IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — DIFERIMENTO — PRODUTOS PARA EXPORTAÇÃO

— Não afronta o art. 20, III da Carta da República a norma que, no estado da Bahia, faz diferir o recolhimento do ICM quando o produtor agrícola destine certos produtos a estabelecimento que desenvolva, no próprio estado, atividade de industrialização ou exportação para o exterior.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação n.º 1.237
Representante: Procurador-Geral da República
Representado: Secretário da Fazenda do estado da Bahia
Relator: Sr. Ministro FRANCISCO REZEK

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar improcedente a representação.

Brasília, 18 de dezembro de 1985. — *Rafael Mayer, Presidente. — Francisco Rezek,* Relator.

RELATÓRIO

Guardando-se para falar, afinal, sobre o mérito, o Procurador-Geral da República submeteu a esta Corte a argüição de inconstitucionalidade do inciso XIV do art. 3º da Portaria nº 460/84, do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, atendendo à proposições que lhe dirigira o Centro de Comércio de Cacau de Vitória.

Diz a norma impugnada:

"Art. 3º O diferimento para as operações com os produtos discriminados no artigo anterior, observado o disposto no § 2º do art. 1º, ocorrerá nas seguintes hipóteses:

(...)

XIV — saídas de mamona em bagas e cacau em amêndoas, providas diretamente pelo produtor agrícola, com destino à matriz ou filial de estabelecimento que desenvolva, neste estado, atividade de industrialização ou de exportação para o exterior, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento industrializador, do próprio remetente ou de terceiros, ou a saída, a qualquer título, do estabelecimento ex-

portador (§ 5º do art. 6º e § 3º do art. 8º)."

O preceito, no entender do Centro de Comércio de Cacau de Vitória, atenta contra o princípio da isonomia, expresso no art. 153, § 1º da Carta da República, e ainda contra seu art. 20, III, que proíbe ao estado federado o estabelecimento de "(...) diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".

Pelo Ministério Público, finda a instrução do feito, opina o Subprocurador-Geral Moacir Machado Silva:

"(...)

Fundamentando a argüição, alega o requerente, em resumo, que:

a) o diferimento, como disciplinado na disposição transcrita, importa em discriminação tributária em razão do destino das mercadorias, pois só beneficia os estabelecimentos que promovem industrialização ou exportação de cacau e seus derivados no próprio estado, não se estendendo às remessas desses produtos a empresa de outros estados que se dedicam às mesmas atividades;

b) as empresas de outras unidades da Federação são prejudicadas, não apenas em face da impossibilidade de desfrutar do privilégio do adiamento da incidência do imposto para fase posterior do processo de circulação das mercadorias, mas também pela perda de 5% do valor dos produtos *in natura*, correspondente à diferença entre as alíquotas previstas para as operações internas (17%) e interestaduais (12%), diante da impossibilidade de aproveitamento integral do crédito fiscal, nas aquisições de mercadorias realizadas por filiais de empresas de outros estados, situados na Bahia;

c) essa desigualdade de tratamento é ofensiva não apenas ao art. 20, inciso III, como também ao art. 153, § 1º, da Constituição Federal.

Nas informações, esclarece o Sr. Secretário da Fazenda do Estado que o regime do diferimento é autorizado no Código Tributário Estadual (Lei nº 3.956, de 1981) para as operações concernentes à circulação de produtos agropecuários, inclusive cacau em amêndoas. Defende o representado a constitucionalidade do ato normativo impugnado, aos seguintes argumentos:

a) o diferimento não significa dispensa de pagamento, mas simples adiamento para etapa subseqüente, com a atribuição da responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional;

b) esse sistema não pode ser estendido às operações interestaduais, porque o estado da Bahia não tem competência legislativa para vincular contribuintes de outras unidades da Federação; ademais, se o contribuinte e o responsável estiverem estabelecidos em diferentes estados, a substituição tributária somente pode resultar de convênios entre as entidades políticas interessadas (Lei Complementar nº 44, de 1982, art. 3º, § 4º);

c) haveria discriminação entre o comércio interno e o interestadual, se fosse acolhida a pretensão do requerente, pois os contribuintes situados no estado adquiririam as mercadorias à alíquota de 17%, enquanto os de outros estados as teriam à taxa de 12%;

d) não ocorre violação do art. 20, III, da Constituição Federal, pois a distinção é feita em razão da finalidade e da natureza da operação, e não da direção e sentido do deslocamento espacial do produto; a portaria impugnada não se refere às alíquotas do imposto, pois tal matéria é da competência do Senado Federal (Constituição, art. 23, § 5º);

e) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está firmada no sentido da constitucionalidade do regime do diferimento (Ag.Rg n.º 87.322, *DJ* de 13.8.82; RE n.º 88.675, *RTJ*, 95/248; Ag 87.972, *RTJ*, 103/197; RE nº 100.957, *DJ* de 1.2.85; RE nº 98.551, *DJ* de 1.2.85; RE nº 95.236, *RTJ*, 106/296; RE nº 95.100, *RTJ*, 100/453).

Durante os trabalhos da Comissão de Reforma Tributária Nacional, dedicou-se es-

pecial atenção ao comércio interestadual, especialmente porque, ao tempo do antigo imposto de vendas e consignações, havia disputa tributária entre os estados produtores e consumidores, com repercussões negativas na economia nacional. A fixação de uma alíquota-teto para o imposto sobre circulação de mercadorias, relativamente às operações interestaduais, ou seja, as que destinem mercadorias a outro estado, teve o sentido de garantir a livre circulação dos bens no território nacional (primeiro Relatório da Comissão de Reforma Tributária Nacional, Publicação nº 17 da FGV, p. 49). A *ratio legis* do art. 23, § 5º,da Constituição vigente, correspondente ao art. 12, § 1º, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, como assinala Pontes de Miranda, é a de 'tornar o comércio livre de polícia, evitar leis regionalistas em matéria de tributação, isto é, protetivas de certas unidades federativas em detrimento das demais' (Comentários à Constituição Federal de 67 com a EC nº 1/69. 2. ed., t. 2, p. 450).

O mesmo fundamento jurídico que inspirou a uniformidade das alíquotas justifica a regra da uniformidade das isenções, contidas no art. 23, § 6º, da Constituição Federal. Assinala, a propósito, José Souto Maior Borges que, antes mesmo da Emenda nº 1, de 1969, chegava-se a afirmar que a uniformidade das alíquotas tinha como corolário necessário a uniformidade das isenções e reduções tributárias (Isenções de ICM por convênios e o art. 23, § 6º da EC nº 1, de 1969, in RDP 17, 1971, p. 357). E conclui o mesmo autor: 'A regra da uniformidade das alíquotas completa-se, pois, com a regra da uniformidade das isenções e melhor será aplicada ou maior será a sua eficácia na medida em que houver maior parcimônia nas reduções e isenções do ICM' (op. cit., p. 359).

O sistema do diferimento, previsto na legislação de vários estados, não importa em alteração das alíquotas do ICM, nem corresponde a uma exoneração tributária. Consiste tal regime na transferência da exigibilidade do imposto para etapa subseqüente do processo da circulação da mercadoria, com atribuição da responsabilidade pelo recolhimento ao adquirente, na condição de responsável. admitida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

'Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expressivo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.'

Ordinariamente, a nova técnica é justificada em face das dificuldades de fiscalização e da possibilidade de falta de recolhimento do imposto nas operações de compra e venda realizadas por pequenos produtores ou comerciantes, que não possuem boa organização contábil. A competência dos estados para instituir o diferimento deriva do poder de legislar sobre o imposto, inclusive da faculdade de atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa.

As alíquotas do imposto são fixadas em resolução do Senado Federal, de maneira uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais (Constituição, art. 23, § 5º). Tranferida a exigibilidade para fase posterior do processo de circulação, mediante a adoção do regime do diferimento, o imposto será calculado segundo a alíquota prevista pela Câmara Alta para a operação correspondente — interna, interestadual ou de exportação — sem qualquer mudança. As regras pertinentes à fixação das alíquotas, aliás, são imutáveis pelos estados, porque se traduzem em limitação imposta pelo interesse nacional aos poderes tributários das unidades federadas.

Não se confunde o diferimento, por igual, com a isenção, nem tem os efeitos desta. Basta considerar, a propósito, que o direito de crédito é essencial no regime jurídico da isenção, como condição para a própria eficácia dese benefício fiscal, ao passo que o diferimento não dá origem a crédito ligado à operação diferida.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, aliás, orientou-se decisivamente no sentido de que a técnica do diferimento não é ofensiva ao princípio da não-cumulatividade do ICM (Constituição, art. 23, II), nem é instrumento de fraude à imunidade ou isenção. Dentre os numerosos julgados que cuidaram da matéria, refira-se, em caráter exemplificativo, a decisão proferida no RE nº 95.100-SP, que traz a seguinte ementa (2.ª T, Rel. Min. Cordeiro Guerra in *RTJ* 100, p. 433):

'ICM. Direito de crédito. Aquisição de cana-de-açúcar em caule, para fabricação de açúcar e álcool.

A técnica do diferimento do pagamento do tributo, em si mesmo, não ofende o princípio constitucional de não-cumulatividade do ICM, nem é instrumento de fraude à imunidade ou isenção.

Inexistência, no caso, de prova de incidência de ICM em operação anterior ou de ocorrência de crédito presumido.

Invocação de dispositivos do CTN não pré-questionados. Súmulas nºs 282 e 356.

Dissídio jurisprudencial não demonstrado. Súmula nº 291. Precedentes. RE não conhecido.'

Por outro lado, da adoção desse regime não resulta alteração da base de cálculo, nas hipóteses de saída do produto industrializado para o mercado interno. A regra impugnada, com efeito, prevê o diferimento nos casos de saída de cacau em amêndoas *para o momento em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento industrial*. Dessa forma, o valor do imposto cobrado nessa ocasião passará a integrar a base de cálculo na operação subseqüente de saída do produto industrializado, à semelhança do que ocorreria se não houvesse o diferimento, pois, em qualquer caso, o ICM anteriormente recorrido constituiria parcela componente do valor da mercadoria (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 2º, § 7º).

O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956, de 1981), ao disciplinar o diferimento, admite que ele se aplique às operações relativas ao cacau em amêndoas, deixando, por igual, ao poder regulamentar a definição do momento em que deva ocorrer o lançamento e pagamento do imposto. Dispõe, com efeito, o art. 9º do aludido diploma, *in verbis*:

'Art 9º Dar-se-á o *diferimento*, quando o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação forem adiados para uma etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo, *atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido* ao adquirente ou destinatário da mercadoria, na qualidade de contribuinte substituto, vinculado à etapa posterior de comercialização, industrialização ou consumo.

§ 1º O regulamento poderá submeter ao regime do diferimento as seguintes operações, sem prejuízo da instituição de novas hipóteses de substituição tributária, estabelecendo o *momento em que deve ocorrer o lançamento e pagamento do imposto*, e atribuindo a responsabilidade, por substituição, ao comerciante, produtor ou industrial vinculados ao momento final do diferimento:

I. Operações relativas à circulação de produtos agropecuários, em estado natural, a seguir enunciados:
cacau em amêndoas (...).

§ 2º Ocorrido o momento final previsto para o diferimento, *será exigido o imposto diferido*, independentemente de qualquer ocorrência superveniente e *ainda que a operação final do diferimento não esteja sujeita ao pagamento do imposto.*'

O menor dispêndio do estabelecimento nas aquisições realizadas diretamente ao produtor, desoneradas do encargo financeiro representado pelo imposto diferido, é conatural ao regime de substituição tributária. Ademais, a saída do produtor e a entrada no estabelecimento industrial são fases quase instantâneas do processo de circulação da mercadoria, o que praticamente elimina qualquer consideração em

torno de vantagem dessa natureza, emergente desse regime jurídico.

Advirta-se, aliás, que os contribuintes de outros estados, ao adquirirem a mercadoria *in natura* no estado produtor, suportam o ônus tributário à alíquota de 12%, prevista para as operações interestaduais, enquanto que os adquirentes estabelecidos no próprio estado pagam o produto onerado em 17% do ICM, correspondente às operações internas (Resolução nº 364 do Senado Federal, *DO* de 22.12.83). Nada obstante, ao que se saiba, jamais se cogitou de argüir a inconstitucionalidade da regra que fixa alíquota menor do ICM nas operações interestaduais.

Nem é possível estender o regime do diferimento a contribuinte de outros estados da Federação, porque o âmbito da competência legislativa estadual na matéria é definido em função de seu poder impositivo, circunscrito ao território estadual. A extensão do regime do diferimento a outro estado, como bem observa o representado, é uma situação excepcional, só admissível mediante convênio entre os estados interessados, segundo o disposto do § 4º do art. 6º do Decreto-lei nº 406, de 1968, introduzido pelo art. 3º da Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, *in verbis*:

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte estejam estabelecidos em estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.'

A alegada impossibilidade de aproveitamento integral do crédito fiscal, gerado nas aquisições do produto *in natura*, por filiais baianas de empresas de outros estados, não decorre da adoção do regime do diferimento, de modo que não interfere na questão constitucional objeto da presente representação.

A regra impugnada, portanto, não é ofensiva ao art. 20, III, ou ao art. 153, § 1º, da Constituição Federal, pois não quebra o princípio da uniformidade das alíquotas ou o da uniformidade das exonerações, nem implica redução do encargo tributário nas saídas para o mercado interno — operações internas ou interestaduais — ou mesmo discriminação em razão do destino dos bens em relação a outras entidades políticas intra-estatais.

Em face do exposto, o parecer é no sentido de que seja julgada improcedente a representação" (fls. 109-117).

É o relatório, cujas cópias se farão presentes a todos os integrantes do Plenário, na forma regimental.

VOTO

O Sr. Ministro Francisco Rezek (Relator): A invocação, pelo Centro de Comércio interessado, do art. 153, § 1º da Carta da República, padece de total impertinência. Não há como entender que o princípio da isonomia, ali enunciado em sua forma pura, sirva para solver debates de índole tributária e feição tópica como o que estes autos propõem.

Já no domínio do art. 20, III da Lei Maior, cuja invocação faz sentido, cuidou o Ministério Público de demonstrar, com percuciência, que improcede a tese da inconstitucionalidade da portaria em exame, editada na Bahia, pelo Secretário de Estado da Fazenda.

O diferimento, conforme tantas vezes já disse esta Casa, não se confunde com isenção de tributo. Pode o legislador estadual estabelecê-lo, na medida em que os dois diferentes momentos de referência situem-se dentro de sua jurisdição tributária. Não o poderia de outro modo; e tão bem o sabe a entidade interessada que seu objetivo aparente não é a extensão — porque impossível — do suposto benefício, mas seu puro e simples desaparecimento, a pretexto de que diferir o recolhimento do tributo, facilitando a atividade do pequeno produtor de cacau que o venda a industrial ou exportador dentro da própria Bahia, significa, no contexto global da competição econômica, desfavorecer os seus homólogos nos outros estados da Federação.

A tese, como provou o Subprocurador-Geral da República, é de manifesta improcedência. Nos termos de seu parecer, julgo improcedente a representação.

EXTRATO DA ATA

Rp nº 1.237-9-BA — Rel.: Ministro Francisco Rezek, Repte.: Procurador-Geral da República. Rpdo.: Secretário da Fazenda do Estado da Bahia.

Decisão: julgou-se improcedente a representação, unanimemente. Votou o presidente. Plenário, 18.12.85.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Carlos Madeira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Moreira Alves (Presidente).

Procurador-Geral da República. Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.