático, propiciavam, por antecipação, a anulação dos débitos pelas saídas dos estabelecimentos que registraram os documentos assim emitidos.

O douto Representante Fiscal, após analisar o procedimento da recorrente, destaca improceder a tese da não-incidência do imposto nas operações de transferência, sustentando que,