IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE — ESTORNO DE CRÉDITO

— Lei estadual que preceitua a obrigatoriedade do estorno de crédito é inconstitucional por ofender o princípio da não-cumulatividade do tributo.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Procurador-Geral da República *versus* Governador e Assembléia Legislativa do Estado de Goiás
Representação nº 1.157 — Relator: Sr. Ministro RAFAEL MAYER

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, em conformidade com a ata de julgamentos e notas taquigráficas, à unanimidade, em julgar procedente a Representação e declarar a inconstitucionalidade do art. 66 do Código Tributário do Estado de Goiás.

Brasília, 14 de setembro de 1983. *Cordeiro Guerra*, Presidente. *Rafael Mayer*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Rafael Mayer: O Exmo. Sr. Procurador-Geral da República, em atendimento à solicitação que lhe foi endereçada por Casas Sendas Comércio e Indústria S. A., intenta ação direta visando a declaração de inconstitucionalidade do art. 66 do Código Tributário do Estado de Goiás (Lei nº 7.730, de 30 de outubro de 1973), que torna obrigatório o estorno do crédito do imposto excedente ao que resultar de aplicação das alíquotas interna e interestadual sobre o valor médio das mercadorias procedentes daquele ou de outro estado.

Assim diz o dispositivo legal posto em causa:

"Art. 66. Será também obrigatório o estorno do crédito do imposto excedente ao que resultar de aplicação das alíquotas interna e interestadual sobre o valor médio da aquisição das mercadorias procedentes deste e de outro estado, respectivamente, e inventariados no encerramento do ano civil ou do exercício financeiro."

A razão em que assenta a impugnação é a de que o preceito em foco contraria o princípio da não-cumulatividade do ICM e desrespeita o limite máximo da alíquota

que é fixada pelo Senado Federal, pondo-se, portanto, em contraste com o disposto no art. 23, item II, e no § 5º do mesmo artigo da Constituição Federal.

No expediente encaminhado pela empresa interessada, cujos fundamentos são endossados pela propositura oficial, vem assegurado ser "indiscutível que o perdimento dessa parcela de ICM implica cumulatividade tributária, como majoração da alíquota", e para ilustrar a questão, apresenta o seguinte *exemplo prático:*

"Tomemos um caso em que os produtos tenham sido adquiridos em Goiás pelo preço de Cr$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros), a título global. Aplicada a alíquota de 16%, resultará um ICM de Cr$ 160.000,00 (cento e sessenta mil cruzeiros) que se constituirá em crédito tributário utilizável nas operações futuras para a saída da mercadoria.

Os mesmos produtos são remetidos para o Rio de Janeiro, caso concreto da peticionária, pelo valor global de Cr$ 1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil cruzeiros), sob a alíquota fixada pelo Senado Federal, na ordem de 11%, gerando um ICM, nesta operação, de Cr$ 132.000,00 (cento e trinta e dois mil cruzeiros) e um saldo residual de Cr$ 28.000,00 (vinte e oito mil cruzeiros) em Goiás (160.000,00 − 132.000,00 = 28.000,00).

Em lá chegando, tais produtos são vendidos por Cr$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil cruzeiros) e, de conseqüência, com a aplicação da alíquota de 16%, em razão de se tratar de comércio interno no próprio Estado. Nesta nova operação gera-se um ICM de Cr$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil cruzeiros), que sofrerá o abatimento do crédito de Cr$ 132.000,00 (cento e trinta e dois mil cruzeiros), que resultou da operação de transferência à alíquota de 11%.

Assim, a contribuinte, que na operação de compra efetuou um recolhimento de ICM na importância de Cr$ 160.000,00 (cento e sessenta mil cruzeiros), terá ainda que recolher mais a importância de Cr$ 108.000,00 (cento e oito mil cruzeiros) — (240.000,00 − 132.000,00 = 108.000,00), que, somados ao imposto anteriormente recolhido, farão um montante de Cr$ 268.000,00 (duzentos e sessenta e oito mil cruzeiros), que em verdade representam 17,866% do preço final da mesma mercadoria e não apenas os 16% como era de se esperar.

Observe-se que o acréscimo tributário é constituído exatamente por aqueles ..... Cr$ 28.000,00 (vinte e oito mil cruzeiros) que sobraram de crédito quando da remessa dos produtos para a loja do Rio de Janeiro e que aqui, de forma inconstitucional, está-se exigindo, por força do texto legal ar güido, sejam estornados.

Por simples operação aritmética, constata-se que o ICM incidente sobre ..... Cr$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil cruzeiros), valor final da operação exemplificada, sob a alíquota genérica de 16%, é exatamente Cr$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil cruzeiros).

Na demonstração supra, pelos mesmos Cr$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil cruzeiros) foram recolhidos ..... Cr$ 268.000,00 (duzentos e sessenta e oito mil cruzeiros), que constituem 17,866% do valor de cálculo.

Isento de qualquer dúvida que a tributação foi elevada em Cr$ 28.000,00 (vinte e oito mil cruzeiros), que constituem o percentual de 1,866%, conforme demonstrado em linhas pretéritas, calculado sobre o valor final da operação que foi de ..... Cr$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil cruzeiros), conforme exemplo ilustrativo.

Pela demonstração, é insofismável que a injustiça somente será sanada se se permitir à postulante a utilização do crédito que a diferença de alíquota lhe deixou na filial de Goiânia, já que a norma constitucional não permite a cumulatividade do ICM e a ampliação da alíquota máxima é uma das formas de se cumular o tributo.

Entretanto, o art. 66 da Lei nº 7.730/73 — CTE de Goiás — determina que se proceda ao estorno do ICM em tal situação, impedindo o aproveitamento do crédito e, conseqüentemente, contrariando a Constituição da República, que estabelece a não-cumulatividade do tributo em referência.

Assim, por essa engenhosa operação tributária, recomendada pelo CTE de Goiás, via de seu art. 66, estão sendo quebrados os princípios da não-cumulatividade e do aproveitamento do imposto anterior, mesmo que recolhido em outro estado, porque a postulante pagará novo ICM no estado destinatário, como repetição daquele cujo estorno foi determinado. É uma declarada quebra de princípio constitucional e inconteste bitributação."

As informações prestadas pelo senhor governador do estado estão assim deduzidas:

"Provocou-se, nesse colendo Tribunal, a declaração direta de inconstitucionalidade do art. 66 da Lei nº 7.730, de 30 de outubro de 1973 (Código Tributário do Estado de Goiás), cujo texto faz remissão ao art. 57 da mesma lei.

Para se interpretar historicamente essa norma legal, mister se faz um ligeiro retrospecto da não-cumulatividade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Esse princípio, importantíssimo na configuração do ICM, constitui-se de três modalidades diferentes previstas pelo legislador da lei complementar (Decreto-lei nº 406/68).

A primeira consiste no fato do contribuinte creditar-se pelo ICM relativo ao valor de todas as mercadorias entradas no seu estabelecimento, num período determinado, e debitar-se pelo preço correspondente às mercadorias saídas em igual lapso do tempo fixado pela autoridade administrativa competente. Se do balanço resultar débito para o contribuinte, o respectivo *quantum* será recolhido ao estado; se resultar crédito, o contribuinte o transportará para o período ou períodos seguintes (Decreto-lei nº 406, art. 3º, § 1º).

A segunda modalidade faculta aos produtores a opção pelo abatimento de uma percentagem fixa, a título do montante do ICM pago relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento (Decreto-lei nº 406/68, art. 3º, § 1º).

A terceira espécie considera que, em substituição ao critério de crédito (pelo imposto incidente sobre a mercadoria entrada no estabelecimento do contribuinte) e de débito (pelo imposto incidente sobre as mercadorias saídas do mesmo estabelecimento) em um certo período do tributo a recolher, os estados poderão dispor que o imposto devido resulte da diferença a maior entre o montante do imposto relativo à operação a tributar e o imposto pago na incidência anterior *sobre a mesma mercadoria* nas seguintes hipóteses:

a) saída de estabelecimentos comerciais atacadistas ou de cooperativas de beneficiamento e venda em comum de produtos agrícolas *in natura*, ou simplesmente beneficiados;

b) nas operações de vendedores ambulantes e de estabeleciemntos de existência transitória (Decreto-lei nº 406/68, art. 4º, *caput* e incisos I e II).

Não resta dúvida de que cabe à União instituir normas gerais de direito financeiro. E, usando essa prerrogativa, editou o Decreto-lei nº 406/68, reconhecidamente lei complementar à Constituição, em matéria tributária, sob cuja égide o legislador goiano redigiu o art. 57 da referida Lei nº 7.730, de 30 de outubro de 1973 (Código Tributário do Estado de Goiás), *in verbis:*

Art. 57. O imposto devido resultará da diferença a maior entre o montante do imposto relativo à operação a tributar e o pago na incidência anterior, *sobre a mesma mercadoria*, nas operações realizadas por estabelecimentos:

I — comerciais atacadistas, que se dediquem à comercialização dos produtos agrícolas *in natura* ou simplesmente beneficiados;

II — por cooperativas de beneficiamento e venda em comum dos produtos mencionados no inciso anterior;

III — pelos estabelecimentos de existência transitória.

Vê-se aí que a redação do dispositivo da lei estadual é cópia fiel da lei federal, não se podendo interpretar o malsinado art. 66 isoladamente, mas em consonância com o art 57, a que ele faz referência. Assim, se o crédito do imposto, resultante das operações previstas nos dispositivos citados, que é crédito específico por incidir *sobre as mesmas* mercadorias, existir no encerramento do exercício financeiro sem que existam as mercadorias a ele correspondentes, há conseqüentemente um saldo ilegítimo de crédito.

Exemplificando, cito o caso em que 200 (duzentos) sacos de arroz tenham sido adquiridos, por determinado estabelecimento goiano, pelo valor de Cr$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros). Devidamente tributada a operação, é sabido que, desta importância, Cr$ 160.000,00 (cento e sessenta mil cruzeiros) correspondem à parcela do ICM obtida com a aplicação da alíquota de 16% (dezesseis por cento), a qual, por força de lei, integra a base de cálculo. Vendidos estes mesmos 200 (duzentos) sacos de arroz para um contribuinte localizado no vizinho estado de Minas Gerais, pelo valor global de Cr$ 1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil cruzeiros), também é sabido que, por força da lei superior que rege a matéria e determina, no caso, a aplicação da alíquota de 11% (onze por cento), ter-se-á, apenas, a parcela de Cr$ 132.000,00 (cento e trinta e dois mil cruzeiros), correspondente ao ICM a integrar o novo valor da mercadoria. Assim, a mudança de alíquota ocasionou uma parcela residual do imposto na importância de Cr$ 28.000,00 (vinte e oito mil cruzeiros).

Ora, ao diversificar a alíquota do imposto, é a lei maior que impede tal parcela de acompanhar aquela mercadoria. Como o art. 4º do Decreto-lei nº 406/68 (Código Tributário Nacional), retromencionado, assegura o crédito específico para o produto em tela e inexistindo a mercadoria naquele primeiro estabelecimento, não há que se falar em crédito fiscal a ela relativo, pois é óbvio que o contribuinte não pode, no caso, lançar aquele residual em favor de outras mercadorias como pleiteia. Tal aproveitamento seria um benefício fiscal que só poderia ser concedido por convênio firmado pelos estados com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Não há, por conseguinte, nenhuma ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICM determinado no art. 23 da Carta Magna, pois o que o dispositivo atacado faz é simplesmente ordenar o estorno do crédito num determinado período, adotando a teoria de que o crédito deve acompanhar a mercadoria. E o faz de maneira prática, em benefício do próprio contribuinte, para evitar a sua impossibilidade de utilizar-se, como crédito, do imposto antes incidente sobre a mercadoria, o que realmente o tornaria cumulativo."

De teor semelhante são as informações apresentadas pela colenda Assembléia Legislativa do estado (fls. 85).

A manifestação final da Procuradoria-Geral da República se fez em parecer emitido pelo ilustre Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, devidamente aprovado pelo eminente titular, Prof. Inocêncio Mártires Coelho, apreciando o mérito com esta fundamentação:

"O art. 23, inciso II, da Constituição Federal estabelece o princípio da não-cumulatividade do imposto de circulação de mercadorias, determinando o abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado, nos termos fixados em lei complementar. Na definição da forma de realização do abatimento, o legislador está evidentemente limitado pelo princípio, não podendo, assim, permitir que o imposto efetivamente devido nas várias operações corresponda a mais de uma incidência sobre a mesma parcela do valor total da mercadoria.

Por isso mesmo, na sistemática do Decreto-lei nº 406, de 1968, o montante a recolher resulta sempre de uma diferença a maior entre o imposto efetivamente pago nas operações precedentes e o que seria devido nas operações posteriores. No caso da dedução prevista no art. 3º, § 1º, do aludido decreto-lei, o saldo verificado em determinado período deve ser transferido para o período seguinte.

Argumentam os representados com o art. 57 da Lei estadual nº 7.730, de 1973, correspondente ao art. 4º do Decreto-lei nº 406, de 1968, que admite a substituição do sistema de dedução por períodos pelo critério de abatimento em relação a uma mesma mercadoria. Ocorre, porém, que o princípio da não-cumulatividade deve ser observado sempre, independentemente do sistema adotado para torná-lo efetivo. E, além do mais, incabível a vinculação pretendida nas informações, visto que o sistema de dedução em relação a cada mercadoria somente é viável nas duas hipóteses taxativamente enumeradas no aludido art. 4º do Decreto-lei nº 406, de 1968, ao passo que o art. 66 da Lei nº 7.730, de 1973, exige o estorno do crédito em qualquer caso, sem distinção.

No julgamento da Representação nº 973 (Relator Ministro Moreira Alves, *RTJ 86/765*), o egrégio Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 52 do Decreto nº 17.759, de 1976, do estado de Minas Gerais, que também determinava o estorno do saldo verificado a favor do contribuinte, em razão da diferença de alíquotas. A respeito ainda da impossibilidade de limitação ao princípio da não-cumulatividade pelo legislador estadual, podem ser referidos, dentre os numerosos julgados do Supremo Tribunal Federal, o RE nº 70.208 (Relator Ministro Djaci Falcão, *RTJ 59/495*), o RE nº 87.078 (Relator Ministro Decio Miranda, *RTJ 91/582*) e o RE nº 96.801 (Relator Ministro Rafael Mayer, *RTJ 103/423*).

Além da clara infringência do art. 23, II, da Lei Maior, o dispositivo impugnado representa uma majoração indireta da alíquota máxima do imposto de circulação de mercadorias fixada para as operações interestaduais, contrariando o art. 23, § 5º, da mesma Constituição.

A *ratio legis* do art. 23, § 5º, da Lei Maior, como assinala Pontes de Miranda, é a de tornar o comércio livre de política, evitar leis regionalistas em matéria de tributação, isto é, protetivas de certas unidades federativas em relação às demais (*Comentários à CF/67 com a EC nº 1/69*, 2. ed. t. 2, p. 450), devendo mencionar-se ainda o objetivo de alcançar a justa participação dos estados produtores e consumidores na tributação.

No comércio interestadual, como é sabido, é antiga a disputa tributária entre os estados. Na época do antigo imposto de vendas e consignações, a União tentou resolver o problema com o Decreto-lei nº 915, de 1938, e a Lei nº 6.299, de 1964. Durante a Reforma Tributária Nacional, a Comissão encarregada propôs a fixação de uma alíquota-teto, recorrendo-se à Resolução do Senado Federal para esse fim, em se tratando de limitação imposta pelo interesse nacional aos poderes tributários dos estados (EC nº 18, de 1965, art. 12, § 1º). O art. 23, § 5º, da Constituição vigente, repetindo o art. 24, § 5º, do texto de 1967 (redação do AC nº 40/68), condicionou a Resolução do Senado à iniciativa do Presidente da República.

A exigência de estorno do crédito, contida no art. 66 da Lei estadual nº 7.730, de 1973, onera as operações interestaduais, ultrapassando os limites máximos fixados em Resolução do Senado Federal, à revelia, portanto, do aludido preceito constitucional.

Em face do exposto, o parecer é pela procedência da representação, declarada a inconstitucionalidade do art. 66 do Código Tributário do Estado de Goiás (Lei nº 7.730, de 30 de outubro de 1973)."

É o relatório.

Brasília, 5 de setembro de 1983. — *Rafael Mayer*, Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Rafael Mayer (Relator): Lembra o douto parecer o precedente desta Corte, tomado na Representação nº 973, de Minas Gerais, onde o tema seria equivalente ao da espécie *sub judice*. Com efeito, aí se declarou inconstitucional o art. 52 do Decreto nº 17.759, daquele estado, cujo mandamento dispunha, de modo correspondente à norma ora impugnada, que "o montante do crédito relativo à mercadoria entrada será limitado ao valor do débito pela saída da mesma mercadoria (art. 52) quando: 'II) em razão da diferença de alíquotas à saída da mercadoria ocasionar débito de imposto inferior ao crédito", daí resultando a obrigação para o contribuinte de estornar o excesso de crédito a que alude o artigo (§ 1º).

O voto condutor desse acórdão, de lavra do eminente Ministro Moreira Alves, tem fundamentação de teor seguinte:

"Como bem demonstra a suscitante, com o exemplo que figura a fls. 32/33 dos autos, e que diz respeito à hipótese do inciso II do referido artigo, a restrição nele contida termina por impedir — o que praticamente implica alteração da alíquota para maior — que o ICM realmente devido aos estados pelas diversas operações sofridas pela mercadoria seja sempre igual ao ICM calculado sobre o valor final da mesma mercadoria. E é isso justamente o a que visa impedir a regra constitucional da não-cumulatividade."

Tem sentido igual, embora em redação contracta, o art. 66 do Código Tributário do estado de Goiás, ao tornar obrigatório "o estorno do crédito do imposto excedente ao que resultar de aplicação das alíquotas interna e interestadual sobre o valor médio da aquisição das mercadorias procedentes deste e de outro estado, respectivamente, e inventariados no encerramento do ano civil ou do exercício financeiro" (art. 66).

Pretende o estado que o crédito seria ilegítimo, pois deveria acompanhar a mercadoria, com o que todavia incorre em mais de um equívoco. É que o próprio texto legal impugnado supõe, na sua parte final, que o abatimento do crédito se faça correlativamente ao período financeiro; segundo, que essa consideração do período, e não de determinada mercadoria, tem assento na própria norma constitucional que se reporta a operações anteriores (art. 23, II), de modo que se pode dizer com ilustre tributarista que: a) "o débito tributário a ser satisfeito pelo sujeito passivo é periódico; b) a quantia a recolher não se computa para cada fato gerador, mas para o conjunto dos fatos geradores ocorridos em dado período" (*ICM na Constituição e na Lei Complementar*, de Alcides Jorge Costa, p. 152).

Ora, se essa parcela, resultante da aplicação de alíquota interestadual, não é considerada para abatimento no imposto seguinte, como crédito, está obviamente invalidado o regime da não-cumulatividade do ICM, estatuída na Constituição (art. 23, II). E assim fazendo, simultaneamente se desconsidera a existência da alíquota fixada em Resolução do Senado Federal, infirmando as parcelas creditícias que resultam diretamente de sua incidência (art. 23, § 5º).

Pelo exposto, e nos termos do douto parecer, julgo procedente a Representação, para declarar a inconstitucionalidade do art. 66 do Código Tributário do estado de Goiás (Lei Estadual nº 7.730, de 30 de outubro de 1973).

EXTRATO DA ATA

Rp nº 1.157-GO — Rel.: Ministro Rafael Mayer. Repte.: Procurador-Geral da República. Repdos.: governador e Assembléia Legislativa do estado de Goiás.

Decisão: julgou-se procedente a Representação e declarou-se a inconstitucionalidade do art. 66 do Código Tributário do estado de Goiás (Lei estadual nº 7.730, de 30 de outubro de 1973). Decisão unânime. Votou o presidente. Plenário, 14.9.83.

Presidência do Sr. Ministro Cordeiro Guerra. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho e Francisco Rezek. Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.