IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — FATO GERADOR — PAGAMENTO ANTECIPADO

— O regulamento não pode exigir pagamento antes de exercida a obrigação tributária pelo advento do fato gerador.
— Interpretação do Decreto-lei nº 406, de 1968.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Refinadora Paulista S.A. *versus* Estado de São Paulo
Recurso extraordinário nº 68.971 — Relator: Sr. Ministro
ALIOMAR BALEEIRO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 11 de maio de 1973. *Luiz Gallotti*, Presidente. *Aliomar Baleeiro*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Refinadora Paulista S.A. impetrou segurança contra o Estado de São Paulo, para eximir-se do pagamento antecipado do ICM sobre as vendas à ordem, ou para entrega futura, de açúcar-cristal, que produz. Sustentou, com invocação do art. 52 da Lei nº 5.172, de 1966, que o aludido imposto tem seu fato gerador na saída efeva da mercadoria de seu estabeleci-

mento industrial, e só nesse momento é que aquele tributo se torna exigível.

2. O v. acórdão de fls. 53, confirmando a r. sentença de fls. 24, denegou a segurança, argumentando:

"Nas vendas à ordem, ou para entrega futura, será emitida Nota Fiscal de série especial, com destaque do imposto, mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, o imposto incidente sobre a saída será antecipadamente recolhido pelo vendedor, por ocasião da venda.

§ 4º Provado, em qualquer caso, que a venda se desfez antes da saída das mercadorias e que o comprador estornou o crédito correspondente à compra, poderá o vendedor requerer a compensação do imposto pago.

Verifica-se, pois, que a lei, que criou o imposto de circulação de mercadorias, atribuiu, ao Poder Executivo, a faculdade de alterar, por meio de decreto, parcial ou integralmente, os processos de arrecadação e de fiscalização, a forma e os prazos do pagamento do imposto, quer em relação aos contribuintes em geral, quer a grupos de atividades ou modalidades de operações, uma vez que fosse observado o princípio da não cumulatividade do imposto.

Valendo-se dessa norma, é que o Poder Executivo resolveu estabelecer no § 1º, do art. 79, do Decreto nº 47.763, de 1967, que o recolhimento do imposto de circulação de mercadoria, nas vendas à ordem, fosse feito antecipadamente.

Ora, no caso, a impetrante vende açúcar à ordem, para entrega futura. Recebe, evidentemente, o preço ou parte deste.

Deve, pois, recolher o imposto de circulação antecipadamente, por força da legislação fiscal do estado.

Inexiste ilegalidade no fato de o Fiscal Estadual exigir o recolhimento antecipado do referido imposto, na hipótese de venda à ordem, para entrega futura.

O que há é, apenas, antecipação de receita, processo de arrecadação perfeitamente legal.

O que não se justifica é o recebimento do preço, ou de parcela dele, por parte da impetrante, nas vendas à ordem, sem o recolhimento antecipado do imposto. Se isso ocorrer, a impetrante estará se utilizando de dinheiro, para os seus negócios, com evidente prejuízo do Fisco."

3. Recorreu extraordinariamente a Refinadora (fls. 77), pelas letras *a* e *c*, alegando que o v. acórdão recorrido feriu o art. 150, § 2º, da Constituição Federal, porque julgou válido e ilegal o art. 79, § 1º, do Decreto estadual nº 47.763/67, que prevê, nas vendas à ordem, ou para entrega futura, a antecipação do imposto pelo vendedor, por ocasião do negócio — dispositivo incompatível com o art. 52 do CTN, Lei nº 5.172/66, e com o art. 630 do Cód. Civil.

4. O ilustre Des. Henrique A. Machado, Vice-Presidente do Tribunal de Justiça, admitiu o recurso (fls. 93-4), sob o fundamento de que:

"Entretanto, aqui se questiona sobre a validade do art. 79, § 1º, do Decreto estadual, em face da Lei estadual nº 9.590, cujo art. 1º reproduz o art. 52 da Lei federal nº 5.172, de 1966, bem como em face do art. 620 do Cód. Civil.

Parece que, de fato, o decreto estadual inova a matéria contida naqueles diplomas, ao instituir a cobrança antecipada do imposto, contrariando o que ali se dispõe, quanto a ser devido o tributo somente nos casos de saída da mercadoria do estabelecimento, apresentando-se razoável a sustentação do recorrente, de que "o estado não tem poderes para a cobrança antecipada do imposto, por isso que essa antecipação ofende a estrutura e a natureza do tributo".

5. Nesta instância, a douta Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Sebastião Salomão, às fls. 116-7, opina contra o provimento nestes termos:

"Certamente, o fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias assinalado na Lei nº 5.172/66 é a *saída* desta de estabelecimento comercial, industrial ou produtor (art. 52).

Todavia, ao fato gerador — *saída* — ficou equiparada a '... *transmissão da propriedade* de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente' (art. 52, § 1º, da Lei nº 5.172/66. Grifamos). Há, pois, um dúplice fato gerador do imposto: primeiro, a *saída;* segundo, por equiparação, a *transmissão da propriedade.*

Decorre, portanto, que o malsinado § 1º, do art. 79, do Decreto estadual nº 47.763/67 não sofre nenhuma contestação em face da Lei nº 5.172/66, pois, ao contrário do que se sustenta, ali encontra suporte jurídico para fixar a arrecadação do imposto no momento da venda, mesmo que não ocorra a tradição simultânea da mercadoria."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator): O mandado de segurança foi impetrado em setembro de 1967, depois da vigência do CTN (Lei nº 5.172, de outubro de 1966) e antes do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, que, dizendo revogar o art. 52, daquela lei, em verdade a reproduziu quase integralmente, pois omitiu as palavras inúteis *"de competência dos estados"* e reincluiu, como fato gerador, a "entrada ... de mercadoria importada do exterior ..." — cláusula que não interessa ao caso dos autos.

Temos, pois, que os dispositivos federais, cuja vigência teria sido negada, são os seguintes:

CTN, art. 52, ou Decreto-lei nº 406/68, art. 1º.

"Art. 1º O imposto, de competência dos estados, sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I — a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II — a entrada de mercadoria importada etc., suprimida pelo art. 8º, do Ato Complementar nº 36/67 e repristinada pelo Decreto-lei nº 406;

III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria, *quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente."*

II. A tese do Recorrente reside em que nega vigência a essas disposições o Decreto estadual nº 47.763, de 17-2-67, que, regulamentando a Lei estadual nº 9.590, de 30-12-66, dispôs:

"Nas vendas à ordem, ou para entrega futura, será emitida Nota Fiscal de série especial, com destaque do imposto, mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, o imposto incidente sobre a saída será antecipadamente recolhido pelo vendedor, por ocasião da venda.

§ 4º Provado, em qualquer caso, que a venda se desfez antes da saída das mercadorias e que o comprador estornou o crédito correspondente à compra, poderá o vendedor requerer a compensação do imposto pago."

O v. acórdão contestou a tese do Recorrente, argumentando que o regulamento não excedeu à lei regulamentada — a estadual nº 9.590/66 — que criou o ICM e estatuiu:

"Para atender ao interesse do Fisco ou dos contribuintes, fica o Poder Executivo autorizado a alterar por decreto, parcialmente ou integralmente, os processos de arrecadação e de fiscalização, a forma e os prazos do pagamento do imposto, quer em relação aos contribuintes em geral, quer a grupos de atividades ou modalidades de operações. Parágrafo único. A faculdade prevista neste artigo será exercida com observância ao princípio da não cumulatividade do imposto."

III. Note-se, de início que essa lei não criou o ICM: — decretou sua cobrança em São Paulo, porque esse tributo atribuído ao Estado pela Constituição Federal, rege-se pelas *normas complementares* do CTN, hoje, pelo Decreto nº 406, aplicáveis uniformemente a todos os estados e ao Distrito Federal. Não se cobra num estado sem a decretação por lei deste. Mas a lei deste não pode contravir as normas complementares da Constituição Federal.

A lei ordinária federal tem vigência em campo separado. Mas a Lei Complementar da Constituição, integrante desta, enquanto não a contraria, é lei supra-estadual: — obriga ao estado.

IV. Entendo que o art. 79, do Decreto estadual nº 47.763 é regulamento *contra legem*, ineficaz na medida em que transformou arbitrariamente a autorização para alterar *"os prazos do pagamento do imposto"* em licença para exigir antecipação de pagamento de obrigação tributária que ainda não nasceu pela ocorrência do fato gerador.

Existindo a obrigação tributária, o regulamento poderia dilatar prazo de pagamento ou recusar qualquer prazo. Mas não pode exigir pagamento antes de nascida a obrigação pelo advento do fato gerador: — a saída. Exige-se um crédito tributário. Mas "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" (CTN, art. 139).

Por outro lado, "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se justamente com o crédito dela decorrente" (CTN, art. 113, § 1º).

Mais ainda: — "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (CTN, art. 114). Tudo isso é corriqueiro e sustentado pelo STF, antes que o CTN o pusesse em lei.

Em se tratando de ICM, há três situações e só elas: — 1) a saída de qualquer mercadoria; 2) a entrada de mercadoria do exterior; 3) o fornecimento de alimentação, etc. Mais nada.

Se entendemos, como faz o v. acórdão, que a autorização da lei estadual para alterar prazos de pagamento abrange a de exigir o pagamento antes do fato gerador, a saída que pode acontecer ou não — então não houve excesso de regulamento, mas lei estadual que negou vigência às normas complementares federais comandando o oposto do que estas comandaram.

O Decreto-lei nº 406/68 estabeleceu taxativamente as três situações que caracterizam o fato gerador do ICM, vale dizer: — estatuiu que os estados e o Distrito Federal só podem decretá-los nessas três situações e em nenhuma outra. São Paulo, por autoridade própria criou uma 4ª: a venda à ordem, ou a prazo, antes da saída futura e incerta.

V. Não me convenci também do préstimo das muletas sugeridas pela douta Procuradoria-Geral da República, para a claudicação do v. aresto, ou seja o § 1º do art. 52 do CTN, igual ao § 1º, do art. 1º do Decreto-lei nº 406: — equipara-se à *saída* "a transmissão da propriedade da mercadoria, *quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.*"

Falta ao art. 79, do Decreto nº 47.763, de São Paulo, a condição final precípua: *quando não transitar pelo estabelecimento transmitente.*

No caso concreto, o açúcar é produzido pelo contribuinte e necessariamente transita pelo estabelecimento em vários processos de fabricação, refino, embalagem e transporte interno, até a saída.

O § 1º do art. 52, do CTN, refere-se ao negociante que compra mercadoria de A e venda a B, sem que ela passe por seu estabelecimento, negociando conhecimento de carga de navio, ou de ferrovia, ou de armazém geral, trapiche, *warrants*, etc. Não é o caso dos autos.

wI. Outra razão de decidir: — exigindo antecipação de imposto, cujo crédito ainda se não constituiu, porque não se realizou a situação prevista como fato gerador da obrigação principal, o Decreto nº 47.763, sob disfarce, criou empréstimo compulsório defeso ao estado. Esse empréstimo oferece alternativa: — ou se compensa com o crédito do estado se ocorrer a saída, ou se devolve ao contribuinte se essa saída não acontecer. Empréstimo inconstitucional, portanto.

VII. Tenho mantido a opinião de que denega vigência à lei não só a decisão que afirma diretamente não estar ela em vigor por argumento de direito intertemporal, vício de forma, eficácia no espaço, senão também a que chega ao mesmo resultado indireta e obliquamente, fazendo oposto do que o dispositivo comanda, porque dá o que ela recusa, ou recusa o que ela dá.

Conheço do recurso e dou provimento.

EXTRATO DA ATA

RE nº 68.971 — SP — Rel., Ministro Aliomar Baleeiro. Recte., Refinadora Paulista S. A. (Advs., Emilio Ippolito e outros). Recdo., Estado de São Paulo (Adv., Ylves José de Miranda Guimarães).

Decisão: Conhecido e provido. Unânime. Ausente, ocasionalmente, o Senhor Ministro Oswaldo Trigueiro.

Presidência do Sr. Ministro Luiz Gallotti. Presentes à sessão os Senhores Ministros Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Rodrigues Alckmim, e o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.