## *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — INCIDÊNCIA*

*— A circunstância de ser o produto industrializado destinado à exportação não obsta a incidência do ICM ainda que deferido sobre a respectiva matéria-prima.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado do Rio Grande do Sul *versus* Madeireira Teruchkin S.A. Exportadora
Recurso extraordinário nº 83 661 — Relator: Sr. Ministro
RODRIGUES ALCKMIM

ACÓRDÃO

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

Brasília, 24 de setembro de 1976. — *Eloy da Rocha,* Presidente. — *Rodrigues Alckmim,* Relator.

RELATÓRIO

*O Sr. Ministro Rodrigues Alckmim*: Leio o despacho com que o ilustre Presi-

dente Desembargador Pedro Soares Muñoz admitiu o presente recurso: (fls. 203)

"Madeireira Teruchkin S.A. Exportadora propôs, contra o Estado do Rio Grande do Sul, ação ordinária com o fim de obter a restituição, em dinheiro, do valor de Cr$ 86 070,48 e a restituição contábil do valor de Cr$ 429 811,74, correspondentes a imposto sobre circulação de mercadorias, pago ou estornado, relativo à entrada de madeira industrializada, posteriormente exportada.

O Dr. Juiz de Direito julgou procedente a ação. Entretanto, a Quarta Câmara Cível deu provimento parcial aos recursos oficial e voluntário, por entender que o Estado não tem razão, ao exigir, sistematicamente, o estorno de créditos fiscais, indiferentemente à consideração sobre a origem das mercadorias; por igual, razão não assiste à apelada, ao pretender a restituição de imposto pago, embora a imposição tenha resultado da computação de parcelas de créditos fiscais gerados pela aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação. É indiscutível que a apelada tem direito à devolução daquilo que pagou indevidamente, e ainda a compensar créditos fiscais, que se originaram da compra de madeira, feita neste Estado. Quanto às compras feitas nos Estados do Paraná e Santa Catarina, é legítima a posição do Fisco do Rio Grande do Sul. Não há como repetir-se, se nada foi recolhido, no Estado do Rio Grande do Sul. E só quem recebe o indevido pode ser compelido a devolver (Código Civil, art. 964). Pela mesma ordem de consideração, legítimos são os estornos, relacionados com créditos fiscais decorrentes de aquisições feitas nos Estados do Paraná e Santa Catarina. Não é jurídico que o Rio Grande do Sul suporte a carga resultante de imposto pago em outro Estado (fls. 174).

Irresignados, recorreram extraordinariamente a Madeireira Teruchkin S.A. Exportadora e o Estado do Rio Grande do Sul, a primeira apoiando-se na letra *a* e o segundo, nas letras *a* e *d* do inciso III do art. 119 da Constituição Federal.

Sustenta a Madeireira que a decisão recorrida, admitindo a exigibilidade de estorno de crédito fiscal, com base em lei estadual, fere, ao mesmo tempo, o princípio da imunidade, que a Constituição deu sem limites no art. 24, § 7º (art. 23, § 7º, da Emenda Constitucional nº 1) como o § 5º do mesmo artigo (fls. 180).

Por sua vez, o Estado entendeu que o acórdão feriu o art. 23, § 7º, da Constituição Federal e o art. 1º, § 3º, item nº I, do Decreto-lei nº 406/1968, bem como diverge do acórdão prolatado, por unanimidade, pela Segunda Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo no Agravo de Petição nº 107 261.

As Câmaras Cíveis Reunidas não conheceram dos Recursos de Revista (fls. 176v e 194). Com vista, apresentaram, as partes, impugnações ao cabimento do remédio último.

A questão, fundamentalmente, diz respeito à interpretação e aplicação do art. 24, § 5º, da Constituição Federal de 1967 (ou art. 23, § 7º, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969), que estabeleceu a imunidade.

As Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul passaram a emprestar ao benefício uma exegese que se tornou controvertida.

Entretanto, no julgamento do Recurso de Revista nº 16 425, as Câmaras Cíveis Reunidas decidiram: I.C.M. — Incidência do imposto sobre matéria-prima, mesmo quando ocorre diferimento da incidência, tendo em vista a exportação do produto. Não fica subsumido o Tributo na imunidade constitucional, ante o fato da exportação, pois a matéria-prima deve

observar o percentual estabelecido. O texto constitucional não exclui possa ser cobrado o tributo sobre a matéria-prima, pois imune à tributação é o produto exportado.

No Colendo Pretório Excelso, supremo intérprete das leis federais e guardião máximo da exata e uniforme observância das normas de conteúdo constitucional, o assunto foi aflorado em mais de uma oportunidade.

O Ministro Rodrigues Alckmim, ao negar provimento e determinar o arquivamento de agravo de instrumento interposto de despacho prolatado pelo meu ilustre antecessor nesta Presidência, atinente a recurso extraordinário em caso análogo, pronunciou-se como segue: Pretende a agravante que a não incidência do tributo sobre tais produtos deve abranger, também, a circulação da matéria-prima, na fase anterior a sua transformação industrial. Mas, tendo a Constituição estabelecido, com meridiana clareza, que o imposto *não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados* (grifamos), dispensável se mostra maior esforço interpretativo para chegar-se à conclusão de que a circulação da matéria-prima não se incluíra entre tais operações, com os quais não se identificam e não se podem confundir. A casca de acácia, em causa, apenas alimenta um processo industrial do qual surge, como produto de características próprias, o tanino. Demonstrado estivesse, todavia, ser o valor da matéria-prima, no caso, inferior a 50% do valor do produto acabado, caberia o benefício da não incidência, mas em decorrência da extensão legal da imunidade, como um *plus* a favor do contribuinte (Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, e Leg. do Estado), e não por força do mandamento constitucional, cujo alcance é o da literalidade. Entretanto, tal comprovação, que, ressalte-se, constitui matéria de fato, não foi feita nos autos. Ademais, a imunidade tributária objetiva, no bom entendimento da lição de Pontes de Miranda (*Com. Const.* 1967, vol. II, p. 499), compreende as operações que levam o produto acabado da fábrica ao exterior. De conseguinte, não se distinguirá inconstitucionalidade em ato ou lei estadual que estabeleça tributo sobre a matéria-prima. O debate da questão referente ao diferimento do imposto parece de secundária relevância, posto que este não significa outra coisa que adiamento. Na etapa em que o tributo vier a tornar-se exigível, efetua-se o pagamento de seu total, se não houver imunidade, não incidência ou isenção para as etapas subseqüentes. Ocorrendo uma das hipóteses de não exigência, o imposto será, naturalmente, pago no montante da parcela diferida. Como, na hipótese, só se favoreçam as operações objetivamente destinadas à exportação do produto acabado, em si, inescusável se mostra o recolhimento, desde logo, do imposto correspondente à circulação da matéria-prima, conforme acertadamente decidiu a respeitável instância recorrida (AI nº 56 439, de 14.2.1973, publ. *Diário da Justiça* de 28.2.1973, p. 1 025-1 026).

Bem recente julgado da Segunda Turma, unânime, prolatado em 9.12.1974 — RE nº 79 448-RS — demonstra, através do voto do Relator, Ministro Thompson Flores, que o entendimento, neste particular, já se firmou, de modo seguro no Supremo Tribunal Federal: Pessoalmente estou de acordo com a orientação tomada pelo aresto impugnado, manifestada por mais de uma vez. Esta, porém, não é a doutrina na Corte Suprema, por expressiva maioria, ao dar exegese ao art. 24, § 5º, da Constituição de 1967, sob cujo pálio ocorreram os fatos originários da tributação, fls. 10 e 12-6. Assim, em caso idêntico, mantive a decisão da Colenda Segunda Câmara do Tribunal de Justiça,

que concluíra diversamente. O acórdão data de 29 de março último. É da Primeira Turma e traz ementa seguinte (*Ementário nº* 960/2): "ICM — Produtos Industrializados. 1. Se o tributo exigido se refere à aquisição de matéria-prima pelo fabricante, como responsável e substituto do vendedor delas, não há violação do art. 24, § 5º, da Constituição Federal de 1967, pois o Estado nada cobrou pela saída do produto final, industrializado, para o Exterior. II. Se a matéria-prima representa menos de 50% do valor do produto final industrializado, é matéria de fato e prova insusceptível de solução no mandado de segurança e no recurso extraordinário — Ressalva das vias ordinárias". Identicamente, a Colenda Segunda Turma, ao julgar os RE nºs 73 741 e 73 811. No mesmo rumo o despacho do eminente Ministro Rodrigues Alckmim, proferido no Ag. nº 56 439, *in D.J.* de 28.2.1973, p. 1 025-6, referido no despacho presidencial. E, por fim, não é de deslembrar o que recentemente decidiu o Plenário ao julgar os RE nºs 77 868, em 22.8.1974, e 75 456, em 4.9.1974, enfocando operações intermediárias com o produto por fim industrializado e destinado à exportação, restringindo a imunidade tributária.

Na ação ordinária *sub judice* visa-se a restituição de imposto sobre circulação de mercadorias, pago no Rio Grande do Sul, e a restituição contábil de créditos fiscais, que foram estornados.

Perante as Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, houve suscitamente de prejulgado (Proc. nº 18 120), apreciado no dia 14 de março do ano em curso (1975), em que foram amplamente analisadas questões discutidas nesta ação ordinária, tanto sob o ângulo da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, como ainda sob o prisma da evolução e atual orientação da jurisprudência predominante do Pretório Excelso, conforme se pode ver de excerto do voto proferido pelo Relator, acolhido pela maioria: A questão agora é saber se o exportador de produto industrializado pode creditar-se do Imposto sobre Circulação de Mercadorias pago sobre anteriores operações, quando tal pagamento foi efetuado a outros Estados da Federação. Igualmente cumpre saber se, tendo ocorrido o diferimento no pagamento do tributo, este desaparece por subsumir-se na imunidade objetiva constitucionalmente assegurada ao produto industrializado destinado ao exterior. Está na ementa do julgado destes autos que "a imunidade prevista no art. 23, § 7º, da Constituição deve encobrir a operação de exportação compreendida de modo integrado, isto é, abrangente de todas as etapas de circulação da mercadoria após sua indústrialização. Não se exigirá, assim, o estorno dos créditos fiscais relativos a pagamento do I.C.M. em etapas anteriores à da saída para o exterior, inclusive se tais pagamentos foram efetuados a outro Estado, de onde a mercadoria industrializada for originária". Essa imunidade, que inicialmente se compreendeu como abrangente de todas as etapas de circulação de mercadoria, após a sua industrialização, na verdade limita-se tão-só à operação de saída do produto industrializado para o exterior. Estabeleceu-se que a imunidade não abrange a operação de saída da matéria-prima para o estabelecimento industrial do exportador. Assim decidiu a Segunda Turma do Colendo Supremo, em 26 de novembro de 1973, nos julgamentos dos RE nºs 73 741 e 73 811, ambos tendo o Estado do Rio Grande do Sul como recorrente. Tal foi o entendimento do Ministro Rodrigues Alckmim, a 14 de fevereiro de 1973, quando mandou arquivar o Agravo de Instrumento nº 56 439, do Rio Grande do Sul. Por outro

lado, entende-se que a imunidade tributária das operações, que destinem ao exterior produtos industrializados, não assegura ao exportador crédito fiscal relativo ao imposto pago nas operações anteriores a menos que a lei estabeleça o contrário. A imunidade para exportação é restrita à operação mesma da exportação e, por extensão, àquela operação anterior em que a exportação já era conhecida e certa. Isto é o que caracteriza a chamada imunidade integrada. É o que está implícito em despacho proferido pelo Ministro Barros Monteiro, a 3 de novembro de 1971, mandando arquivar o Agravo de Instrumento nº 53 132. Tal é o ponto de vista acolhido pelo Supremo a 17 de novembro de 1972, pela Segunda Turma, no julgamento do RE nº 74 500. Na mesma data, a Segunda Turma também julgou o RE nº 72 856. Do voto do Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, consta o seguinte: "Minha opinião, a respeito dessa segunda questão, já declinei em julgamentos anteriores. Entendo que a não incidência do ICM nas operações que destinem ao exterior produtos industrializalos, não implica na fruição, pelo exportador, do crédito fiscal representado pelo tributo pago nas operações anteriores, salvo se a lei estabelecer o contrário. Ora, Lei Federal (art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968) proíbe a exigência do estorno quando as matérias-primas representarem mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização, e a permite quando representarem menos de 50%. Consente, porém, ainda mesmo nessa segunda hipótese, que a legislação estadual disponha em contrário, isto é, permita a utilização do crédito fiscal e dispense o estorno" (*R.T.J.* 65/166). Conclui-se, portanto, que a imunidade tributária beneficia de forma exclusiva o produto industrializado diretamente destinado à exportação. A primeira ilação a tirar é de que, consoante entendeu a Segunda Câmara Cível Especial, recolhido o tributo em outro Estado "e não aproveitado o crédito fiscal decorrente da entrada da mercadoria no estabelecimento da compradora, em face de a saída ocorrer ao abrigo da imunidade fiscal, o crédito, instituído com a finalidade de evitar a cumulatividade do tributo, deixou de existir". O segundo argumento decorre da regra inserta no art. 964 do Código Civil, segundo o qual todo aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir". Ora, o Estado do Rio Grande do Sul, nas hipóteses sob exame, nada recebeu. Quem recebeu os tributos foram os estados vizinhos, Paraná ou Santa Catarina. Violam-se os princípios e os textos compelir alguém a repetir que não recebeu. O terceiro argumento é a circunstância de que, se o Estado do Rio Grande do Sul for obrigado a pagar um tributo recolhido ao erário de outra unidade da federação, incidir-se-á na vedação do inciso I, do art. 20, da Constituição da República, pois com isso se estabelece *distinção ou preferência em relação a qualquer Estado*. Com efeito, os Estados litorâneos, onde se situam os portos, vias ordinárias de saída da imensa maioria das exportações nacionais, seriam obrigados a, indiretamente, subsidiar parte das exportações de produtos oriundos de outros Estados, sofrendo uma imposição discriminatória injusta e proibida pela Carta Federal. Finalmente, se deve ter presente o que prescreve a Constituição no art. 23, § 6º: "As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas, nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo disposto em lei complementar". É certo que o argumento de que a inércia dos Estados, no estabelecimento dos convênios, não deve prejudicar o particular. Todavia, a solução deixada ao

contribuinte não é suportar o ônus do tributo. A solução que se lhe oferecer é repetir de quem indevidamente recebeu. Resta acrescentar, por último, mas não menos importante, que esse entendimento tem por si a maioria do plenário do Supremo Tribunal Federal, consoante se vê do julgamento do RE nº 75 456-RS, em que foi relator o Ministro Aliomar Baleeiro. O voto deste, com o peso de sua autoridade, expressamente recomenda aos exportadores que se devem dirigir, para reembolso, aos Estados a cujos erários o imposto foi recolhido, aos quais cumpre repetir o indevido. Como conclusão, acolho a fundamentação dos acórdãos das egrégias Segunda Câmara Cível Especial e Quarta Câmara Cível, no sentido de que, se o tributo foi pago em outro Estado, o exportador deverá estornar o crédito fiscal e pleitear a devolução do tributo ao Estado que o recebeu. Nesse sentido é o meu voto.

Com respaldo no direito pretoriano ventilado, torna-se possível assentar algumas conclusões, tendentes a uma sistemática e vinculada interpretação do art. 24, § 5º, da Constituição Federal de 1967 e do art. 23, § 7º, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969: *a*) São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os *produtos industrilizados*, em geral destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar; *b*) A imunidade constitucional diz respeito ao produto industrializado e, desde que industrializado, trate-se de operações que destinem ao exterior semelhantes produtos; *c*) A circunstância de ser o produto industrializado e destinado à exportação não obsta a incidência do I.C.M., ainda que diferido, sobre a respectiva matéria-prima. Assim a imunidade não atinge a saída da matéria-prima do estabelecimento do produtor, em bruto, antes de sofrer qualquer processo de industrialização; *d*) Se o tributo indevido foi pago em outro Estado, o exportador deverá estornar o crédito fiscal e pleitear a devolução do produto ao Estado que o recebeu. Deve dirigir-se, para reembolso, aos Estados a cujos erários o imposto foi recolhido, aos quais cumpre repetir o indevido.

Por isso, sob o pálio da letra *a* do permissivo constitucional, os recurso extremos não merecem prosperar.

Há que considerar, contudo, que ainda existe certa perplexidade quanto à incidência do imposto sobre a circulação do produto depois de industrializado, mas nas operações anteriores à específica operação destinada à exportação.

Admite-se como pacífico que a imunidade não atinge a incidência do ICM na saída da matéria-prima do estabelecimento do produtor.

Entretanto, uma vez industrializado o produto, deverá a imunidade encobrir a operação de exportação compreendida de modo integrado, isto é, abrangente de todas as etapas de circulação da mercadoria após sua industrialização?

Pelo que se viu das decisões trazidas a lume no prejulgado aludido, prevalece o entendimento de que a imunidade não é integrada, mas cinge-se às operações que, diretamente, destinam os produtos industrializados ao exterior.

O aresto recorrido, por sua vez, determinou a restituição do imposto, incidente sobre operações anteriores, pago no Rio Grande do Sul.

O julgado, invocado como paradigma, da Segunda Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, que confirmou a sentença do Juiz da Primeira Vara da Fazenda, comprova, razoavelmente, a divergência. A cópia do acórdão encontra-se, autenticada, a fls. 188v e 198v e a cópia da sentença leva uma autenticação a fls. 184.

Pontes de Miranda observa que se ainda não se caracterizou a destinação, não há imunidade (*Comentários à Constituição de 1967*, tomo II, p. 499). E acrescenta: Se a operação não é para remessa ao exterior, mas para empresa que adquire para si a mercadoria, ou para vendê-la, mesmo que costume vender para o exterior, a destinação não se perfaz.

O Plenário do Augusto Pretório, em 4.9.1974, no RE nº 75 456, conheceu e proveu *in totum*, contra o voto do Ministro Aliomar Baleeiro, recurso semelhante, originário do Estado do Rio Grande do Sul.

Assinala a ementa: Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Imunidade das operações relativas à exportação de produtos industrializados. Extensão às operações anteriores somente quando comprovados os requisitos legais. Recurso conhecido e provido.

A extensão da imunidade às operações anteriores exige a comprovação da destinação do produto ao exterior, a existência de produto industrializado e a transação à empresa exclusivamente dedicada ao ramo da exportação.

No caso presente, informa a petição inicial que a notificação dos agentes fiscais do ICM foi procedida antes que a requerente alterasse seu estatuto social, restringindo seu objetivo exclusivamente à exportação de produtos industrializados. Esclarece a perícia que toda a madeira ora adquirida de terceiros e que, até 22 de março de 1969, a Madeireira Teruchkin operava, indistintamente, tanto no mercado interno como no mercado externo. Até essa data, todas as transferências ou aquisições de madeiras eram realizadas sem qualquer referência ao destino da mercadoria. Os estoques aqui formados destinavam-se, posteriormente, às vendas no mercado interno ou externo, sem que a empresa soubesse, de antemão, especificamente, o destino final (fls. 102-103, 95 e 129).

Admito, assim, o apelo derradeiro do Estado, com fundamento na letra *d*, e inadmito o interposto pela autora."

O recurso do Estado se processou regularmente, opinando a Procuradoria-Geral da República pelo conhecimento e provimento.

É o relatório.

VOTO

*O Sr. Ministro Rodrigues Alckmim* (Relator): Leio o parecer da Procuradoria-Geral da República, da lavra lo ilustre Procurador Dr. Miguel Frauzino Pereira:

"Reconhecendo o direito a crédito fiscal oriundo do I.C.M. pago no Estado em operação anterior à saída de produto industrializado para o exterior, assentou o acórdão recorrido:

"O Estado não tem razão, ao exigir, sistematicamente, o estorno de créditos fiscais, indiferentemente à consideração sobre a origem das mercadorias; por igual, razão não assiste à apelada, ao pretender a restituição de imposto pago, embora a imposição tenha resultado da computação de parcelas de créditos fiscais gerados pela aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação. É indiscutível que a apelada tem direito à devolução daquilo que pagou indevidamente, e ainda a compensar créditos fiscais, que se originaram da compra de madeira, feita neste Estado" (fls. 174).

Com o arrimo na letra *a* e *d* o Recorrente argüi ofensa ao art. 23, § 7º, da Constituição, negativa de vigência ao art. 1º, § 3º, I, Decreto-lei nº 406/1968, e divergência com julgalo do eg. Tribunal de S. Paulo.

A matéria tem precedentes no julgamento dos RE 75 456, Sessão Plenária de 4.9.1974 (*D.J.* de 13.12.1974, p. 9 352), RE nº 77 868, Sessão Plenária de ...

22.8.1974 (*D.J.* de 6.12.1974, p. 9 186) e RE nº 79 448, Segunda Turma em 9.12.1974 (*D.J.* de 21.2.1975, p. 942), todos originários do mesmo Estado.

O art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, veda a exigência do estorno do imposto quanto às matérias primas de origem animal ou vegetal que não ultrapassem 50% do valor do produto resultante de sua industrialização. No caso, não houve prova desses requisitos legais. Também não se comprovou que todos os produtos da Recorrida se destinassem ao exterior, como bem reconheceu o despacho vestibular:

"6. No caso presente, informa a petição inicial que a notificação dos agentes fiscais do ICM foi procedida antes que a requerente alterasse seu estatuto social, restringindo seu objetivo exclusivamente à exportação de produtos industrializados. Esclarece a perícia que toda a madeira era adquirida de terceiros e que, até 22 de março de 1969, a Madeireira Teruchkin operava, indistintamente, tanto no mercado interno como no mercado externo. Até essa data, todas as transferências ou aquisições de madeiras eram realizadas sem qualquer referência ao destino da mercadoria. Os estoques aqui formados destinavam-se, posteriormente, às vendas no mercado interno ou externo, sem que a empresa soubesse, de antemão, especificamente, o destino final (fls. 102-103, 95, e 129)" (fls. 214-215).

Assim, de acordo com os precedentes invocados, opinamos seja conhecido e provido o recurso."

Nos termos do parecer e acorde com os precedentes invocados, conheço do presente recurso e lhe dou provimento para repetir a demanda, invertidos os ônus da sucumbência.

EXTRATO DA ATA

RE nº 83 661 — RS — Rel., Ministro Rodrigues Alckmim. Recte., Estado do Rio Grande do Sul (Adv., Nelson Monteiro Filho). Recda., Madeireira Teruchkin S.A. — Esportadora (Adv., João Alberto Schenkel Filho).

Decisão: Conhecido e provido, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmim e Cunha Peixoto. 1º Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.