IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — PRODUTO INDUSTRIALIZADO

— Interpretação do art. 24 da Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

— Idem, do Decreto-lei nº 406, de 1968.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Curtume Pinheiros S.A. *versus* Estado do Rio Grande do Sul
Recurso extraordinário nº 79 788 — Relator: Sr. Ministro ANTONIO NEDER

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos de recurso extraordinário nº 79 788, do Estado do Rio Grande do Sul, em que é recorrente Curtume Pinheiros S.A. e recorrido o referido Estado, decide o Supremo Tribunal Federal, por sua Primeira Turma, unani-

memente, não conhecer do recurso, de acordo com as notas juntas.

Brasília, 16 de novembro de 1976. — *Eloy da Rocha*, Presidente. — *Antonio Neder*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Antonio Neder (Relator): 1. A decisão pela qual o nobre Desembargador Pedro Soares Muñoz, do eg. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, admitiu o presente recurso extraordinário, expõe a controvérsia nestes termos (fls. 229 a 241):

Vistos, etc.

1. Curtume Pinheiros S.A., empresa com sede na cidade de São Leopoldo, impetrou mandado de segurança contra a Fazenla Pública Estadual, representada pelo Sr. Exator Estadual de São Leopoldo, em virtude deste exigir-lhe o pagamento da quantia de Cr$ 169 429,04, a título de imposto sobre circulação de mercadorias, além de acréscimos de lei, em decorrência de decisão do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. O Juiz de Direito da 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública, da comarca de Porto Alegre, perante quem tramitou a ação, julgou-a improcedente, negando a segurança pleiteada (fls. 101-106). Tendo a impetrante agravado de petição, a Segunda Câmara Cível Especial, em decisão unânime, negou provimento ao recurso, em acórdão encimado pela seguinte ementa: "ICM. Couros curtidos exportados. Estorno dos créditos fiscais referentes ao imposto pago pela matéria-prima. Exigibilidade. O estorno resulta da sistemática do ICM e por isso sua dispensa é que carece de embasamento legal, como um favor a mais. A.C. nº 35, art. 7º, §§ 4º e 5º, C.F. de 1967, art. 24, § 5º, e E.C. nº 1/1969, art. 23, § 7º. A atual política econômica do Governo Federal se orienta no sentido de incrementar exportação de mão-de-obra e tecnologia nacionais, ao invés de incentivar apenas a saída de matérias-primas. Esse o sentido do art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, permitindo o estorno do crédito fiscal quando a matéria-prima representa mais de 50% do produto industrializado exportado e o proibindo, quando representa menos que aquele percentual. Segurança denegada e recurso improvido (fls. 146).

Inconformada, Curtume Pinheiros S.A. interpõe recurso extraordinário. Alega estar amparada nas letras *a*, *c* e *d*, do inciso III, do art. 119, da Constituição da República, porque: *a*) o acórdão recorrido teria contrariado o disposto no § 5º, do art. 24, da Constituição do Brasil (1967), assim como o § 7º, do art. 23, da Constituição da República (1969); *b*) o aresto atacado teria negado vigência ao inciso VI, do art. 97, da Lei nº 5 172, de 20.10.1966 (Código Tributário Nacional); *c*) o decisório hostilizado teria julgado válido ato do governo local, contestado em face de lei federal, no caso o § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968; *d*) o julgado recorrido teria dado à lei federal interpretação divergente da interpretação perfilhada pelo Supremo Tribunal Federal (*R.T.J.*, 61/440) e pelo Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (*R.T.*, 423/185). O Estado do Rio Grande do Sul ofereceu impugnação.

2. Diz a Constituição da República, no art. 23: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (...) § 7º — O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as ope-

rações que destinem ao Exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar."

O signatário deste, quando membro da Terceira Câmara Cível, no julgamento do agravo de petição nº 12 178, teve oportunidade de sustentar: "O Estado do Rio Grande do Sul, que poderia cobrar o ICM pela saída da matéria-prima do estabelecimento do produtor para a fábrica da impetrante, preferiu editar norma legal (art. 7º, IV, do Decreto nº 18 389, de 20 de janeiro de 1967), diferindo a incidência do mencionado tributo para a etapa posterior, mas como esta consistiu na exportação, para o exterior, do produto industrializado, não há ICM a pagar, em face da imunidade estabelecida no art. 24, § 5º, da Constituição de 1967. Com o diferimento da incidência do ICM, o Estado Estado incorporou-se à política de exportação agressiva da União, que, para facilitar a exportação, exonerou de tributos muitas mercadorias destinadas ao mercado externo. O diferimento da incidência do ICM para a etapa posterior se subsume na imunidade constitucional ante o fato da exportação para o exterior do produto industrializado. Tal diferimento da incidência só justificaria a ulterior exigência do tributo no caso em que se tratasse de saída para fim diverso da exportação. A imunidade é de natureza objetiva e absoluta; recai na operação de exportação do produto industrializado, considerada esta como fato integrado, compreendendo as operações anteriores (*R.T.J.R.G.S.*, vol. 23, p. 175/176)." Essa decisão fundamentava-se, inclusive, em alentado voto do Ministro Aliomar Baleeiro, proferido no julgamento do Ag. nº 45 476, a 22 de abril de 1969 (*R.T.J.*, 50/29). Mas existe diferença porque a situação de fato, apreciada no acórdão recorrido, e a que vem referida no julgado do Supremo Tribunal Federal, que serviu para fundamento da passagem citada, está em que, no caso julgado no Excelso Pretório, pretendia-se, tributar produto já industrializado, enquanto que aqui se pretende tributar matéria-prima de origem animal, não industrializada, com a particularidade de que o imposto sobre circulação de mercadorias fora creditado e agora a recorrida pretende estorná-la por indevido.

A matéria tornou-se controvertida no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, desde que as Câmaras Cíveis Reunidas, no julgamento do Recurso de Revista nº 16 425, em que figurava como recorrente o Estado do Rio Grande do Sul e como recorrida a Piretro do Brasil Ltda., mudando a orientação que a maioria até então esposava, decidiram: "I.C.M. Incidência do imposto sobre a 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 de exportação, pois a matéria-prima deve observar o percentual estabelecido. O texto constitucional não exclui possa ser cobrado o tributo sobre a matéria-prima, e pois imune à tributação é o produto exportado." Nos autos desse feito processa-se recurso extraordinário interposto pela contribuinte, como se vê, trata-se de matéria fiscal de evidente relevo.

Cumpre ponderar que o Ministro Rodrigues Alckmim, ao negar provimento e mandar arquivar agravo de instrumento interposto de despacho do meu antecessor nesta Presidência, que não admitiu 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 Constituipão estabelecido, com meridiana clareza, que o imposto não in-

cidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, dispensável se mostra maior esforço interpretativo para chegar-se à conclusão de que a circulação da matéria-prima não se incluirá entre tais operações, com as 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 de extensão legal da imunidade, como um *plus* a favor do contribuinte (Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, e Legislação 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 deferida. Como na hipótese só se favoreçam as operações objetivamente destinadas à exportação do produto acabado em si, irrecusável se mostra o recolhimento, desde logo, do imposto correspondente à circulação da matéria-prima, conforme acertadamente decidiu a respeitável instância recorrida". Não há, portanto, na exigência de pagamento do I.C.M. devido pelo produtor da matéria-prima e de recolhimento diferido para outra oportunidade (matéria-prima cujo valor não se demonstrou inferior a 50% do valor do produto industrializado), qualquer ofensa a texto constitucional. O invocado texto da Constituição não exclui possa ser cobrado o tributo sobre a casca de acácia (matéria-prima), pois imune à tributação é o produto exportável (tanino). E a este, ou às operações que o destinem ao exterior, não se refere o tributo exigível (*Diário da Justiça* de 28.2.1973, p. 1 025/1 026)."

Tenha-se presente, ainda, que a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, no julgamento do RE nº 72 856, a 17.11.1972, implicitamente acolheu a tese do acórdão atacado. Diz a ementa: "I.C.M. Não incidência na saída, para o exterior, de linter de algodão, considerado produto industrializado à luz da legislação estadual. Utilização do crédito fiscal relativo ao tributo pago nas operações anteriores; se a própria legislação estadual a permite, e dispensa o estorno quando poderia exigi-lo, não ofende a Constituição a decisão que assegura ao contribuinte o direito ao crédito. Recurso extraordinário não conhecido." Diz o voto vencedor do Ministro Xavier de Albuquerque: "Minha opinião, a respeito dessa segunda questão, já a declinei em julgamentos anteriores. Entendo que a não incidência do I.C.M. nas operações que destinem ao exterior produto industrializados, 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, § 3g, do Decreto-lei nº 406/1968) proíbe a exigên-

cia 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% do dito valor. 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. Sendo esse o caso do Estado de São Paulo, não tem de que se queixar (*R.T.J.*, 65/165-166)."

Assim posto o problema, admito, em princípio, que o aresto recorrido tenha contrariado o § 7º, do art. 23, da Constituição da República.

3. Diz o Código Tributário Nacional: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades." O Decreto-lei nº 406, de .... 31.12.1968, por sua vez, prescreve: "Art. 3º — O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado (...) § 3º — Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I, e o § 4º, inciso III, do art. 1º. O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição da lei estadual em contrário, às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização."

Discute-se, quanto a este ponto, se a matéria poderia ser regulada por simples decreto ou se dependia de lei.

O aresto recorrido enfrentou o problema e decidiu com acerto, *verbis*: "Também carece de substância jurídica sua tese de que a matéria deveria ser tratada através de lei, ao invés de por decreto. Responde convicentemente a autoridade coatora a esse item, quando escreve, em suas informações de fls: "Ocorre que o estorno do crédito fiscal, quando a saída correspondente estiver ao abrigo de benefício que afaste o surgimento de débito do imposto, decorre da sistemática do ICM. A garantia do não estorno é, pois, sempre *um plus*, enquadrando-se também como um benefício ou favor fiscal, este sim como quebra da sistemática, somente surgindo quando expressamente previsto na legislação tributária" (fls. 68). De outra parte, a impetrante, no afã de demonstrar a procedência de sua tese, inverte as posições e assenta seu raciocínio em premissa inexata, quando assevera que só mediante lei poderia o Estado exigir o estorno questionado. Ora, o certo é o contrário, como se depreende claramente do art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406, *verbis*: "Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização como matéria-prima ou material secundário na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, I, e o § 4º, III, do art. 1º. Nessa primeira parte do dispositivo, portanto, está dito: *Não se exigirá o estorno*... Significa, pois, que o crédito subsistirá para que o contribuinte se utilize dele, fazendo a competente compensação em operações em pagamentos futuros. Mas, na segunda parte do mesmo dispositivo, está preceituado o seguinte: O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição de legislação estadual em contrário (que existe no Estado de S. Paulo), às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem individualmente mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização. Ora, preceituando essa segunda parte que *o disposto neste parágrafo não se aplica*, significa, evidentemente, que o estorno se exigirá, a menos que

a lei estadual disponha negativamente, acrescendo mais um favor fiscal em benefício do exportador. Portanto, a impetrante é que deveria provar que lei deste Estado vedava o estorno exigido pelo fisco local. Ao invés disso, e invertendo as posições, como se disse, pretende ela que o Estado prove que havia lei que autorizava o estorno, quando este, como se observou, é da sistemática do tributo e só sua dispensa é que exigiria lei expressa (fls. 152-153)."

Quanto a esse aspecto, não há como ver negativa de vigência de lei federal, especialmente dos dispositivos referidos como tendo sido vulnerados.

4. Outro ponto controvertido é o que diz respeito à expressão *valor do produto*, constante do § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968. Diz a postulante, a fls 176: "O fulcro da questão reside no fato de a Recorrente não se conformar com o critério jurídico adotado pelo fisco, que para calcular o aludido percentual, ao invés de tomar por base o valor do produto industrializado, determinado pelo Decreto-lei nº 406, de 1968, no § 3º do seu art. 3º, apegou-se estranhamente ao *custo industrial* do couro exportado, conforme aliás está claramente demonstrado na decisão administrativa anexa aos autos (fls. 122), que provocou o ingresso da Recorrente em juízo."

O acórdão recorrido havia dito, a fls. 159: "Finalmente, o argumento de que o cálculo do percentual da matéria-prima deveria basear-se no valor venal do produto e não no seu custo industrial se apresenta inteiramente prejudicado porque a própria impetrante deixou de apresentar elementos que permitissem a realização daquele cálculo, abstendo-se até mesmo de juntar a notificação fiscal de que resultara a imposição contra a qual se dirigia a impetração."

Realmente, tenho que a questão não é irrelevante porque, conforme o que se entender constitua, juridicamente, o *valor do produto*, tal será a repercussão maior ou menor do tributo acaso devido, tributo que, como entendeu o julgado, no caso em exame, é exigível pelo Estado à recorrente.

No que tange a este ponto, tenho que a interpretação correta é a que adotou a Primeira Câmara Cível Especial no julgamento do Agravo de Petição nº 17 651, *in verbis*: "Por *valor do produto* deve entender-se seu *valor venal*, o valor de saída do produto industrializado, e não o seu *custo industrial*". Entre duas exegeses possíveis a uma norma tributária, impede ao intérprete adotar a que melhor consoa com os objetivos básicos da política financeira nacional, tal como se traduz em numerosos provimentos administrativos e legislativos conducentes à diversificação das exportações brasileiras, buscando livrar o País de uma pauta de exportações baseada no predomínio de produtos primários (*R.T.J.R.G.S.*, 38/198)."

Dessa forma, tenho que o acórdão recorrido negou vigência ao § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, pelo que admito o recurso extraordinário com base no permissivo da letra *a*.

5. A invocação da letra *c*, do inciso III, do art. 119, da Constituição da República, fica prejudicada, primeiro, porque não se apontou qualquer ato legislativo do governo local que tenha sido contestado em face da Constituição ou de Lei Federal, segundo, porque a simples alegação de que a exigência fiscal, contra a qual se postula a segurança, contraria a Carta Magna ou a Lei Federal submete-se ao permissivo da letra *a* e não ao da letra *c*, que não precisa ser invocada.

6. Sustenta-se que teria havido conflito pretoriano.

A 17 de dezembro de 1970, no julgamento do recurso *ex officio* nº 151 277, a Segunda Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo decidiu o seguinte: "A isenção do ICM para produtos industrializados destinados à exportação, em regra, não pode ser extensiva às operações precedentes, à industrialização, abrangendo a matéria-prima tributável. Todavia, no caso de exportação de *linters* de algodão (produto industrializado) a isenção é global, porque o produto primário tributável (caroço de algodão) goza do mesmo favor fiscal quando destinado também à exportação (Decreto estadual nº 51 344, de 1969) (*R.T.*, 423/185)." Como se vê, no caso fêz-se aplicação de lei estadual. A relação jurídica é diferente e não se configura o dissídio.

Todavia, demonstra-se a discrepância pelo acórdão prolatado a 8 de julho de 1970, no julgamento do Agravo de Petição nº 14 186, pela Quarta Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, de que se encontra cópia a fls. 56-59. Realmente, aqui foi reconhecida a imunidade inclusive sobre a entrada de matéria-prima, operação anterior à saída do produto industrializado.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em julgado unânime, decidiu o que se resume na seguinte ementa: "I.C.M. Venda de madeira para firma exportadora na vigência da Constituição de 1967. Legalidade da cobrança, porque a imunidade não atinge as operações intermediárias. "Esse aresto foi reformado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em acórdão de 1.4.1971, no julgamento do RE nº 71 092, sendo relator o Ministro Thompson Flores. Diz a ementa: "I.C.M. Produtos industrializados destinados ao exterior. Como tal se considera a madeira serrada. II. Ainda que entregue pelo produtor à exportadora, que cinge seus negócios à exportação, não incide a tributação. III. Aplicação do art. 24, § 5º, da Constituição de 1967, art. 7º, § 2º, I, do Ato Complementar nº 25, de 1967, e art. 5º, § 1º, do Decreto nº 406/1968. Precedentes. Recurso conhecido e provido (*R.T.J.*, 61/441)." Evidencia-se, assim, e mais uma vez, a controvérsia jurisprudencial.

7. Em face do exposto, admito o recurso extraordinário pelos permissivos das letras *a* e *d*.

Vista às partes pelos prazos e para os fins de lei.

Publique-se e intimem-se."

As partes deduziram estas razões:... (lê).

3. A il. Procuradoria-Geral da República opinou sobre o caso adotando este parecer do nobre Procurador José Alves de Lima (fls. 263 a 266):

"1. Insurge-se o Recorrente contra o v. acórdão do Tribunal *a quo*, fls. 146-160, que, confirmando decisão de primeiro grau, denegatória de segurança, não lhe reconheceu o direito à fruição de crédito do I.C.M., relativo à aquisição de matéria-prima (couro verde) que se transformou em produto industrializado destinado à exportação.

O v. acórdão está, assim, ementado (fls. 146):

"ICM. Couros curtidos exportados. Estorno dos créditos fiscais referentes ao imposto pago pela matéria-prima. Exigibilidade. O estorno resulta da sistemática do ICM e por isso sua dispensa é que careco de embasamento legal, como um favor a mais. Ato Complementar nº 35, art. 7º, §§ 4º e 5º. Constituição Federal de 1967, art. 24, § 5º, e Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 23, § 7º. A atual política econômica do Governo Federal se orienta no sentido de incrementar exportação de mão-de-obra e tecnologia nacionais, ao invés de incentivar apenas a saída de matérias-primas. Esse o sentido do art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968,

permitindo o estorno do crédito fiscal quando a matéria-prima representa mais de 50% do produto industrializado exportado e o proibindo, quando representa menos que aquele percentual. Segurança denegada e recurso improvido."

2. Foi o Recurso Extraordinário interposto com apoio nas alíneas *a*, *c* e *d* da permissão constitucional, sob alegação de ofensa ao art. 23, § 7º, da Lei Magna, e negativa de vigência ao art. 97, VI, do Código Tributário Nacional por ter julgado válido ato de governo local, contestado em face do Decreto-lei nº 406/1968 (art. 3º, § 3º) e divergência pretoriana (Tribunal de Alçada Civil, de São Paulo. Agravo de Petição nº 141 180; e eg. Supremo Tribunal Federal: RE nº 71 092).

3. A imunidade à Incidência do I.C.M. (C.F., art. 23, § 7º) abrange tão-somente as operações de exportação de produtos industrializados e não a circulação da matéria-prima, na fase anterior à sua transformação em produto acabado. Na hipótese presente, imune à incidência é a operação que destine couro curtido ao exterior. A circulação da matéria-prima, couro verde, que venha a se transformar no produto industrializado, não está ao abrigo da imunidade.

O benefício constitucional deve ser aplicado literalmente, sem ampliação do conceito de produto industrializado como abrangente também do produto primário.

Sujeita a matéria-prima à incidência do I.C.M., impõe-se, segundo o art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968 e art. 10, § 1º, inciso I, da Lei Estadual nº 5 373/1966, o recolhimento do imposto, cujo recolhimento fora diferido para etapa posterior à circulação. A exigência do estorno de crédito fiscal, oriundo de operação a que se seguiu outra imune, não representa tributação parcial ou restrição ao princípio da imunidade de que fruem os produtos industrializados com destino à exportação. Assim, ao contrário do que sustenta o Recorrente, a v. decisão bem aplicou o art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968.

A não obrigatoriedade do estorno é uma vantagem a mais a favor do contribuinte industrial exportador, quando a matéria-prima, animal ou vegetal, representa mais de 50% do produto industrializado. E por se tratar de um benefício a mais, exclusão de crédito tributário, só a lei o poderá estabelecer (CTN, art. 97, VI; Decreto-lei nº 406/1968, art. 3º, § 3º, segunda parte), que inexiste no Estado Recorrido.

4. Também não assiste razão ao Recorrente quando sustenta ter o v. acórdão julgado válido o ato de governo local, contestado em face do art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/1968 (conceito de valor de produto resultante da industrialização da matéria-prima). A decisão recorrida não enfrentou o problema. Decidir se o valor da matéria-prima é superior ou inferior a 50% do valor do produto industrializado é matéria estritamente de fato, a que são alheios o mandado de segurança e o Recurso Extremo.

5. Não se configura, outrossim, o dissídio pretoriano. O v. acórdão do ilustre Tribunal de Alçada Civil, de São Paulo, proferido no Agravo de Petição nº 141 186, trazido a confronto, pressupõe relação jurídica diferente. A legislação desse Estado dispensa o estorno, segundo esclarece a ementa do RE nº 74 500 (fls. 79-88), quando se deu a decisão final do objeto do Agravo.

Também não comprova o dissídio o acórdão prolatado no RE nº 71 092, por falta de identidade das circunstâncias fáticas. Nesse Apelo situava-se a controvérsia a respeito da incidência do I.C.M. sobre a madeira serrada (produto industrializado) entregue pelo produtor ao ex-

portador. E a hipótese presente refere-se à incidência do referido tributo sobre matéria-prima (couro verde) que venha a ser transformada em produto industrializado (couro curtido), destinado à exportação.

6. Opinamos pelo não conhecimento do Recurso, mas, se conhecido pelo seu não provimento."

4. É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Antonio Neder (Relator): 1. O primeiro fundamento do recurso é o de que a incidência do ICM como prevê a segunda parte do § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, contraria o princípio de imunidade que a Constituição exprime no seu art. 23, § 7º.

Noutras palavras, a Recorrente sustenta que a não-incidência no caso abrange os atos do processo industrializador, e não apenas as operações que destinem ao exterior o produto já industrializado.

Sucede que a referida norma constitucional imunizante não tem o sentido que lhe atribui a sociedade que interpõe o presente recurso, pois a mencionada regra pressupõe claramente: *a*) operações que destinem ao exterior; *b*) produtos industrializados; *c*) ou outros que a lei relacionar.

O produto a que se refere a Recorrente nestes autos é *couro curtido* ou *industrializado*; portanto, a não-incidência alcança, em princípio e na sua objetividade, o conjunto das operações que destinem o *couro curtido* ao *exterior*, e não aqueloutras que formam o processo de sua industrialização, isto é, *não abrange as operações pertinentes ao curso da matéria-prima que há de compor a industrialização.*

Julgando nestes termos o pormenor, o acórdão recorrido não contrariou o art. 23, § 7º, da Constituição, como pretende a Impugnante, que não quer ler no texto dessa norma a locução *produtos industrializados.*

2. O segundo fundamento do recurso é o de que o julgado local ofende o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, e também, o § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, porque, no entender da Recorrente, necessário se faz uma norma legal do Estado-membro para se afastar o estorno previsto naquela segunda regra.

Não é difícil demonstrar a sem-razão da Impugnante.

Com efeito, está escrito claramente na primeira parte do citado § 3º que não será exigido estorno do ICM que incidir na matéria-prima utilizada na fabricação e na embalagem do produto destinado à exportação, e porque a sobredita regra é *sistematizadora* do ICM, ou inerente à sua estrutura, como prevê a Constituição no seu art. 18, § 1º, ela é a norma reclamada pela Recorrente; dispensável, pois, uma outra regra estadual sobre o assunto.

Lei local se faz necessária, isto sim, para que o Estado estabeleça o imposto na matéria-prima de origem animal ou vegetal que represente só por si, mais de cinqüenta por cento (50%) do valor que tenha o produto resultante de sua industrialização; mas essa lei, pelo que se lê nas informações (fls. 68), existe no Rio Grande do Sul (Lei estadual nº 5 373/1966).

Vê-se que, no ponto, a tese da Recorrente não é aceitável, e que, ao rejeitá-la, o acórdão impugnado não vulnerou o direito federal (CTN, art. 97, VI e Decreto-lei nº 406/1968, art. 3º, § 3º).

3. No terceiro fundamento do recurso, a Impugnante sustenta que o § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, está revogado pelo art. 23, § 7º, da Constituição, norma esta que, no seu entendimen-

to, dispõe sobre a não-incidência do ICM em *todas* as operações do processo industrializador.

Trata-se de repetição do que foi alegado no primeiro fundamento acima rejeitado.

Repita-se, pois, que o § 7º, do art. 23, da Carta Política, pressupõe, para a não-incidência, que o produto já se encontre *industrializado;* portanto, a imunidade abrange, em sua objetividade, como ressaltado acima, o conjunto das operações *posteriores à industrialização e necessárias ao destinar, para o exterior, o referido produto.*

Recusando, como fez, o terceiro argumento da Impugnante, o acórdão agora discutido não ofendeu o direito federal.

4. O quarto fundamento do recurso, considerado importante pela Recorrente, condensou-o com exatidão o nobre Desembargador Muñoz da Rocha nestes termos (fls. 238 a 239):

"Outro ponto controvertido é o que diz respeito à expressão *valor do produto,* constante do § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968. Diz a postulante, a fls. 176: "O fulcro da questão reside no fato de a Recorrente não se conformar com o critério jurídico adotado pelo fisco, que para calcular o aludido percentual, ao invés de tomar por base o valor do produto industrializado, determinado pelo Decreto-lei nº 406/1968, no § 3º do seu art. 3º, apegou-se estranhamente ao *custo industrial* do couro exportado, conforme aliás está claramente demonstrado na decisão administrativa anexa aos autos (fls. 122), que provocou o ingresso da Recorrente em juízo."

O acórdão recorrido havia dito, a fls. 159: "Finalmente, o argumento de que o cálculo do percentual da matéria-prima deveria basear-se no valor venal do produto e não no seu custo industrial se apresenta inteiramente prejudicado porque a própria impetrante deixou de apresentar elementos que permitissem a realização daquele cálculo, abstendo-se até mesmo de juntar a notificação fiscal de que resultara a imposição contra a qual se dirigia a impetração."

Realmente, tenho que a questão não é irrelevante porque, conforme o que se entender constitua, juridicamente, o *valor do produto,* tal será a repercussão maior ou menor do tributo acaso devido, tributo que como entender o julgado, no caso em exame, é exigível pelo Estado à recorrente."

Vê-se da transcrição que o Tribunal *a quo* não julgou a matéria referente *a diferença entre o valor venal e o valor industrial do produto* (Decreto-lei nº 406/1968, art. 3º, § 3º), e o fez por não haver prova que a demonstre.

Ao contrário, expressando o acórdão recorrido que tal questão ficou *prejudicada* por faltarem os documentos necessários à demonstração de seus pré-requisitos, decidiu que se trata de matéria *não provada.*

A própria Recorrente o diz, *verbis* (fls. 175):

O respeitável decisório recorrido deixou, nessa parte, de examinar o tema, alegando suposta falta de objeto do mandado de segurança.

E acrescenta (fls. 176):

"O fulcro da questão reside no fato de a Recorrente não se conformar com o critério jurídico adotado pelo fisco, que para calcular o aludido percentual, ao invés de tomar por base o valor do produto industrializado, determinado pelo Decreto-lei nº 406/1968, no § 3º do seu art. 3º, apegou-se estranhamente ao *custo industrial* do couro exportado, conforme aliás está claramente, demonstrado na decisão administrativa anexa aos autos (fls. 122), que provocou o ingresso da Recorrente em juízo."

Ora, se o julgado local *não questionou decisoriamente a matéria,* devia, é claro, a Recorrente propô-la mediante embargos declaratórios (*Súmula, verbetes* 282 *e* 356).

O acórdão sul-rio-grandense *não ventilou* a matéria do *critério jurídico* para se calcular o percentual fixado no § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/1968; a Recorrente não tem como impugná-lo quanto ao assunto, pois é certo que o direito federal não sofreu qualquer ofensa no ponto, isto pela simples razão de não haver sido questionado.

5. Quanto à divergência pretoriana, sustenta, na fls. 157, a Recorrente, que o acórdão impugnado está em divergência com o que foi proferido pelo Tribunal de Alçada Civil de São Paulo no Agravo de Petição nº 141 186, copiado nas fls. 56 a 59, e com o que o Supremo Tribunal prolatou no RE nº 71 092, publicado na *R.T.J.*, vol. 61, p. 440 a 443.

O primeiro, como se lê na cópia das fls. 56 a 59 e na *Revista dos Tribunais,* vol. 416, p. 223 e 224, não versou a matéria na consideração do direito federal com que foi julgado o caso destes autos.

Basta salientar que o texto desse acórdão havido como paradigma de confronto não contém nenhuma referência a qualquer das normas federais questionadas pelo julgado recorrido.

Ao que parece, referido acórdão-padrão foi editado na vigência do art. 24, § 5º, da Constituição de 1967, norma diferente do art. 23, § 7º, da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, à luz da qual foi discutido e julgado o caso destes autos.

Portanto, são incomparáveis os dois arestos.

Sobredito paradigma não questionou o § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406/1968, exatamente a norma federal mais discutida pelo acórdão impugnado; e se concentrou no direito paulista (art. 4º da Lei estadual nº 9 590, de 1966), que, só por si, não pode ser objeto de recurso extraordinário (*Súmula,* verbete 280).

O segundo acórdão apresentado como paradigma de comparação, qual seja o do RE nº 71 092, publicado na *R.T.J.*, 61/441-443, cuidou de assunto diferente.

Com efeito, por esse aresto a eg. Segunda Turma julgou que a *madeira serrada* saiu, assim, com essa forma, do estabelecimento que a *industrializou,* para o do *exportador,* e, por isso, porque a circulação no caso não passou de uma etapa do processo de exportação, por essa causa concluiu o acórdão-padrão pela imunidade ao ICM.

É diferente da espécie analisada nestes autos, pois aqui se trata de *couro verde,* ou matéria-prima, que saiu do estabelecimento do *produtor* para o do *industrial* que o *curtiu* e o *exportou.*

6. Do exposto, concluo pelo não-conhecimento do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 79 788 — RS — Rel., Ministro Antonio Neder. Recte., Curtume Pinheiros S.A. (Adv., Claudio Otávio Xavier e outros). Recdo., Estado do Rio Grande do Sul (Adv., José Maria Rosa Tesheiner).

Decisão: Não conhecido, unânime. Falou, pelo Recte., o Doutor Cláudio Otávio Xavier.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmim e Cunha Peixoto. 3º Subprocurador-Geral da República, o Dr. Antônio Torreão Braz.