

mercadoria, acondicionada e a prazo, não pode ser unilateralmente suprimida e, concedida para o antigo IVC, aprovada o atual ICM (RTJ 64/237).

48. Mas, voltando ao tema central: pode a legislação estadual denegar o crédito de operações pretéritas, tal como explicitado retroativamente?

49. A resposta, face à própria definição constitucional do tributo, só pode ser negativa.

50. E a razão, aliás, é simples.

51. O ICM integra a sua própria base de cálculo, ou seja, o valor em preço da mercadoria objeto da operação, dele se destacando apenas para efeito de mero controle. Em outras palavras: o destaque é feito apenas para evidenciar o montante a ser abatido no cálculo do imposto sobre a operação seguinte.

52. Em sua redação primitiva o CTN dizia isto expressamente no § 4.º do art. 53, ao estabelecer que o destaque servia de "mera indicação para os fins do disposto no art. 54". Este, por sua vez, depois de firmar o princípio da não-cumulatividade, determinava que a lei deveria dispor "de forma que o montante devido resulte da diferença, a maior (...)" entre o imposto devido pelas saídas e o pago relativamente às mercadorias entradas.

53. Dê-lo hoje, da mesma maneira, e com igual ênfase, o § 7.º, do art. 2.º, do DL n. 406/68, bem como o § 13, do art. 19, da Lei n. 440/74 e § 14, do art. 24, do Regulamento baixado pelo Decreto n. 5.410/74.

54. Por consequência, sempre que, total ou parcialmente, aquele abatimento seja denegado, ou exigido o seu estorno, a partir de operação isenta, não tributada, ou tributada por alíquota ou base de cálculo reduzidas, o montante do ICM pago, até e inclusive a operação anterior e cujo crédito seja negado ou exigido seu estorno, passará a constituir um elemento do custo da mercadoria.

55. Isto quer dizer que o contribuinte passará a suportar em definitivo e para todos os efeitos, inclusive fiscais, o montante do crédito fiscal não aproveitado. E a suportá-lo como custo de fabricação do produto, e não mais como imposto.

56. Em termos de consequência ou efeitos práticos, isto importa em que a operação seguinte à isenta, não tributada, ou tributada por alíquota ou base de cálculo reduzidas, é tratada, no que concerne ao ICM, como se fosse uma primeira operação com a qual entrasse se iniciando um novo ciclo de circulação com a mesma mercadoria. Ou, o que é exatamente a mesma coisa, significa que a própria operação isenta (caso dos autos), não tributada ou tributada com alíquota ou base de cálculo reduzidas, é tratada como se fosse a derradeira operação do ciclo de circulação da mercadoria, relegando-se o contribuinte,

compulsoriamente, à posição de consumidor final.

57. Pois bem, admitindo-se a questão sob um ou outro dos aspectos supramencionados, a consequência seria uma só, ou seja: passando o ICM a ser uma integrante do custo, perdida, ademais, a sua definição como tributo, a cadeia dos sucessivos abatimentos do crédito, a título específico do imposto, terá sido quebrada, e a norma constitucional da não-cumulatividade irremediavelmente infringida.

58. Isto se demonstra, ainda, por um exemplo extraído do direito comparado e referido por George Blind ("La démystification des bilans", Paris, 1967, pp. 70/1, "apud" Rubens Gomes de Sousa, "Pareceres — 2, Imposto de Renda", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pp. 179/80). Na França a "taxe sur la valeur ajoutée" (TVA) é, a exemplo do ICM, um tributo sobre o valor agregado. Entendeu-se, nesse País, que os custos de aquisição ou de produção não deviam incluir elementos que não fossem definitivamente suportados pelo contribuinte, entre os quais, obviamente, os impostos recuperáveis. Derivou daí a praxe de inventariar os custos livres dos impostos nele incluídos e de registrar a TVA (ICM) separadamente em uma conta do ativo realizável (impostos a recuperar), representativa de um crédito contra o Tesouro. Os Tribunais franceses condenaram esse método contábil, alegando que o montante do imposto (TVA — ICM) recolhido não é crédito contra quem quer que seja, mas uma conta de resultado pendente. Esta conta de resultado pendente registra uma disponibilidade, ou seja, representa o alcance do direito de efetuar novas operações tributadas, direito esse que o contribuinte adquiriu ao recolher (ou suportar) o imposto recuperável (TVA — ICM) pelo qual se creditou.

59. Face a essa decisão judicial, um decreto francês de 1965 deixou ao contribuinte a alternativa de inventariar o estoque pelo custo, mais imposto (imposto por dentro), ou manter o método contábil anterior (imposto por fora), desde que não escriturasse o tributo em separado, como um crédito contra o Estado, pelo qual se estaria frente a uma conta compensada pendente.

60. Isto demonstra, de maneira cabal, que os impostos recuperáveis, ainda quando integrados no valor da mercadoria, não podem afetar as contas de resultado. A razão é mais que óbvia: já por serem recuperáveis, sua presença na escrita contábil é transitória, merecendo mesmo de fato o fenômeno da repercussão, exceto se, como no caso dos autos, recalci-tre o Fisco em que o contribuinte absorva como custo, aquilo que efetivamente despendeu como imposto.

61. Outros exemplos decorrem ainda da jurisprudência francesa,

citados por Marin Norr e Pierre Karlan ("Taxation in France", pp. 1014/15, World Tax Series, Harvard Law School International Tax Program, Commerce Clearing House, Chicago, 1966, "apud" Rubens Gomes de Sousa, RT 423/45).

62. Segundo o art. 272, § 1.º, do Código Geral de Impostos (Code Général des Impôts), em caso algum a dedução do imposto pago na operação anterior poderá dar lugar a restituições.

63. Esta norma conhecida como "regra do balante" (règle du balait), era interpretada pelo Fisco no sentido de que o montante do imposto acumulado por uma mesma mercadoria até determinada operação, em caso nenhum poderia ser reduzido nas operações posteriores. Os Tribunais franceses, considerando que um acréscimo do valor é requisito da incidência, ordenaram a compensação do tributo sempre que da operação tivesse decorrido um decréscimo do valor do bem em circulação. Decisões adotando esse entendimento foram proferidas nos seguintes casos: a) não recebimento do preço, por falência do comprador, mesmo quando a mercadoria seja recuperada da massa; b) venda de mercadoria com defeito, ou para liquidar estoque, por preço inferior ao de aquisição, incluído neste o imposto correspondente às operações pretéritas; c) operações sujeitas, no caso de alíquotas diferenciais, a imposto menor que o pago na operação anterior; d) redução do preço ajustado entre as partes devido a perecimento parcial da mercadoria.

64. No Estado de São Paulo, por uma obstinada recalcitrância em não entender o princípio da não-cumulatividade, em sua plenitude, em relação a muitos casos acima, a solução seria desastrosamente a oposta, especialmente: exigência de estorno do crédito, no caso de perecimento da mercadoria (RICM, art. 43, II); vedação do crédito quando, falido o comprador, seja a mercadoria recuperada da massa; vedação do crédito no caso de alíquotas diferenciais, que implicam em isenção parcial (RICM, art. 42, III).

65. Examinado o direito comparado, é de se atentar para a jurisprudência dos Tribunais pátrios.

66. No prejudgado suscitado nos autos do agravo de petição n. 117821, de São Paulo, apreciado pelo Plenário do E. TASP, em 20.5.69, discutindo-se o problema da transferência de crédito, face ao princípio da não-cumulatividade, decidiu-se que essa transferência é legítima ainda que haja isenção ou não-incidência.

67. Este entendimento foi reafirmado no julgamento da AP. 171325 (Julgados do TASP, vol. 23/130, publ. Int.) e ainda na apelação cível 21804, de São Paulo, em 11.2.76 (Resenha Tributária, Jurisprudência do ICM 4.2.1977, p. 38).

68. E a questão que presentemente se debate é apenas um outro aspecto do problema já enfrentado nos julgados supra-aludidos.