

ção do benefício de isenção para diferimento. Não pretendo, neste voto, estabelecer paralelo, nem, tampouco, dar relevo às diferenças fundamentais existentes entre os dois institutos: isenção e diferimento. Lembro, apenas, que o § 1.º do art. 54-B, do Regulamento do ICM, com a redação dada pelo Dec. n. 9.917/77, do qual se socorre a autuada, não a ampara, pois a hipótese do inc. V do art. 5.º não se encontra entre as abrangidas pela dispensa de recolhimento.

A rigor, até a presente data, não foi atendida a notificação fiscal de fls., datada de 25 de julho de 1979. Disse, a rigor, pois as relações apresentadas com o recurso ordinário sob exame, sobre serem apócrifas, contêm unidades variadas, tais como "número de peças", "cruzeiros" e "metros quadrados". A falta de uniformidade impede qualquer tipo de comparação entre o total das mercadorias importadas, exportadas e destinadas ao mercado interno, estas últimas com pagamento do imposto.

Aliás, importante ressaltar, que a esse respeito, a parte recorrente já adiantou ser absolutamente impraticável a identificação dos insumos importados e dos produtos acabados.

Da mesma forma, a parte recorrente não comprovou a alegada importação, ou parte dela, sob regime de "draw-back".

Isto posto, e por tudo o mais que dos autos consta, o meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

2.ª Câmara, Sala das Sessões, em 16 de março de 1981.

a) **Roberto Pinheiro Lucas**, Relator.

VOTO EM SEPARADO

Pedi vista dos autos para melhor exame de seus elementos, feito o que passo a proferir meu voto.

1. Como bem o ressaltou o inclito Relator, a isenção prevista no inc. V do art. 5.º do RICM não é concedida em caráter definitivo, eis que sua fruição depende de uma condição futura a ser atendida, qual seja, "que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do imposto".

1.1. Em se tratando de condição expressamente estabelecida em lei, não pode o aplicador da norma dispensá-la em hipótese alguma, cabendo ao contribuinte candidato ao benefício comprovar sua realização, para que possa usufruir do favor legal.

1.2. Não satisfeita a condição, não haverá que falar-se em isenção.

2. No caso presente, reconhece-se que a recorrente deve enfrentar grandes dificuldades para provar o implemento da condição, já que, além de importar matérias-primas, adquirir também no mercado nacional, e, sobre efetuar saídas internas, realiza exportações de seus produtos industrializados para o Exterior.

2.1. Mas isto não tem força para eximi-la de comprovar o cumprimento da referida condição, nem para levar o julgador a desobrigá-la da observância da lei, inclusive porque, optando pela importação, nos termos do inc. V do art. 5.º do RICM, não pode a recorrente, validamente, vir depois a alegar aquela dificuldade, ou mesmo impossibilidade.

3. Isto posto, acompanho o voto do ilustrado Relator, pelo desprovisionamento do apelo.

Sala das Sessões, em 1.º de abril de 1981.

a) **Cesar Machado Scartezini**.

VOTO EM SEPARADO

1. Solicitei vista dos autos para exame mais atento da matéria jurídica que as circunstâncias de fato, constantes do processo, podem propiciar.

2. Em rápido resumo a questão é a seguinte: a recorrente importou matérias-primas, em verdade produtos industrializados, das quais resultaram outros tantos produtos, também industrializados, e que foram vendidos no mercado interno e exportados.

3. As importações fizeram-se ao abrigo da franquía constante do inc. V do art. 5.º do RICM. Mas como a recorrente não logrou demonstrar que as saídas dos seus produtos, originários daquelas matérias-primas, sujeitaram-se ao pagamento do ICM, concluiu o Fisco pela inaplicabilidade da norma isencional antes referida. Por consequência, reclamou o imposto incidente sobre as entradas dos produtos importados no estabelecimento da recorrente.

4. Concordo com o douto Relator, Dr. Roberto Pinheiro Lucas, tanto quanto com o não menos douto Dr. Cesar Machado Scartezini, que me precederam na votação deste processo, que a franquía estatuída no inc. V do art. 5.º do RICM é, em verdade, uma isenção condicional. Ou seja, de que a dispensa do pagamento do ICM, nas entradas de matérias-primas importadas, só pode legitimamente ocorrer quando as saídas dos produtos resultantes da sua industrialização fiquem sujeitas à tributação. Quer dizer, a condição de tributabilidade posterior é indispensável como requisito de incidência da norma isencional.

5. Sob este aspecto, portanto, os votos de fls. são incensuráveis.

6. Contudo, a meu ver, e com a devida vênia dos meus predecessores, a questão não se esgota, e muito menos se resolve, com a aplicação singela do inc. V do art. 5.º do RICM, tomado a contrário senso do que, de seu texto, se derrama.

7. Por outro lado, discordo também da recorrente quando afirma que o preceito constante do inc. V do art. 5.º do RICM não caracteriza isenção, mas diferimento.

7.1. O termo "diferimento", cuja origem espúria remonta a validade ultrajante de certos diplomas impostos à Nação (Ato Complementar n. 31/66, art. 3.º, § 3.º, redação dada pelo AC n. 34/67, art. 8.º), é, na verdade, um mero jargão fiscal. Significa o que, em boa doutrina, revela-se como sujeição passiva indireta e traduz a possibilidade que tem a lei de atribuir o débito a uma pessoa e a responsabilidade de sua satisfação a outrem (Amílcar Araújo Falcão, "Substituto Legal Tributário", RDP 8/44). Sequer é construção típica do Direito Tributário, mas mera aplicação da doutrina civilista no que concerne à concepção dualística da obrigação e na já clássica distinção que nesta se vislumbra entre "debitum" e "obligatum esse", amplamente desenvolvida na teoria tedesca.

7.2. O traço marcante da substituição tributária é o traslado da responsabilidade, que passa do contribuinte que realizou o fato gerador para o substituto que, sem ter chegado a tanto, fica obrigado ao pagamento do tributo emergente da ocorrência tipificadora da hipótese de incidência, tudo por expressa disposição da lei. O perfil do "diferimento" (leia-se: substituição tributária) não é dado pelo eventual retardo do momento em que o imposto deve ser pago, como quer a recorrente, embora esse efeito, com um caráter secundário, possa estar presente. Tanto isso é certo que, nas hipóteses nominadas pelo Regulamento como "diferimento", sem que haja transferência da responsabilidade para pessoa diversa do contribuinte, como nas saídas em demonstração (arts. 54 e 263/267), os casos em verdade não serão de "diferimento", mas de mera suspensão do imposto, cujo pagamento fica procrastinado para um momento futuro, mas sempre a cargo do contribuinte, ou seja, da pessoa com relação direta e própria com a situação definida em lei como apta ao nascimento da obrigação.

7.3. Ora, na hipótese do inc. V do art. 5.º do RICM, não há nenhuma transferência de responsabilidade que permaneça sempre a cargo do contribuinte que realizou a importação, no caso de não se realizar a condição estabelecida para a franquía. Trata-se, pois, como já foi dito, de típica isenção condicional e não de diferimento.

8. Não obstante, permito-me lembrar que nas entradas de mercadorias importadas em que subsiste a obrigação de pagar o tributo, o contribuinte tem também o direito correspondente de lançar como crédito a mesma importância que despendeu como imposto (RICM, art. 59, § 3.º, itens 1 e 2), excluídas, naturalmente, as exceções que não vêm ao caso.

9. Pois bem, se isto é certo, importa reconhecer que o crédito assim lançado servirá para abater legitimamente o débito oriundo de outras operações tributadas praticadas pelo Contribuinte, a menos que a le-