

VOTO

13. Em examinados os presentes autos, em que pese o crédito visto vencedor da decisão revisanda, proferida pelo culto Relator, Dr. Ylves José de Miranda Guimarães, tenho para mim que as decisões transitadas pela mesmamente como divergentes melhor apreciaram a espécie dos autos, em cujas razões me apóio, adotando-as como norteadoras de decidir, eis que a elas nada deixo acrescentar porque me pareceram ter cogitado a matéria em fôco.

14. Assim, é o meu voto no sentido de conhecer do recurso, porque patente a divergência no critério de julgamento, para, no mérito, reformar a decisão revisanda, a fim de restabelecer o julgamento de primeira instância, com o que acompanho a proposta do exímio Dr. Representante Fiscal.

Câmaras Reunidas, em 25 de junho de 1973.

a) Orlando Demeneghetti, Relator.

VOTO EM SEPARADO

1. Solicitei vista destes autos uma vez que tenho ponto divergente do esposado pelo insigne Relator.

Argumentei, na decisão revisanda, concorde com o douto Relator de então, o Jurista Ylves José de Miranda Guimarães.

2. Isto porque de suas conclusões extraíra que as peças cognominadas pneus, por destinarem-se exclusivamente a tratores, e mesmo que fabricadas por unidades satélites da indústria automotiva nacional, a ele se inserem, sendo parte integrante de sua montagem final.

3. Assim, se há uma isenção objetiva para o produto final (trator), é conectário lógico que o é para o produto acessório (peça, implemento), visto um não apartar-se do outro, formando conjunto homogêneo.

4. Mas, não é apenas por isso.

5. A discussão que se abriga, em realidade, nos autos, diz respeito, na sua essência, a um dos princípios básicos do ICM, no que concerne ao direito inquestionável que têm os contribuintes de utilizarem, a título de crédito fiscal, da importância correspondente ao imposto pago pelos seus fornecedores de matéria-prima.

6. A recurrente fabrica implementos agrícolas, cujas saídas sempre foram isentas de tributo (Lei Complementar n. 4, de 2.12.69, e, a partir de 1.1.75, art. 5º, XLIX, do Regulamento do ICM aprovado pelo Decreto n. 5.404, datado de 20.12.74).

7. A atividade exercida pela recurrente, bem como a franquia que se aplica às operações por ela praticadas, no que diz respeito às saídas de implementos agrícolas, é circunstância incontroversamente reconhecida na 2.ª decisão recorrida.

8. A divergência que emerge dos autos repousa, em última análise, na possibilidade de utilização desse crédito.

9. Assim sendo, a dissidência não é quanto à matéria de fato, mas, ao contrário, quanto ao direito. Entende a recurrente que o imposto pago pelos seus fornecedores, em relação às matérias-primas, pode ser usado como crédito; insiste o Fisco em que esse mesmo crédito não pode permanecer na escrita fiscal, por isso é que deveria ser estornado.

10. Posta a questão nestes termos e deslinde da causa fica jungido a se saber se o crédito do ICM corresponde às entradas de matéria-prima é legítimo, ou se, como quer o Fisco, seria ele ilegítimo, posto que deveria ser estornado, nos termos do art. 42, III, do RICM.

11. Mas o entendimento do Fisco não pode prevalecer, como se verá.

12. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, abreviadamente imposto de circulação de mercadorias — ICM, foi introduzido no Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

13. A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (Relatório: "Reforma Tributária Nacional", publicação n. 17 da FGV, Rio, 1966, pp. 38 e 48/49), conceituava-o como imposto não cumulativo e calculado em cada operação sobre o valor agregado à mercadoria por confronto à operação precedente.

14. Esta definição foi encampada pela Emenda Constitucional n. 18/66 e com alguma alteração redacional foi mantida na Constituição de 1967 (art. 24, § 5º), inclusive após a Emenda n. 1/69 (art. 23, II).

15. Este conceito foi ainda adotado pelo art. 54, da Lei n. 5.172, de 25.10.66, lei essa posteriormente designada de "Código Tributário Nacional" (Ato Complementar n. 36/67, art. 7º), e subsistiu ainda no Decreto-lei n. 406/68 (art. 3º).

16. O que se tem, portanto, é que o ICM é imposto de incidência múltipla (incidente em cada uma das operações pelas quais se decodobra a circulação), mas não cumulativa (por isso que se deduz em cada operação o montante do imposto pago na operação precedente).

17. Afastada a questão ligada à triplíce modalidade de incidência dos impostos (incidência única — "una tantum"; incidência múltipla cumulativa; incidência múltipla não cumulativa), já sobejamente discutidas na doutrina (Amílcar Araújo Paço, "Direito Tributário Brasileiro", ed. Financieiras, Rio, 1969, p. 34, apenas para citar uma única obra de referência), a matéria útil ao presente processo fica restrita ao exame do princípio da não-cumulatividade.

18. O mecanismo da não-cumulatividade de um imposto que, como o ICM, recai sobre sucessivas operações de circulação, consiste em deduzir-se, no cálculo do tributo incidente em cada operação subsequente à primeira, o valor do imposto incidente na operação precedente.

19. São conhecidas as tradições do Fisco em contestar este princípio, bastando lembrar, apenas a título de exemplo, a questão referente ao crédito do ICM em relação às compras de café ao IBO, hipótese em que se insistia em negar aos adquirentes qualquer parcela do crédito do imposto. Como se sabe, esse ponto-de-vista prevaleceu e o crédito do tributo acabou reconhecido pelos Tribunais: "Julg. do TASF", vol. 23/126, publ. interna; RTJ 57/862; RTJ 61/519; da mesma forma nos casos em que se pretendeu limitar o montante do crédito a ser abatido: RDA 100/41; RTJ 57/889; RTJ 58/271; RTJ 60/406, etc.

20. O crédito do ICM, correspondente ao imposto pago na operação anterior é direito indeclinável do contribuinte, sob pena de, em assim não sendo, infringir-se o princípio da não-cumulatividade.

21. No caso dos autos o Fisco alega que o crédito correspondente às entradas de matéria-prima deveria ser estornado porque os produtos fabricados com essas mesmas matérias-primas tinham as respectivas saídas desoneradas (RICM, art. 5º, XLIX).

22. A justificativa, ou melhor, o fundamento de tal exigência (estorno), encontraria respaldo no art. 42, III, do RICM, "verbis":

"Art. 42 — Qualquer que seja o regime de apuração e de pagamento do imposto, para efeito de determinação do montante a recolher é vedado o crédito de imposto, pago relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas:

III — para integrar ou para serem consumidas em processo de industrialização de produto cuja saída não seja tributada ou esteja isenta do imposto."

23. Uma primeira observação: o Decreto-lei n. 406, de 1968, que revogou todo o CTN na parte alusiva ao ICM (arts. 52/58), é diploma de indiscutível índole complementar. Neste aspecto, aliás, não comporta qualquer dúvida, face à manifestação do E. STF.: "O Decreto-lei n. 406/68 reveste, pelas condições em que foi baixado, a natureza de verdadeiro Lei Complementar" (STF, 2ª Turma, RE 7007/1963, Rel. Min. Elton Falcão, Sessão de 16.5.74, RTJ. 71/509).

24. Trata-se, sem dúvida, de diploma legal de natureza complementar, instituindo normas gerais de Direito Tributário, como, aliás, explicitado em sua ementa.