

o valor de Cr\$ 390.049,00, é de concluir-se que a diferença deve corresponder a operações completadas ainda sob a vigência do dispositivo isençional, somente revogado a partir de 1-1-76.

D) Dirimidas, destarte, as dúvidas que me haviam ocorrido acerca da situação fática, passo a apreciar o mérito da controvérsia.

1. Para melhor compreensão das normas excepcionais contidas no art. 91, do RICM vigente, entendo de utilidade se trace um esboço histórico de suas origens e das funções que desempenham na legislação tributária.

1.1. Aqueles que, como o signatário, militam de há vários lustros no campo tributário paulista, certamente recordar-se-ão dos antecedentes que deram nascimento às aludidas normas, que disciplinam o procedimento fiscal aplicável às operações chamadas de «vendas a ordem ou para entrega futura», as quais, identificando-se pela própria denominação, não carecem de mais conceituação ou explicação.

1.2. Para os mais jovens, esclareço que as origens remontam aos tempos do extinto IVC, e que podem ser assim sumariadas.

2. Alguns setores fabris, notadamente o de produção de máquinas de grande porte ou conjuntos industriais, trabalham normalmente sob encomenda; formalizada esta, iniciam a fabricação, que geralmente demanda meses, às vezes mais de um ano, até que se complete com a entrega do produto, quase sempre seguida da respectiva instalação.

3. Outros setores industriais, como p. ex. o açucareiro, tinham por costume vender, por antecipação, a comerciantes atacadistas, toda a produção correspondente a uma safra futura, assumindo a obrigação de entregar parceladamente ao comprador — ou pôr à disposição deste — a mercadoria, à medida em que ia sendo fabricada.

4. Tanto em um caso como no outro, as operações, sempre de grande vulto, traziam para os contratantes um sério problema, de ordem financeiro-tributária, consistente em que, não se tendo ainda caracterizado, no momento do contrato, para efeitos fiscais estaduais, uma operação de compra e venda (que à época do IVC entendia-se aperfeiçoada somente com a tradição da mercadoria), impedido ficava, o vendedor, de extrair fatura e duplicata; por outro lado, em se tratando de transações tipicamente mercantis, lícito não era, aos intervenientes, valer-se de notas promissórias ou títulos de função semelhante, tudo para a implementação do aspecto financeiro da operação.

5. Como, no segundo caso — o do açúcar —, o único objetivo do negócio era o de obtenção de dinheiro no ato ou a curto prazo, e, no primeiro — o das máquinas —, havia necessidade de financiamento, total ou parcial, por parte do comprador, do montante da transação, os interessados, apoiados por suas entidades de

classe, procuraram a Secretaria da Fazenda, expondo suas dificuldades e pleiteando uma solução para as mesmas.

6. A Fazenda, de seu lado, embora sensível ao problema, não podia, sob pena de ilegalidade, obrigar a que, naqueles casos, o contribuinte emitisse fatura e duplicata e recolhesse o tributo, exatamente porque não caracterizado, ainda, o fato gerador deste.

7. Após laboriosa negociação, chegou-se afinal à fórmula até hoje vigente: a legislação facultaria ao vendedor a extração dos efeitos fiscais, com pagamento do imposto, ficando estabelecido que, não efetivada a operação, o tributo poderia ser restituído.

7.1. Como é bem de ver, foi uma solução casuística, representando uma evidente excepcionalidade dentro da sistemática vigorante, mas que foi o caminho encontrado para atendimento dos reclamos dos interessados.

8. O sistema funcionou satisfatoriamente, sem maiores percalços, principalmente porque, àquela altura, não se cogitou — e nem se poderia ter cogitado — de operações isentas, ou de operações que, de tributadas, viessem a passar a isentas, ou vice-versa, eis que todas as previstas eram e continuaram sendo tributadas.

9. Com a implantação do ICM, o sistema foi mantido, introduzindo-se-lhe um elemento de relativa complicação, qual seja, o crédito transmitido ao comprador por meio da nota fiscal original, cuja emissão, no entanto, continuou — e continua — facultativa. Agora, desfeita a operação antes da saída efetiva da mercadoria, o vendedor somente poderá requerer a compensação do tributo antecipadamente pago, provando que o comprador estornou o crédito correspondente.

10. Essas, em linhas muito gerais, a gênese, a função e a mecânica do sistema, concebido, repete-se, na certeza de que as operações por ele abrangidas seriam, sempre, sujeitas ao recolhimento do imposto, e que teve — e ainda tem — por única justificativa a de possibilitar, ao contribuinte que se encontre naquela situação excepcional (do ponto de vista tributário), meios legais para obter financiamento de suas vendas.

10.1. Esta a razão por que indaguei, na diligência que propus, se a recorrida havia emitido fatura e duplicata; negativa que fosse a resposta, descaracterizada estaria a operação, do ângulo da legislação tributária, de vez que a emissão de efeitos fiscais é pressuposto básico da mesma.

11. Vemo-nos, todavia, agora, em face de uma situação inusitada, não expressamente prevista no Regulamento do ICM, embora o seja nas normas gerais que regem o tributo, situação essa criada pela outorga, e posterior revogação, de isenção para as saídas de laranjas destinadas à industrialização.

11.1. De nada adiantaria proclamar-se, da forma a mais conveniente possível, que o ICM, pelas suas peculiaridades, é um tributo que não se compadece com isenções dessa natureza, e muito menos com as marchas e contramarchas que se vêm verificando de uns tempos para cá na execução de uma inadequada política tributária, tudo ocasionando os maiores problemas ao Fisco e aos Contribuintes, de que é significativo exemplo o caso dos autos. Diante do fato consumado, o que cabe ao Egrégio Tribunal é decidir o conflito, naturalmente dentro da lei aplicável.

12. Razão assiste à recorrida, mas apenas do ângulo econômico, em bradar que, tendo de recolher imposto e multa, sofrerá grave prejuízo.

12.1. Realmente: tendo comprado e vendido a mercadoria a preços nos quais não se incluía o gravame fiscal, o posterior pagamento deste, acrescido de multa, correção monetária, etc., certamente implicará em prejuízo seu.

13. Razão também assiste, ao menos em princípio e em termos, à v. decisão recorrida, quando afirma que a presente cobrança, do modo como formulada, resulta em retirar-se o mínimo de segurança às relações jurídico-fiscais entre o Fisco e o Contribuinte, estabelecidas sob a égide do art. 91, do RICM, redundando em inegável injustiça.

14. Sucede, porém, que a obrigação tributária é eminente e exclusivamente «ex lege», assim devendo ser, sempre, considerada pelo intérprete e pelo julgador, inadmitidas considerações de outra ordem ou natureza, por mais justas e relevantes que possam ser.

15. A obrigação tributária decorre da efetivação do fato gerador, e este, segundo o Código Tributário Nacional, rege-se pela lei vigente ao tempo de sua ocorrência, ainda que posteriormente revogada ou modificada.

16. «In casu», o fato gerador do tributo foi a saída efetiva da mercadoria do estabelecimento da recorrida, processada quando já revogada a isenção antes concedida, sendo devido, portanto, o tributo reclamado.

16.1. Peço vênias para discordar, com o máximo respeito, da afirmação do v. acórdão recorrido, de que, adotada a faculdade prevista no art. 91, do Regulamento, o contribuinte antecipa o fato gerador.

16.2. Na verdade, incore tal antecipação, já porque a ocorrência do fato gerador é matéria também reservada à lei, já porque o que no caso acontece é simplesmente a antecipação do recolhimento do imposto, a exemplo do que estabelece o RICM em diversas outras situações.

16.3. Tanto não se verifica a antecipação do fato gerador que, desfeita a operação de venda a ordem ou para entrega futura, antes da saída da mercadoria, tem o vendedor o direito de pedir a compensação do tributo recolhido, o que não poderia acontecer se já caracteriza-