

69. Evidentemente, se, mesmo havendo menção ou não-incidência, a transferência de crédito é legítima, com maior razão será legítima a manutenção de crédito pelas entradas, que correspondem a imposto efetivamente pago.

70. Dir-se-á, contudo, que, exatamente por não ser tributada a operação de saída do produto industrializado (equipamento agrícola), é que o crédito correspondente ao imposto pago pelas matérias-primas estaria vedado.

71. Mas o argumento está despojado de qualquer valia jurídica. Primeiro porque o crédito não está vinculado especificamente à mercadoria em si, mas a todas as entradas realizadas em determinado período, conforme estabelecido pelo Decreto-lei n. 406/68, art. 3.º, § 1.º de sorte que a recorrente pode usar o crédito para acobertar quaisquer saídas tributadas, que tenha ou possa vir a ter. Tanto assim que esse mesmo DL. n. 406/68, ainda no § 1.º, do art. 3.º (2.ª parte), estabelece que, se do confronto entre saídas e entradas resultar saldo favorável ao contribuinte, passará esse para o período ou períodos seguintes.

72. Em segundo lugar, porque o DL. n. 406/68 não prevê casos de vedação ou estorno de crédito senão em duas situações particularíssimas e que não se identificam com a hipótese vertente dos autos, como aliás já demonstrado (Ítems 26 a 37, supra).

73. Por derradeiro, se esta vedação de crédito for referendada, estar-se-ia validando norma que, se não contraria diretamente a Constituição, que consagra o princípio da não-cumulatividade (art. 23, II), pelos motivos já expostos (Ítems 38 a 69, supra), vulnera ao menos o DL. n. 406/68, ao estabelecer casos de negação de crédito não contemplados nesse mesmo Decreto-lei. E exatamente por isso passível de inconstitucionalidade indireta, também como já explicitado (Ítems 23 a 27, supra).

74. Consequentemente acolho o apelo, visto ser patente a divergência entre a decisão recorrida e as traispas à colação.

No mérito, nego-lhe provimento, para manter a r. decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

E o meu voto.

Câmaras Reunidas, em 24 de setembro de 1979.

o) Cyto Fenna César Dias.

VOTO EM SEPARADO

1. Em seu alentado voto desenvolve o Ex. Cyto Fenna César Dias argumentação da qual me permito destacar os tópicos que se seguem.

1.1. "...as peças cognominadas peças, por destinarem-se exclusivamente a tratores, e mesmo que fabricadas por unidades satélites da indústria automotiva na-

cional, a ele se incorpora, sendo parte integrante de sua montagem final. Assim, se há uma isenção objetiva para o produto final (trator) é conseqüente lógica que o é para o produto acessório (peça, implemento), visto um não apartar-se do outro, formando conjunto homogêneo."

1.2. "A discussão que se abriga, em realidade, nos autos dos 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."

1.3. "São conhecidas as tendências do Fisco em desatender este princípio..."

1.4. O mencionado § 3.º do art. 3.º do Decreto-lei n. 406, de 31.12.68,

"acabou por restringir o dispositivo constitucional de imunidade (CF art. 23, § 7.º), autorizando o estorno do crédito dos insumos, quando o produto exportado fosse proveniente da industrialização de matéria-prima de origem animal ou vegetal em valor superior a 50% do preço do produto acabado.

O caráter restritivo da disposição em exame ainda não foi suficientemente analisado, quanto à sua legalidade, pelos nomes Tribunaux."

2. Com a devida vênia, cuso discordar de Sua Senhoria. O amor da brevidade, porém, me impede de alongar nesta contradição.

3. Começo por dizer que não existe um direito inquestionável ao crédito do imposto cobrado na operação anterior. O que a Constituição assegura (art. 23, II) é o direito de abatimento do imposto cobrado na operação anterior, como bem ensinou o Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha em magistral voto proferido perante estas Câmaras Reunidas (ver Ítems 29 e 38 do voto publicado no «Boletim TIT» n. 94 pp. 6 e 7, proc. DRT-7 n. 19/78).

3.1. É evidente que esse direito de abatimento pressupõe a tributabilidade da operação subsequente. Inexistindo imposto a ser cobrado na operação seguinte, quer em razão de isenção, quer em razão de imunidade, não há justificativa para o abatimento. Assim, o imposto acaso creditado nos livros fiscais por ocasião da entrada das mercadorias deve ser estornado.

3.2. Permitto-me transcrever o seguinte ensinamento de Alides Jorge Costa:

«Ao receber mercadorias para revenda ou para emprego na produção, o contribuinte «de jure» tem o direito de creditar-se do respectivo imposto, no método imposto sobre imposto, ou do res-

pectivo valor, no método base sobre base. Pode acontecer, posteriormente, que tais bens sejam revendidos com isenção, empregados na produção de produtos cuja venda não esteja sujeita ao imposto, que sejam roubados ou que pereçam, p. ex., pelo fogo. Neste caso, considerando que o direito ao crédito só existe quando a venda do mesmo produto em cuja composição entrou, ficar sujeita ao imposto, é necessário regularizar a situação do crédito. Este o fundamento da regra de reversão ou mecanismo de regularização, por efeito do qual o crédito é cancelado, por via de devolução da importância aos cofres públicos ou de estorno, na contabilidade fiscal do contribuinte. Evidentemente, a regra é também aplicável quando os bens instrumentais ou equipamentos dão direito a créditos» («ICM na Constituição e na Lei Complementar», Editora Resenha Tributária, 1978, p. 28).

3.3. A dispensa do estorno, que só se admite como benefício fiscal distinto, em hipóteses expressamente previstas na legislação, implica extensão da isenção a outras operações não previstas na concessão originária. Com efeito, ao abater na apuração periódica do imposto a pagar, importância correspondente à entrada de mercadorias cujas saídas foram efetuadas ao abrigo de isenção, está o contribuinte diminuindo ou até eliminando o valor que deveria pagar em relação às saídas tributadas.

3.4. A exigência do estorno é, pois, instituto inerente à própria sistemática do imposto e não constitui lesão ao princípio da não-cumulatividade.

4. Discordo também, dentre outras, da afirmação de que o § 3.º do artigo 3.º do Decreto-lei federal n. 406, de 31-12-68, acabou por restringir dispositivo constitucional de imunidade».

4.1. O ICM incide sobre operações e não sobre mercadorias. E a Constituição (art. 23, § 7.º), declarou imunes «as operações que destinem ao Exterior produtos industrializados...» Portanto, nessas operações, não se pode cobrar o imposto. Mas a cobrança efetuada nas operações anteriores é legítima.

4.2. A imunidade, pois, não é integrada. Não abrange todas as etapas do ciclo de circulação de mercadoria, mas apenas as operações de que resulta a remessa imediata para o Exterior (José Souto Maior Borges, RDP n. 29 pp. 383 Ítem 32 e 385, Ítem 39; ver também Alides Jorge Costa, «ICM na Constituição e na Lei Complementar», p. 118).

4.3. Assim, o § 1.º do art. 3.º do Decreto-lei n. 406, de 31.12.68, quando dispensou o estorno do crédito dos insumos, nas saídas de produtos manufaturados para o Exterior, na verdade, concedeu um benefício a mais às exportações. Em outras palavras, permitiu que o contribuinte uti-