

5. O autuante sustentou seu trabalho e a douta Representação Fiscal manifestou-se pelo não provimento do recurso.

6. É o relatório.

7. Ninguém nega que o objetivo da isenção seja o de baratear os preços e não o de aumentar os lucros dos intermediários. Na prática, entretanto, aquele objetivo nem sempre é alcançado, já que o Estado não dispõe de instrumentos de coação que imponham ao contribuinte (que tenha suas operações alcançadas por isenção) a transferência do benefício para os adquirentes, por via de redução de preços. A eventual transferência de tais benefícios, pois, fica sempre na dependência das condições de mercado.

8. Por outro lado, o intérprete dos objetivos governamentais é o próprio governo e não o contribuinte. Não pode, pois, o contribuinte deixar de recolher o imposto devido, sob a alegação de que está colaborando com os planos do governo para baixar os preços das utilidades.

8.1. Ademais as normas concessivas de isenção interpretam-se literal e restritivamente, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Assim, a isenção concedida para as saídas de ração animal não se aplica às saídas de matéria-prima de ração animal.

8.2. No Estado de São Paulo essa isenção foi concedida inicialmente pelo artigo 3.º, inciso X, da Lei n.º 9.590, de 30-12-66.

8.2.1. Com o advento do Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67, as isenções deixaram de ser objeto de leis locais, passando a depender de convênio dos Estados.

8.2.2. No primeiro convênio celebrado em cumprimento às novas normas institucionais os Estados da Região Centro-Sul mantiveram essa isenção (cláusula 1.ª, item 6, do I Convênio do Rio de Janeiro, celebrado em 27-2-67).

8.2.3. Posteriormente o Governo Federal encamparia esse favor fiscal, incluindo-o no inciso XIII, do artigo 1.º, da Lei Complementar n.º 4, de 2-12-69.

8.2.4. Até aqui, porém, só se cuidou de isenção para saídas de rações e não de suas matérias-primas.

8.3. Não constitui novidade neste Estado o entendimento contido na decisão do Supremo Tribunal Federal, juntada pelo contribuinte, uma vez que a Coordenação da Administração Tributária, muito antes daquela decisão, já firmara diretriz no sentido de que a expressão "rações balanceadas" abrangia "ração animal" e "concentrados", tais como definidos no Decreto Federal n.º 57.284, de 18-11-65 (Ofício-Circular DEAT-G n.º 22/70).

8.4. Tampouco promoveu a recorrente saídas de concentrados, mas de produtos químicos que constituem insumos da fabricação de rações.

9. O ICM é tributo que, via de regra, incide sobre o valor acrescido. Assim, quando se concede uma isenção desse tributo para determinadas operações, o favor fiscal só se aplica ao valor acrescido na operação atual, não se estendendo às etapas anteriores da circulação da mesma mercadoria ou de sua matéria-prima.

9.1. Portanto, aquilo que para a recorrente pareceu ser uma anomalia é fenômeno perfeitamente normal na sistemática do tributo: os produtos que são objeto de uma saída isenta trazem no seu custo o ICM que onerou as etapas anteriores da circulação.

9.2. No caso específico das rações, os seus fabricantes, à época em que foi concedida a isenção, tinham a obrigação moral de deduzir dos seus preços o valor correspondente ao ICM que iriam deixar de recolher. Mas não poderiam deduzir o do tributo que onerou as matérias-primas e os materiais secundários consumidos no processo de fabricação, já que o valor respectivo não seria recuperado na forma de crédito na escrita fiscal. Se algum fabricante de ração, arvorando-se em "intérprete das aspirações do governo", transferiu para seus fregueses, a título de benefício fiscal, o valor do ICM dos insumos, fê-lo mal e deve arcar com as conseqüências.

10. Outro argumento da recorrente que merece contestação é o de que as normas emanadas do Convênio AE n.º 8/70, de 15-12-70, colidiriam com o preceito contido no inciso III, do artigo 20, da Constituição da República Federativa do Brasil (Emenda n.º 1, de 17 de outubro de 1969), assim enunciado:

"Artigo 20 — É vedado:

.....  
III — aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino".

10.1. Referido preceito fora introduzido por primeiro na Constituição Federal de 16-7-1934 (artigo 8.º, § 1.º) e cuidava especificamente do imposto de vendas e consignações. Foi mantido no § 1.º, do artigo 23, da Carta Constitucional de 10-11-1937, na Lei Constitucional n.º 3, de

18-9-1940, e no § 5.º, do artigo 19, da Constituição Federal de 18-9-1946.

10.2. A partir da Emenda Constitucional n.º 18, de 1-12-1965 (artigo 3.º, inciso II) passou o dispositivo a aplicar-se genericamente a tributos estaduais e municipais.

10.3. Por outro lado, o mencionado Convênio AE n.º 8/70, facultou aos Estados a concessão de isenção de ICM nas saídas de insumos de ração, com destino a estabelecimento fabricante, situado em seus respectivos territórios. Para a recorrente, pois, essa concessão esbarraria no preceito constitucional, por configurar uma discriminação tributária quanto ao destino: isenção para as operações internas e tributação nas interestaduais.

10.3.1. Não vejo qualquer eiva de inconstitucionalidade no referido convênio. Aliás, não é a primeira vez que os Estados celebram convênio estabelecendo discriminações semelhantes.

10.3.2. O que o dispositivo constitucional proíbe é que um Estado, unilateralmente, mediante tratamento fiscal diferenciado, faça restrições às entradas de mercadorias provenientes de outros Estados, ou às saídas de mercadorias para o território daqueles.

10.3.3. Mas não impede o preceito da Carta Magna que haja restrições consentidas. Isto é, que os Estados, de comum acordo e tendo em vista as suas conveniências, estabeleçam tratamento fiscal distinto para operações internas e interestaduais, ou em função dos intervenientes nas operações. Mesmo porque, em se tratando de concessão de incentivos fiscais, seria difícilimo, se não impossível, encontrar um sistema que pudesse ser aplicado uniformemente em todas as unidades da Federação. Dadas as peculiaridades regionais, um determinado incentivo que produza bons resultados em São Paulo poderá ser de nenhuma valia em Santa Catarina.

10.3.4. Não é demais lembrar que o projeto de lei complementar, ora sob apreciação do Congresso Nacional, disciplinando a aplicação do § 6.º, do artigo 23, da Constituição Federal, mantém a possibilidade de tais tratamentos diferenciados, desde que haja consenso unânime dos Estados (artigo 3.º do projeto).

10.3.5. Não tem procedência, pois, a objeção levantada pela recorrente.

11. Também não procede a alegação de que a irregularidade teria sido meramente formal, já que, se houvesse pleiteado autorização, poderia ter efetuado operação interestadual com isenção do tributo. Tal possibilidade só existiu a partir de 30-12-71 (Decreto n.º 52.852, de 29-12-71) relativamente aos Estados da Guanabara, Rio de Janeiro e Santa Catarina, signatários do Protocolo AE n.º 12/71, de 15-12-71. Mas a aplicação efetiva desse protocolo, neste Estado, só se deu em relação ao Estado da Guanabara, como se pode ver pelas autorizações publicadas no Diário Oficial.

12. Também não é exato que a Lei Complementar n.º 4, de 2-12-69, tivesse deixado dúvidas que tiveram que ser dirimidas por convênio dos Estados. Em princípio as normas interpretativas devem ter a mesma origem das normas interpretadas.

12.1. Pela mencionada lei, como já expus, foi encampada pela União a isenção para as saídas de rações. Os Estados, mais tarde, entenderam de ampliar aquela isenção. A princípio para as matérias-primas de rações nas operações internas, depois para as transferências interestaduais e, mais tarde (Convênio AE n.º 2/73, de 7-2-73), para as demais saídas, com possibilidade também da manutenção dos créditos dos insumos por parte dos fabricantes daqueles insumos (as fábricas de óleo, por exemplo, em relação às saídas de farelos).

12.2. Mas essa ampliação gradativa do favor fiscal não autoriza a sua aplicação às situações ocorridas anteriormente, como pretende a recorrente. Nos termos do artigo 144, "caput", do Código Tributário Nacional;

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

12.3. As normas concessivas de isenção, por outro lado, só podem ser aplicadas retroativamente se expressamente o dispuserem, pois tal aplicação configuraria remissão de débito.

13. Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso e esclareço que, se convertido em lei o Projeto n.º 186/74, ora sob apreciação da Assembléia Legislativa, a multa imposta no auto inicial passará a ser de Cr\$ 200,00 (alínea "d", do inciso I, combinada com o § 6.º, ambos do artigo 76 do projeto).

Sala das Sessões, em 2 de setembro de 1974.

a) Antônio Pinto da Silva, Relator.