

**IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS — ALÍQUOTA REDUZIDA**

— *Não é inconstitucional a previsão de alíquota reduzida para as operações interestaduais.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Companhia Empório Industrial do Norte vs Estado da Bahia
Recurso extraordinário nº 79 849 — Relator: Sr. Ministro
MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

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

Brasília, 27 de abril de 1976. — *Thompson Flores*, Presidente. — *Moreira Alves*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Moreira Alves: É este o teor do acórdão recorrido:

“Acordam, unanimemente, os Desembargadores da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Bahia, desprezada a preliminar de nulidade do processo fiscal e rejeitada a da arguição de inconstitucionalidade, não conhecer do agravo no auto do processo e, no mérito, negar provimento ao agravo de petição, para manter a decisão recorrida.

E assim decidem pelos seguintes fundamentos:

I — Trata-se de uma ação executiva intentada pela Fazenda do Estado da Bahia contra a Companhia Empório Industrial do Norte, para cobrança da quantia de Cr\$ 94.647,28, correspondente ao imposto

de circulação de mercadorias (ICM) que não foi pago pela acionada.

II — Feita a penhora, a executada ora agravante, após embargos, alegando, em resumo, o seguinte:

a) que explora, nesta Capital, a indústria de fiação e tecelagem de algodão;

b) que, no processo de transformação do algodão em tecido, utiliza e consome uma série variada de produtos, inclusive pregos, cimento, lâmpadas, oxigênio, correias, rolamentos, material de automóvel e material elétrico;

c) que, em relação a esses produtos, entrados no seu estabelecimento e utilizados no processo de fabricação de tecido, a embargante se creditou do imposto sobre circulação de Mercadorias, no valor de Cr\$ 16.539,23;

d) que, todavia, o fisco estadual entende que as parcelas que a embargante escriturou a seu crédito, oriundas do imposto pago sobre os produtos entrados no seu estabelecimento e utilizados na fabricação de tecido, não podiam ser creditadas;

e) que, além disso, o fisco estadual, estabelecendo proibida discriminação tributária entende que as mercadorias fabricadas no Estado da Bahia e nele vendidas devem pagar a alíquota de 15%, que é

a incidente sobre as vendas para outros Estados, ou destinadas ao exterior;

f) que, em razão desse entendimento, o fisco estadual encontrou, na escrituração da embargante, uma diferença de imposto que soma a importância de Cr3 7.302,59;

g) que, notificada para pagar essa diferença e mais a parcela que escriturou a seu crédito, oriunda do ICM referente aos produtos entrados no seu estabelecimento e utilizados no processo de fabricação de tecido, deixou fluir, sem o pagamento exigido, o prazo que lhe fora concedido, resultando daí a sua autuação;

h) que não foi regularmente notificada da decisão de primeira instância administrativa, o que a impediu de utilizar o recurso que a lei lhe assegura;

i) que, em razão disso, teve o seu direito de defesa cerceado, resultando daí a multa que lhe foi aplicada, equivalente a três vezes o valor do imposto supostamente devido.

III — Impugnando os embargos, a Fazenda do Estado, relativamente à arguição de nulidade do processo fiscal, afirma que a embargante teve, no devido tempo, conhecimento da decisão da primeira instância administrativa, através da publicação no Diário Oficial do Estado, e que dela não recorreu por inércia.

Quanto ao mérito alega:

a) que, no processo de fabricação de tecidos, não são consumidos produtos como cimento, pregos, lâmpadas, rolamentos, correias, material de automóvel e material elétrico;

b) que a diferença de alíquotas de ICM, sem traduzir discriminação tributária, resulta de imposição decorrente dos Atos Complementares;

c) que a dívida exigida é certa.

IV — Como se vê, a agravante suscita a preliminar da nulidade do processo fis-

cal, que motivou a cobrança da dívida, sob o fundamento de que não lhe teria sido assegurada, na forma da lei, ampla defesa no processo.

Improcede, evidentemente, a arguição. Com efeito, o termo de f. 53 dos autos fez referência à publicação no Diário Oficial do Estado, no dia 8 de janeiro de 1969, da decisão que julgou procedente o auto de infração, tendo, assim, a agravante deixado fluir o prazo para interposição do recurso que a lei prevê, para o Conselho de Fazenda.

Não há, pois, como se justificar a alegada nulidade do processo administrativo, por cerceamento da defesa do contribuinte, quando este deixou de interpor o competente recurso da decisão administrativa, que foi devidamente publicada no Estado.

Vale ser salientado que, se o Conselho de Contribuintes, num ou noutro caso, tem decidido no sentido de considerar aquela publicação insuficiente, dado o seu laconismo, ou porque o contribuinte ordinariamente não lê o Diário Oficial do Estado, assim tem agido, por mera liberalidade, contrariando dispositivo de lei, que impõe, no caso, para ciência dos interessados, apenas, a publicação da decisão no órgão da imprensa oficial do Estado.

Nestas condições, negam acolhida à preliminar.

V — Além disso, aflora, também, a agravante, a questão referente à constitucionalidade do Dec. estadual 20 582, de 31.1.68.

Em abono do seu ponto de vista, sustenta que o Estado, ao estabelecer as diferentes alíquotas de 15% (quinze por cento) e 18% (dezoito por cento) do ICM, respectivamente, para as mercadorias destinadas ao consumo em outros Estados ou no exterior, e as consumidas no próprio Estado-produtor, incide numa inconstitucionalidade, estabelecendo, por via do re-

ferido diploma legal, numa discriminação tributária, expressamente proibida na Carta Constitucional de 1967.

Evidente a irrelevância da arguição.

Com efeito. Como é sabido, o § 4º do art. 24 da Constituição Federal de 1967, está assim redigido:

“A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e internacionais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, *os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em Lei Complementar*”.

Vê-se, nitidamente, através da sua simples leitura, que esse mandamento constitucional estabelece, em princípio, a uniformidade da alíquota do ICM para todas as mercadorias. Ou, em outras palavras, proíbe, terminantemente, que a alíquota incidente, p. ex. sobre o café, seja de 18%, enquanto que, para o cacau, seja de 15 ou de 19%. — Portanto, seja qual for a mercadoria, a alíquota daquele tributo estadual, deverá ser a mesma, vedada, é claro, *ex vi* da mencionada norma constitucional, qualquer diferenciação na carga tributária. Nada mais óbvio.

Todavia, no que se refere às mercadorias destinadas a outro Estado e ao exterior, isto é, as mercadorias produzidas no Estado e que não se destinam ao seu próprio consumo, sejam destinadas a outro Estado da Federação, ou ao exterior, os limites do ICM, não estão sujeitos àquela mesma restrição, podendo, nesses casos, ser diferentes, desde que não excedam “*os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em Lei Complementar*”. Assim prescreve a Carta Magna.

Ao proibir o texto constitucional que os Estados-membros tributem os seus produtos destinados à exportação em bases superiores aos limites estabelecidos em Lei

Complementar, não proibiu, de forma alguma, direta ou indiretamente, que a alíquota do ICM, que recai sobre tais produtos, fosse fixada, como ocorre na Bahia, em bases *inferiores* àquelas estabelecidas para os produtos consumidos em sua faixa territorial.

Acrescente-se que pelo Ato Complementar 35 a alíquota do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) foi estabelecida, uniformemente, para todos os Estados, em 18%.

Os Estados-membros, portanto, não podiam exceder esse limite. Não estando proibidos, entretanto, em reduzi-lo, o da Bahia fixou em somente 15% para as mercadorias destinadas à exportação.

Como se vê, não houve aumento, como está sugerido nos autos, conseqüente do Dec.-lei estadual 20 582, da alíquota do ICM, de 15 para 18%. Muito ao contrário, o que se verifica, no caso, é a redução de 18 para 15%, que o Estado da Bahia estabeleceu, à guisa de incentivo à exportação dos seus produtos *in natura* ou industrializados, quando destinados ao consumo em outros Estados da Federação, ou ao exterior.

Inexiste, portanto, discriminação tributária, no caso, visto como é a própria Constituição Federal que, basicamente, oferece o indispensável suporte para o Dec.-Estadual que reduz de 18 para 15% a alíquota do ICM, na hipótese nele prevista.

Nesta conformidade, rejeitam a argüida inconstitucionalidade.

VI — A embargante agravou no auto do processo contra o despacho saneador que lhe denegou o pedido referente ao depoimento pessoal dos fiscais autuantes, únicas pessoas, no seu entendimento que poderiam esclarecer o Juízo, sobre o auto lavrado e as infrações verificadas (cfr. termo de f. 33).

Não conhecem o recurso por se tratar, na espécie, de um agravo de petição e não de apelação, única hipótese, esta última, prevista em lei, em que deve ser conhecido como preliminar, o agravo no auto do processo.

VII — MÉRITO. — A questão, basicamente, resume-se em saber se, efetivamente, o imposto cobrado pela agravada, relativamente aos produtos consumidos pela agravante na sua Fábrica de tecidos, consistentes em cimento, pregos, lâmpadas, correias, rolamentos, oxigênio, material de automóvel e elétrico, todos eles, segundo a agravante, indispensáveis ao processo de industrialização do produto de sua fabricação (tecidos) pode ou não ser contabilizado como crédito da agravante.

O problema, como se vê, gravita em torno da questão relativa à superposição contínua do mesmo tributo, nas várias etapas do processo de produção.

Vem a propósito, a lição trazida à colação (f. 125 dos autos) do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, muito embora a hipótese suscitada na decisão publicada na *R.T.J.* 50/470, não seja rigorosamente idêntica à discutida nestes autos. Ali, ainda que a questão também se relacione com a aplicação do princípio do *valeur ajoutée* dos franceses, ressalta-se a importância do ponto de vista econômico e de política fiscal resultante da aplicação da norma em caso bem diverso do versado nestes autos. Na verdade, não há quem se recuse a prestigiar a idéia de se abater do imposto a pagar o imposto já pago pelos elementos formadores do produto. Posta a questão nestes termos, não há dúvida alguma. É inadmissível, com efeito, que a lã grossa do Uruguai que, uma vez importada, é vendida aos industriais do Rio Grande do Sul, fique sujeita a um segundo ciclo de tributação, na ocasião em que,

findo o processo de industrialização, é transformada em tecido.

O crédito, nesse caso, em favor do industrial, correspondente ao imposto pago no momento da venda que lhe foi feita daquela lã grossa, não-somente é justo como também é rigorosamente legal.

O mesmo, entretanto, não se poderá dizer em relação ao cimento, ou ao material de automóvel, ou a qualquer daqueles produtos referidos pela agravante, no caso de fabricação de tecidos, e que não integram fisicamente o produto afinal industrializado. Esta, precisamente, é a hipótese discutida nos autos.

A nossa legislação tributária, como é sabido, para efeito de dedução, adotou o critério da integração física e da utilização física. Quer isto dizer, tanto a integração como a utilização do produto, para que justifique a dedução para efeitos fiscais, é preciso que ocorram no processo de fabricação e que, na hipótese de utilização, o produto intermediário seja consumido naquele processo.

Nestas condições, a agravante não poderia escriturar a seu crédito o imposto pago relativamente aos pregos, cimento, lâmpadas, correias, rolamentos oxigênio, material de automóvel e material elétrico entrados no seu estabelecimento, desde quando esses produtos não se incorporam fisicamente no produto (tecido) nem se consomem no processo de industrialização.

Por tais fundamentos, negam provimento ao agravo de petição, para manter a sentença agravada”.

Contra essa decisão foi interposto recurso extraordinário, admitido pelo seguinte despacho:

“O recurso extraordinário de fls. 190-198 é interposto com fundamento no art. 119, III, *a c e d*, da Constituição Federal.

Para justificá-lo, faz a recorrente minucioso retrospecto da causa, assim resumindo as suas considerações:

“Do Cabimento Extraordinário

Pela letra a

19 — Decidindo que é possível, por Decreto Executivo, — Decs. Estaduais nºs 20 122 de 6 de janeiro de 1967, 20 184, de 13 de março de 1967 e 20 207 de 4 de abril de 1967 —, limitar o direito ao crédito, elevar alíquotas e estabelecer diferença tributária pelo destino da mercadoria, a veneranda decisão recorrida violou, frontalmente, o disposto no art. 150, § 22 da Constituição de 1967 e a regra contida no art. 97, IV do CTN. O respeitável acórdão recorrido contraria, claramente, a Constituição de 1967 (art. 150, § 29) e nega vigência ao artigo 97, IV do Cód. Tributário Nacional.

Pela letra c

20 — Deliberando, como deliberou, o douto acórdão impugnado, *julgou válidos* os Decretos Estaduais 20 122, 20 184 e 20 207, contestados em face da Constituição de 1967 (art. 150, § 29, art. 24, § 5, artigo 21, I e III e art. 24, II à 4ª) e da lei federal (art. 97, IV do CTN), ensejando, abertamente, o remédio extremo pela letra *e* do art. 119, III.

Pela letra d

21 — Negando à Ré, ora Recorrente, o direito ao *crédito* pelo ICM pago nos produtos que adquire, vale dizer nos produtos *entrados* no seu estabelecimento, a veneranda decisão recorrida, na aplicação e interpretação do *princípio da não-cumulatividade do ICM*, princípio consubstanciado no art. 25, § 5º da Constituição de

1967 e no art. 3º, § 1º do Dec.-lei Federal número 406 e normas equivalentes anteriores, divergiu das decisões do Supremo Tribunal juntadas, na íntegra, às folhas 111 a 125 dos autos, em cópias xerox extraídas da Revista Trimestral de Jurisprudência (RMS — 16 625 — *R.T.J.*, 37/561 — RMS — 18 661 — *R.T.J.*, 50/475 a 483), decisões essas, aliás, aludidas no decisório aqui impugnado (f. 186 autos).” — (f. 196).

O fundamento da letra *d* é reforçado com o fato de que, arguida matéria constitucional, subtraiu-se o seu conhecimento ao plenário do Tribunal, contra a orientação do egrégio *ad quem*, expressa em acórdãos resultantes do julgamento de recursos extraordinários, publicados na *R.F.*, 99/670 e 97/626, *in verbis*: “Remetem-se os autos “Tribunal Pleno” quando há alegação de inconstitucionalidade. Arguida a inconstitucionalidade de uma lei, compete ao Tribunal Pleno a apreciação e julgamento da causa”.

O recurso contém, sem sombra de dúvida, matéria relevante e pertinente, que impõe sua admissão.

Dê-se vista às partes, sucessivamente e pelo prazo de dez dias para cada uma, a fim de apresentarem alegações escritas, e remetam-se os autos, em seguida, com as necessárias cautelas, ao egrégio Supremo Tribunal Federal.”

Às fls. 243-245, a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Machado da Silva, assim se manifestou:

“O v. acórdão de fls. 181-8 julgou procedente ação executiva fiscal para cobrança de ICM, fundada em que: *a*) era ilegítimo o procedimento da executada em calcular o imposto à alíquota de 15% nas operações internas, quando a legislação estadual estabelecia 18%; *b*) era indevida a utilização como crédito fiscal do imposto pago em relação a pregos, cimento,

lâmpadas, oxigênio, correias, rolamentos material de automóvel e material elétrico, materiais esses que não se integram ao produto final.

Recorre a executada, pela letra *a* do permissivo constitucional, sustentando ofensa ao artigo 150, § 29, da CF/67, e ao art. 97, IV, do CTN, porque não havia lei, senão apenas decreto, definindo o fato gerador do ICM; pela letra *c*, porque julgou válidos decretos estaduais contestados face às disposições citadas; finalmente, pela letra *d*, em virtude de divergência em relação a julgados da Eg. Suprema Corte (RMS 16 625, *R.T.J.*, 37/561, e RMS 17 845, *R.T.J.*, 42/355). Argúi, ainda, ofensa ao art. 116 da CF, porque a decisão não foi proferida pelo Tribunal Pleno, quando se discutia a inconstitucionalidade de decretos estaduais.

Não foi contrariada a regra do art. 116 da EC 1/69, porque a Câmara do Tribunal *a quo* julgou válido o ato do Governo local em face da Constituição. A regra da maioria absoluta dos membros do Tribunal só é exigida para a declaração de inconstitucionalidade, atendendo-se, ainda, que a *ratio legis* do preceito é evitar juízos apressados e errôneos na desconstituição de leis ou de outros atos do Poder Público.

Não foi ventilada na decisão recorrida matéria relativa à infração dos arts. 150, § 29, da CF e 97, IV, do CTN, por eventual ausência de lei que definisse o fato gerador do ICM. O recorrente não opôs embargos declaratórios, razão por que, sob esse ângulo, a questão não comporta recurso extraordinário (*Súmulas* 282 e 356).

Não há inconstitucionalidade na previsão de alíquota reduzida para as operações interestaduais. A *ratio legis* dessa fixação está em deixar o Estado do destinatário o poder impositivo sobre eventual diferença em relação à alíquota aí prevista para as operações internas, de forma que os con-

tribuintes do Estado destinatário, que promovem a venda de mercadorias provenientes de operação interestadual, estarão sempre sujeitos à alíquota fixada pelo Estado consumidor.

Quanto à letra *d*, é certo que a não-cumulatividade do imposto é atendida pela dedução do imposto já pago em relação ao imposto a pagar. O direito de crédito é assegurado tanto em relação às matérias-primas, quanto aos produtos intermediários, que, não se integrando, embora, no produto final, sejam consumidos no processo de industrialização. Esse é o entendimento do Eg. Supremo Tribunal Federal desde a vigência do extinto imposto de consumo (RMS 16 625 e RMS 17 845).

Incluem-se, assim, no conceito de produtos intermediários os materiais que sejam empregados, *por sua natureza*, na fabricação do produto final. É certo que, entre os bens excluídos pela decisão recorrida, há alguns que se integram no conceito, razão por que, quanto a estes, não poderia ser negado o direito de crédito. Por outro lado, a deficiência do laudo técnico (f. 94) não permite a identificação, justificando-se, assim, prover-se o apelo em relação à parte da decisão que negou a dedução, sem prejuízo de o Fisco estadual desconsiderar o crédito apenas das mercadorias que não participem da natureza dos chamados produtos intermediários.

Pelo conhecimento e provimento do apelo, pois, na parte em que inadmitiu a dedução do ICM quanto aos produtos indicados."

Tendo em vista que o parecer concluiu pelo conhecimento e provimento parciais do recurso, exarei, a f. 247, o seguinte despacho:

"Tendo em vista que o parecer de fls. 243 e 245 se manifesta no sentido do conhecimento do recurso, e, para opinar pelo provimento parcial, aplica à hipótese os

Decretos estaduais 20 122, 20 184 e 20 207, mister se faz que, independentemente de prequestionamento, pois, se ultrapassada a preliminar de conhecimento, a aplicação desses Decretos, para a hipótese de provimento do recurso, só se poderá fazer se eles forem constitucionais, que se examine a arguição de sua inconstitucionalidade em face do artigo 150, § 29, da Constituição de 1967, e do art. 97, IV, do CTN. Por isso, e tendo em vista o art. 56, I, parte final, do Regimento Interno, solicito à Procuradoria-Geral da República que se pronuncie sobre esse aspecto da questão. Publique-se. Brasília, 15 de setembro de 1975."

As fls. 249-155, novo parecer da Procuradoria-Geral da República, da lavra do mesmo Dr. Machado da Silva, neste teor:

"Em atenção ao despacho de fls. 247, do eminente Ministro Moreira Alves, examinamos, neste parecer, a arguição de inconstitucionalidade dos Decretos 20 122, 20 184 e 20 207, do Estado da Bahia, em face do art. 150, § 29 da Constituição de 24.1.67.

Além desse, o recurso extraordinário está amparado em outros fundamentos: o de ofensa ao art. 116 da Constituição Federal, o de inconstitucionalidade na previsão de alíquota reduzida para as operações interestaduais e, finalmente, o de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICM.

Não se contrariou o art. 116 da Constituição Federal, na redação da EC nº 1/69. A eg. 1ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça da Bahia julgou válido o ato do governo estadual, em face da Constituição. A regra da maioria absoluta dos membros do Tribunal só é exigida para a declaração de inconstitucionalidade, tanto mais porque o fundamento jurídico do preceito é evitar juízos apressados e errôneos na deconstituição de leis ou de

outros atos do Poder Público (Pontes de Miranda, *Comentários...*, III, p. 611).

O débito relativo à ação executiva fiscal resulta de diferenças de recolhimento do ICM entre 1º de janeiro a 31 de agosto de 1967, além de indevida utilização de crédito do mesmo período (f. 15).

A recorrente calculou o imposto à alíquota de 15% para as operações interestaduais, sem levar em conta o reajustamento de 15% para 18%, fixado pelo art. 1º do Dec. estadual nº 20 184, de 13 de março de 1967, *verbis*:

"Art. 1º — Fica reajustada de 15% para 18% a alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias, a partir de 16 de março de 1967".

Não há inconstitucionalidade na previsão de alíquota reduzida para as operações interestaduais. O problema, aliás, não surge quando a operação é realizada diretamente com contribuinte de outro Estado, que estará sujeito, na operação subsequente, à alíquota aí prevista para as operações internas. Atribui-se assim, ao Estado do destinatário uma fração de receita proveniente da diferença de alíquotas.

Se a operação é realizada diretamente com consumidor localizado em outro Estado, é certo que haverá uma diferença, em relação ao consumidor do próprio Estado produtor. Inúmeros julgados desta Suprema Corte, porém, têm concluído pela inconstitucionalidade da discriminação entre os destinatários das mercadorias nas operações interestaduais, de modo que se tem implicitamente considerado que o art. 24, § 4º, da CF/67, e o art. 23, § 5º, na redação de 1969, constituem respectivamente, regras exceptivas do art. 150, § 1º, da CF/67, e dos arts. 20, I, e 153, § 1º, na redação da EC 1/69.

A inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto estadual 20 184, de 1967, trans-

crito, é também sustentada em face do princípio da legalidade, expresso no art. 150, § 29, da Constituição de 24.1.67, e no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional.

A matéria não foi prequestionada. Não obstante a alteração das alíquotas do imposto, até o limite máximo de 18% para as operações internas, foi prevista no art. 6º do AC nº 35, de 28.2.67, enquanto o § 2º do mesmo artigo dispôs que o reajustamento entraria em vigor na quinzena seguinte à data de publicação do convênio no Diário Oficial de cada unidade participante.

E, em 10.3.67, reunidos em Natal, os Estados signatários de convênio anterior, celebrado em Recife, elevaram para 18% a alíquota máxima do ICM para as operações intra-estaduais.

O art. 215 do Código Tributário Nacional admitiu que a lei estadual autorizasse o Poder Executivo a reajustar, no *exercício de 1967*, a alíquota do imposto de circulação de mercadorias. E o art. 5º da Lei estadual nº 2 425, de 30.12.66, deferiu ao Poder Executivo, entre outras atribuições, a de indicar as bases da tributação em relação ao imposto. Eis o teor da disposição citada:

“Art. 5º — O Poder Executivo indicará as bases de tributação, o sistema e os prazos de recolhimento do imposto, em decreto de sua iniciativa, observados os preceitos da Emenda Constitucional nº 18 e da Lei federal 5 172...”

Não se afrontou, pois, o princípio da legalidade. A fixação da alíquota pelo Executivo estava compreendida na delegação de poderes do art. 5º da Lei estadual 2 425, de 1966, facultada pelo Código Tributário Nacional no exercício de 1967 (art. 215). Acrescente-se, aliás, que o Estado da Bahia não poderia deixar de estabelecer a alíquota de 18%, em face da regra pertinente à uniformidade das alí-

quotas para os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica (art. 213 do CTN).

Por último, a questão ligada à utilização do crédito do imposto pago em relação a pregos, cimentos, lâmpadas, oxigênio, cor-reias, rolamentos, material de automóvel e material elétrico.

A não-cumulatividade do ICM é atendida pela dedução do imposto já pago em relação ao imposto a pagar. A Constituição Federal e a lei complementar limitaram-se a estatuir o princípio, não fazendo opção entre os sistemas de crédito físico e do crédito financeiro. O art. 3º, § 1º, do Decreto-lei 406, de 1968, cometeu ao legislador estadual a faculdade de opção.

O art. 15, II, do Decreto 20 122, de 6.1.67, do Estado da Bahia, conferiu ao contribuinte o direito de creditar-se pelo valor do imposto pago relativamente às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens. Em outras palavras e à semelhança dos demais Estados, foi adotado o critério do crédito físico, que apenas admite a dedução relativa aos produtos que fisicamente se incorporam ao produto final ou se consomem no processo de industrialização.

Nem mesmo para o IPI se adotou o sistema do crédito financeiro, que permitiria a utilização do crédito também em relação ao imposto pago na aquisição de máquinas e equipamentos. Esse sistema estimularia a renovação dos bens de capital, com reflexos na melhoria de qualidade e no aumento da produção industrial.

O certo, porém, é que o direito de crédito *relativamente aos produtos que integram o produto final ou se consomem no processo de industrialização é independente da existência de lei receptiva estadual*. O contribuinte tem o direito subjetivo de creditar-se do imposto pago em relação

a esses produtos, em face do princípio da não-cumulatividade do imposto. Se a legislação estadual se omitisse ou até mesmo inadmitisse o crédito, nem por isso poderia o contribuinte ser prejudicado.

Se a Constituição Federal e a lei complementar não fizeram opção entre os dois sistemas, a verdade é que, ao estatuir o princípio da não-cumulatividade, assegurou o mínimo, que corresponde ao critério do crédito físico. Por isso mesmo, há decisão do Supremo Tribunal Federal que considera inconstitucional lei estadual que limita o direito de crédito (RE 71 172, D.J., de 14.5.71).

Dessa forma, embora o Estado da Bahia tenha lançado decreto para estabelecer o sistema de crédito físico, não atendendo ao art. 3º, § 1º do Decreto-lei 406, que exige lei para a fixação da forma, haveria, em tese, o direito do ora recorrente de creditar-se do imposto pago em relação às matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo de industrialização.

Ocorre, porém, que as instâncias ordinárias concluíram, *em face da prova*, que os produtos indicados não se integram no conceito de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, que pudessem propiciar a utilização do crédito. Há aqui o óbice intransponível do reexame da prova (*Súmula 279*).

O laudo técnico (fls. 94) é francamente deficiente. Os materiais empregados haveriam de ser devidamente especificados, merecendo análise individual em relação ao seu emprego no processo de industrialização.

Em face desse obstáculo processual, pedimos vênias ao eminente Relator para refazer a conclusão anterior. Se as instâncias ordinárias decidiram que os materiais indicados não se integram no produto final nem se consomem no processo de in-

dustrialização, não há como concluir de forma diversa.

Pelo não conhecimento.”

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator): Realmente, não foi ventilada, na decisão recorrida, a questão relativa à violação do art. 97, IV, do CTN, e do art. 150, § 29, da Constituição Federal de 1967. Por falta de prequestionamento, não posso examinar essa matéria para o eventual conhecimento do recurso.

No tocante à alegada violação do art. 116 da Emenda Constitucional 1/69, ela inexistente, pois, não tendo havido declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato do poder público, mas, sim, o contrário, não é, aplicável à hipótese o *quorum* ali estabelecido.

Por outro lado, como observa o parecer da Procuradoria-Geral da República, à fls. 244 (reiterado a fls. 250-251), não há inconstitucionalidade na previsão de alíquota reduzida para as operações interestaduais. Como salienta Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 5ª ed., pp. 244-245, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1973), o que a Constituição veda é o tratamento diferencial, em operação no mercado interno, quanto à espécie de mercadorias, mas — acentua — “o Senado pode estabelecer uma alíquota, para as operações intra-estaduais; outra, para as interestaduais; e ainda, para o mercado externo”.

Finalmente, não há como conhecer o recurso pela letra *d* do inciso III do art. 119 da Emenda Constitucional 1/69, pois não é possível estabelecer-se uma assemelhação de casos, entre o do acórdão recorrido e os dos acórdãos trazidos a confronto, pela circunstância peculiar de que as instâncias ordinárias, em face das provas — inclu-

sive a pericial — concluíram que as mercadorias em causa (e que podem prestar-se a uma série de utilizações diversas, não tendo, pois, a especificidade incontroversa por exemplo, de corpos moedores — esferas de aço — na fabricação de cimento, um dos casos invocados como semelhantes a este) concluíram, dizia, que as mercadorias em causa não são matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem. Pelo contrário, a sentença de primeira instância (confirmada pelo acórdão recorrido) declara:

“O cimento, os pregos e o material eléctrico utilizados na construção de prédios ou mesmo na construção de base para assentamento de máquinas, não se cristalizam em produto novo. Incorporam-se, ao invés, ao ativo imobilizado, ao capital fixo da empresa.

O mesmo acontece em relação ao oxigênio utilizado no conserto de máquinas e em relação ao material de automóvel, aos rolamentos e correias sobressalentes, que, por não se exaurirem no processo de fabricação, agregam-se ao capital imobilizado” (fls. 141).

Não se trata, pois, de, em face de materiais de utilização específica, examinar essa utilização para enquadrá-la, ou não,

no conceito jurídico que irá determinar a incidência ou não-incidência de determinado tributo, o que é matéria a ser apreciada em recurso extraordinário. Trata-se, ao contrário, de materiais que podem ter vários empregos e que, no caso, em face da prova — inclusive pericial, e, como acentua a Procuradoria-Geral da República, muito deficiente —, são considerados como se destinando a finalidades que, evidentemente, não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Em face do exposto não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 79 849 — BA — Rel., Ministro Moreira Alves. Recte., Companhia Empório Industrial do Norte (Advs., Amâncio José de Souza Netto e outros). Recdo., Estado da Bahia (Adv., Manoel Dias).

Decisão: Não conhecido, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Xavier de Albuquerque, Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. 2º Subprocurador-Geral da República, Dr. Joaquim Justino Ribeiro.