

4. Não posso, todavia, desconhecer que, dentre os vários processos instaurados contra este Contribuinte, por fatos idênticos aos narrados na inicial, um deles obteve decisão favorável ao autuado e, por desídia da Fazenda Pública, a decisão tornou-se definitiva na esfera administrativa.

4.1. Daí porque solicitei da TIT-13 a juntada de cópias das decisões proferidas nos seguintes processos deste mesmo Contribuinte: DRT-5 n. 8781/82, 3.^a Câmara, 7.11.83 e CC. Reunidas, 11.7.84; DRT-5 n. 10800/83, 4.^a Câmara, 9.4.84 e 22.8.84; DRT-5 n. 8957/82, 3.^a Câmara, 9.11.83 e CC. Reunidas, 18.7.84; DRT-5 n. 11226/82, 5.^a Câmara, 20.8.84 e CC. Reunidas, 10.7.85.

4.2. Nos três primeiros processos citados, as decisões foram favoráveis à Fazenda.

4.3. No quarto, porém, a decisão da Egrégia 5.^a Câmara julgou improcedente o auto e estas Câmaras Reunidas não tomaram conhecimento do pedido de revisão interposto pelo Inspetor Fiscal de Pirassununga, por ter sido apresentado fora de prazo.

5. À vista desse último julgado, tomo conhecimento, por equidade, do pedido de revisão.

6. Apóia-se a citada decisão da Egrégia 5.^a Câmara na afirmação de que, após a Emenda Constitucional n. 23, "a matéria ficou solucionada no sentido do direito ao crédito nas situações de diferimento da incidência do tributo".

6.1. Com a devida vênia, não posso concordar com tal assertiva. A referida Emenda n. 23, de 1.12.83, conhecida como "Emenda Passos Porto", acrescentou ao inc. II do art. 23 da Constituição o seguinte período:

"A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes".

6.2. Esse acréscimo levou alguns intérpretes a supor que, não tendo sido mencionado aí o diferimento, não poderia haver vedação do crédito.

6.3. Tal conclusão, com a devida vênia, é apressada. O acréscimo ora feito não pode ser lido isoladamente, mas prende-se à parte inicial do dispositivo, onde se diz que o imposto é não-cumulativo e "do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas (operações) anteriores pelo mesmo ou por outro Estado".

6.4. Como se vê, exige a Constituição que haja imposto **cobrado** para que o abatimento seja admitido.

6.5. Por que, então, a menção a **isenção** nesse texto? Porque prevaleceu no Poder Judiciário a corrente doutrinária que sustenta que, na hipótese de isenção, **há cobrança de imposto cujo pagamento é dispensado**.

6.6. Por isso o texto constitucional, adotando mais um dos indesejáveis casuísmos, deixou expresso que a isenção não implica abatimento de imposto.

6.7. A menção à não-incidência, nesse texto, também é fruto de casuismo. Como se sabe, na prática, embora a operação atual efetuada com determinada mercadoria possa estar fora do campo de incidência do ICM, na maior parte dos casos, houve incidência daquele imposto nas operações anteriores com aquela mercadoria.

6.8. E a jurisprudência caminhou no sentido de reconhecer que, embora a operação atual esteja abrangida por não-incidência, poderá ser abatido, nas operações subsequentes, o ICM cobrado nas operações remotas. Isso, na prática, cria transtornos intransponíveis e tem gerado até abusos na apuração do valor do ICM cobrado naquelas operações. Cite-se, para exemplificar, as operações que envolvem o IBC como elo intermediário.

6.9. Foi para contornar esses problemas que o legislador constitucional inseriu aquela emenda, dispondo que só haverá abatimento do ICM das operações anteriores, se a legislação o permitir.

7. Lembre-se que nas compras de café ao IBC (em que aquela autarquia se recusa a admitir a sua condição de Contribuinte) a legislação estadual dispõe sobre a forma de utilização do ICM cobrado nas operações anteriores. Se a legislação não dispusesse, tal crédito, hoje, poderia ser vedado à vista do texto constitucional vigente.

8. Ainda a propósito do diferimento, convém frisar que, embora alguns autores como Alcides Jorge Costa o tratem como instituto de Direito Tributário, tal instituto não foi acolhido no Código Tributário Nacional que sequer mencionou a palavra **diferimento**.

8.1. Essa palavra aparece nos arts. 3.^o e 4.^o do Ato Complementar n. 31, de 28.12.66, e na legislação de quase todas as unidades da Federação. Tenho sustentado, porém, que, nessas legislações, essa palavra aparece mais como um jargão, que pode indicar ora uma dilação de prazo de pagamento do imposto, ora

uma suspensão do lançamento, ora uma transferência de responsabilidade tributária.

8.2. Proferindo voto em favor da tese do Fisco, o Ministro Moreira Alves mencionou "en passant" "diferimento da incidência do imposto". Essa mesma afirmação veio a ser repetida pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins, que também sustenta a tese do Fisco.

8.3. Todavia, em que pesem as respeitáveis opiniões desses ilustres mestres, a palavra diferimento, no Regulamento paulista do ICM, não designa um adiamento da incidência do imposto. O art. 258 desse diploma diz taxativamente que "o lançamento do imposto **incidente** na primeira saída, para o território do Estado, dos produtos abaixo relacionados "in natura" ... fica diferido para o momento em que ocorrer a saída subsequente desses mesmos produtos ou de outros resultantes de sua industrialização..." (grifos meus). Dentre os produtos relacionados encontra-se o milho.

8.4. Vê-se claramente, pois, que o que está diferido é o lançamento e não a incidência. E nem poderia o regulamento dispor da forma vislumbrada pelo Contribuinte. Não poderia porque o regulamento não pode fugir dos limites da lei que pretende disciplinar. A lei não falou em diferimento. Falou-o o regulamento, talvez por ser essa a linguagem mais inteligível, mais popular.

8.5. A lei dispôs que "são sujeitos passivos por substituição", o "destinatário situado neste Estado... relativamente ao imposto devido nas saídas promovidas por produtor deste Estado" (art. 11, inc. I, da Lei n. 440 de 24.9.74, na redação dada pela Lei n. 2.252 de 20.12.79). Ora, se a lei indica o destinatário como Contribuinte substituto é porque há incidência do ICM na operação; é porque a incidência não está diferida.

8.6. Hamilton Dias de Souza, em trabalho inédito, afirma que a lei não diferiu o lançamento do imposto para momento algum: atribuiu ao adquirente da mercadoria situação jurídica de substituto tributário.

8.6.1. Não há portanto, postergação de lançamento — a relação jurídica tributária instaura-se desde logo, vinculando apenas o substituto tributário, que paga, então, **débito próprio**.

Recorrendo às lições de Rubens Gomes de Souza temos que a substituição tributária "ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja