

ção dá-se no plano da legislação ordinária e sua regra opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese incidental. O diferimento, ao revés, atua como técnica de dilação do pagamento. Embora enfileiradas na categoria especial de técnica de tributação, distinguem-se perfeitamente nos seus fins ou nos seus objetivos. E, assim, sinto dificuldade em amalgamá-las, à guisa de uma interpretação conveniente. No dizer de Souto Maior Borges, é o diferimento uma categoria de direito positivo, vale dizer, equivale a uma construção dogmática do direito posto, na sua estrutura normativa (cf. RDT vol. 6). No que tange às condicionantes legais, é categoria sob reserva de convênio, nos exatos encerrões da Lei Complementar n. 24, de 7.1.75. E, segundo Sacha Calmon Navarro, pode assumir a mecânica formal ou intrínseca (cf. RDT vols. 7/8). Ademais, a técnica do diferimento não macula o princípio da não-cumulatividade, dentro dos plexos claramente expostos por Ives Gandra Martins, "in" RPGE vol. 21, anotando-se, outrossim, que a distinção entre as duas categorias — isenção e diferimento — hospeda-a a própria justiça pretoriana, a teor do acórdão unânime da E. 8.ª Câmara do Tribunal de Justiça de São Paulo na apelação n. 10507-2, de Jaboticabal, de 12.3.81, Relator Des. Alvarez Cruz.

7. Tenho, de resto, por exato, que o diferimento do tributo, mediante a mu-

SAÍDAS EM DEMONSTRAÇÃO — PARA CONSUMIDORES FINAIS — OPERAÇÕES REALIZADAS SOB A VIGÊNCIA DO RICM APROVADO PELO DEC. N. 5.410/74 — ICM INEXIGÍVEL, EIS QUE DIFERIDO PARA O MOMENTO DA TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE DAS MERCADORIAS — INAPLICABILIDADE, À ESPÉCIE, DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 54-A DAQUELE REGULAMENTO — APELO PROVIDO — DECISÃO UNÂNIME.

RELATÓRIO

1. A acusação é de que o Contribuinte deixou de recolher o ICM que seria devido nas saídas de mercadorias em demonstração, para consumidores finais, e, ainda, por diferenças em levantamento específico realizado de 1.1.81 a 5.3.81.

2. Mantida a exigência pelo órgão de primeira instância, o autuado recorreu e, reportando-se a sua defesa anterior, argumenta que:

a) a cobrança de ICM nas saídas em demonstração não tem amparo em texto de lei, mas apenas em regulamento;

b) tais saídas não configuram circulação econômica;

c) há erro no levantamento específico, pois não teriam sido consideradas várias notas fiscais que cobrem a diferença apontada.

dança do momento de sua coleta, se deve a uma reivindicação classista, tendente a aliviar-lhes o desembolso do capital de giro, quando da compra da matéria-prima. Na hipótese, há expressa dispensa do pagamento do imposto, à conta de verdadeira isenção, "ut", se colhe hoje do § 1.º do artigo 273 do atual Regulamento do ICM, na redação do Decreto n. 21.863/83.

8. Posso acolher, contudo o precedente invocado, com as ressalvas que ora faço, à luz do princípio que no artigo 106 do CTN se contém, já que se cuida de aplicação benigna de tratamento mais favorável ao Contribuinte, ainda mais quando se tem presente que os conceitos hermenêuticos são contingentes, relativos e por vezes variáveis. Acolho, pois, em termos, as conclusões do voto do eminente Juiz Dr. Antônio Pinto da Silva, para tanto explicitando que a solução foge aos argumentos que então aduzi, a outro prisma da "quaestio", evidentemente, no voto posto no recurso ordinário.

Sala das Sessões, em 6 de maio de 1985.

a) José Manoel da Silva.

RESUMO DA DECISÃO: reconsideração de julgado. Provido integralmente o recurso. Voto em separado do Juiz José Manoel da Silva. Decisão unânime. 1.ª Câmara. Proc. DRT-1 n. 5653/82.

3. A manifestação fiscal refere-se apenas à primeira acusação, para destacar que a infração ofendeu o art. 54-A do Regulamento do ICM aprovado pelo Dec. n. 5.410/74, vigente à época das irregularidades.

4. A douta Representação Fiscal, pelo Dr. Domingos Américo de Aguiar Coimbra, opina pelo desprovimento do apelo.

VOTO

5. As saídas em demonstração, impugnadas pelo Fisco, ocorreram entre agosto de 1979 e outubro de 1980, na vigência do antigo Regulamento do ICM (Dec. n. 5.410/74). Tal diploma apresentava disciplina para as saídas de mercadorias em demonstração, no Título III, Capítulo IV — "Do Contribuinte Substituto e do Diferimento", onde havia, entre outros, o art. 54 e, mais tarde, os arts. 54-A e 54-B, para tratar do diferimento nas saídas em demonstração. Mas o assunto, em sua parte formal, era

também versado no Capítulo VIII, do Título V, nos arts. 263 a 267.

6. O art. 54 disciplinava: "O lançamento do imposto incidente nas saídas, para o território do Estado, de mercadorias remetidas para demonstração fica, observadas as disposições dos arts. 263 e 267, diferido para o momento em que ocorrer a transmissão de sua propriedade."

7. Os parágrafos 1.º a 3.º dispunham que o prazo para retorno seria de 60 dias, que o diferimento abrangia também o retorno da mercadoria e que, findo o prazo, sem que tivesse ocorrido o retorno da mercadoria ou a transmissão de sua propriedade, deveria ser pago o ICM correspondente.

8. Já os arts. 263 a 267 disciplinavam apenas as providências formais, quanto à emissão de documentos fiscais e seu registro nos livros competentes.

9. Apenas em 1977, ocorreu o acréscimo ao Capítulo IV, do Título III, do art. 54-A, que dizia: "Interrompe o diferimento previsto neste Capítulo a saída da mercadoria com destino a consumidor final, bem como a que impossibilite o recolhimento nos momentos expressamente indicados, hipóteses em que o imposto será pago pelo estabelecimento que a promover."

10. Ora, no mesmo Capítulo se situavam hipóteses diferentes de diferimento do imposto, como a das saídas de sucatas de metais e aparas de papel, algodão em caroço, café cru, cana-de-açúcar, gado em pé etc. Nessas, o diferimento abrangia as sucessivas operações comerciais, até a obrigação de pagamento do tributo em determinado gargalo fiscal (a industrialização, a exportação, o abate do gado e outras). Percebeu o legislador, porém, a necessidade de inclusão de outra hipótese, não prevista anteriormente. Era a remessa, a consumidor final, do produto. E para cobrir essa hipótese foi acrescentado ao Capítulo IV, do Título III, mais o citado art. 54-A.

11. Ressalta aos olhos de qualquer observador que a restrição trazida pelo art. 54-A é dirigida apenas aos casos das sucessivas operações com diferimento, nunca aos casos de saídas para demonstração de mercadorias. Isso é até óbvio porque não haveria motivo para impedir a remessa de mercadorias em demonstração para consumidores finais ou dar a estas tratamento fiscal diverso do atribuído nas remessas para comerciantes e industriais.

12. Tanto isso é verdade que no Título V, Capítulo VIII, que cuida das formalidades fiscais nas operações de demonstração de mercadorias, nada foi alterado, acrescentado ou suprimido, em fun-