## *IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — ABATIMENTO — ISENÇÃO*

*— ICM. Isenção. O princípio da não-cumulatividade consiste no direito de se abater o imposto nas anteriores operações relativas à circulação de mercadorias, daquele incidente nas operações posteriores. Havendo isenção, cabe o crédito do valor do imposto inexigido, para ser abatido do valor do imposto incidente na operação seguinte.*

*— Correção monetária. Não cabe correção monetária de imposto isento e creditado, uma vez que não houve desembolso por parte do beneficiado.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 111.135
*Recorrentes:* Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A e outra
*Recorrido:* Estado de São Paulo
*Relator:* Sr. Ministro ALDIR PASSARINHO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal,em segunda turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso, e lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Ministro Relator.

Brasília, 13 de fevereiro de 1990. — *Aldir Passarinho,* Presidente. *Carlos Madeira,* Relator.

RELATÓRIO

*O Sr. Ministro Carlos Madeira:* É o seguinte o teor do acórdão da Décima Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1.366/1.369):

"Conforme a inicial, pretendem as autoras a declaração judicial de que têm direito ao crédito do valor do ICM sobre as mercadorias importadas do exterior e destinadas a processo de industrialização, cuja entrada em seus estabelecimentos está isenta do imposto, nos termos do Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, § 4º, nº V, com a redação dada pela Lei complementar nº 4/69, e o art. 5º, nº V, do Decreto Estadual nº 17.727/81.

A sentença acolheu essa pretensão, embora não na extensão desejada pelas autoras, mas não pode prevalecer.

O despacho saneador converteu a ação declaratória em verdadeira ação de repetição

de indébito, entendendo que as autoras não pretendem um pedido declaratório, mas visam o crédito de ICM relativamente a operações pretéritas, com natureza eminentemente condenatória.

Essa decisão não sofreu recurso, tornando preclusa a matéria, aliás, em consonância com entendimentos já manifestados neste Tribunal, inclusive por esta Câmara na Apelação nº 61.454 (cf. RJTJESP, 77/127, 86/229), no sentido de que, se a pretensão objetiva reconhecimento de créditos passados, assume aspecto indissimulável de uma repetição de indébito tributário, instituto que tem pressupostos próprios e requisitos a serem satisfeitos para que legitimamente se obtenha o resultado pretendido.

Com efeito, exige o art. 166 do Código Tributário Nacional que "a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

Esse dispositivo está em consonância com a Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal: "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo".

Ora, sendo o ICM um imposto indireto, com transferência, em regra, do respectivo encargo financeiro, para a restituição do pagamento indevido, há que provar o contribuinte 'de jure' que arcou com toda a responsabilidade do imposto.

Essa prova inexiste nos autos.

Primeiramente, ficou demonstrado pela perícia que nem todas as mercadorias importadas foram utilizadas na fabricação dos produtos das autoras, e, assim, não estão abrangidas pela isenção tributária. Considerável parte dessas mercadorias foi vendida 'in natura' (fl. 315), apurando o assistente técnico da ré que, no período de junho de 1976 a julho de 1981, a autora Aché recolheu ICM no valor de Cr$ 10.608.907,13; e de outubro de 1982 a julho de 1983, a autora Novoterápica promoveu vendas com ICM no valor de Cr$ 51.793.907,78 (fl. 1.250).

De outra parte, emerge da prova dos autos a presunção de que em todas as notas fiscais de saída dos produtos dos estabelecimentos das autoras, o ICM incidente sobre o valor total da mercadoria, inclusive da matéria-prima importada, foi transferido para o adquirente que, desta forma, suportou a carga tributária.

Realmente, se não houve destaque da parcela do ICM que seria devida se não fosse a isenção, de modo a baratear o produto, constando apenas o preço final e o valor do ICM incidente, recolhido pelas autoras, mas suportado pelos adquirentes porque incluído no preço, há falta de um dos requisitos para a ação de repetição de indébito tributário. É o que se conclui diante das respostas do perito aos quesitos formulados, às fls. 315/316, 324 e 327/328, e do assistente técnico, às fls. 1.201 e 1.211/1.215.

Note-se que, dada a possibilidade dos adquirentes terem vendido a terceiros as mesmas mercadorias e, conseqüentemente, com direito ao crédito do ICM em vista do princípio da não-cumulatividade do imposto, não se pode reconhecer o mesmo direito às autoras, pois, então, haveria um *bis in dem* com manifesto prejuízo para os cofres públicos.

Diante do exposto, dão provimento aos recursos de ofício e da ré, prejudicado o outro, para julgar as autoras carecedoras da ação, condenadas nas custas e despesas processuais, incluídos os salários periciais, e em honorários de advogado, arbitrados em Cr$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros)."

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 1.379/1.381). Daí a interposição de recurso extraordinário por Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. e outra, com fundamento nas alíneas *a* e *d* do permissivo constitucional, em que se alega violação aos artigos 153, § 4º e 23, II, da Carta Magna, 175, I, do Código Tributário Nacional e 1º, V, da Lei Complementar nº 4/69. Alega, também, dissídio com arestos desta Corte e de outros Tribunais (fls. 1.392/1.419).

Indeferido o apelo extremo pelo despacho de fls. 1.528/1.529, foi todavia processado em decorrência do acolhimento da Argüição de Relevância nº 36.505-9 pelo Eg. Conselho.

É o relatório.

VOTO

*O Senhor Ministro Carlos Madeira* (Relator): O acórdão recorrido não reconheceu o direito ao creditamento do valor do ICM pago na importação de matéria-prima, entendendo que, se essa matéria-prima já foi consumida no processo de industrialização e os produtos foram vendidos, a pretensão visa a obter um efeito equivalente ao da ação de repetição do indébito, pois se trata de reconhecimento de créditos pretéritos. Aplicar-se-á à hipótese a Súmula 546.

A matéria já foi bastantemente examinada na Corte, e a orientação adotada foi sintetizada no voto proferido pelo Ministro Octávio Gallotti, no RE 105.084-SP, *verbis*:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal tem timbrado no estabelecer a dicotomia entre o direito de crédito e restituição de indébito, para, só nesta última hipótese, estabelecer a exigência de que não haja sido transferido o encargo" (RTJ 114/909).

Por outro lado, tem entendido a Corte que o princípio da não-cumulatividade consiste no direito de se abater o imposto incidente nas anteriores operações relativas à circulação de mercadorias, daquele incidente nas operações posteriores. Até a Emenda nº 23, de 1983, cabe igualmente o crédito do valor do imposto isento, em uma fase da circulação da mercadoria, para ser abatido, deduzido, do valor do imposto incidente na operação seguinte.

Assim, se o industrial é isento na entrada da mercadoria importada, o valor dessa isenção é deduzido do montante do imposto incidente na saída da mercadoria para o consumidor.

O imposto que o adquirente do produto paga, portanto, não inclui o imposto de que foi isento o industrial. Se o valor dessa isenção fosse cobrado, malferir-se-á o princípio da não-cumulatividade do imposto, adotado entre nós segundo a técnica da *tax on tax* do imposto do valor agregado do Mercado Comum Europeu.

Daí poder afirmar-se que, se o princípio da não-cumulatividade visa a não permitir a tributação em cascata, ou a superposição de cargas tributárias incidentes de operação para operação, cabe o crédito do tributo isento na primeira operação, a ser deduzido na operação subseqüente. Até o advento da Emenda Constitucional nº 23/83 tem de ser levado em conta o efeito desonerativo da isenção, na entrada da matéria-prima no estabelecimento industrial.

Se assim é, torna-se claro que o industrial importador de matéria-prima isenta — ou de outra mercadoria com igual favor —, tem direito a se creditar do valor do imposto isento, não sendo necessária a demonstração de que o imposto foi ou não transferido ao consumidor, no custo do produto, uma vez que a dedução é da técnica da tributação.

Ademais, a Corte tem reconhecido o direito ao crédito pretérito, relativamente aos cinco anos anteriores à propositura da ação declaratória.

Procede, assim, a irresignação das recorrentes, na parte relativa ao crédito do imposto pago nas operações demonstradas na perícia constante dos autos, conforme entendeu a decisão de primeiro grau.

No que diz respeito à correção monetária, apesar de omisso o acórdão da Câmara Julgadora, no Tribunal de Justiça, em razão de haver sido julgado prejudicado o recurso das recorrentes, a questão não examinada, nessa instância, foi devolvida a esta Corte, no recurso extraordinário, não sendo necessário o seu prequestionamento no acórdão.

Ora, já decidiu o Plenário do Supremo ribunal Federal, no RE 104.963-SP, não ser cabível a correção monetária "se o fisco, apesar de não reconhecer aquele direito, não exige o seu pagamento. Não há identidade de situação entre quem pagou indevidamente o imposto e quem deixou de escriturar o valor da isenção, mas também não o recolheu à Fazenda".

Em face do exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento em parte, para restabelecer a sentença de primeira instância, excluindo quanto à aplicação da correção monetária.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

Re. nº 111.135-6-SP — Rel.: Ministro Carlos Madeira. Rectes.: Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A (Advs.: Ernesto Picosse Neto e outros). Recdo.: Estado de São Paulo (Adv.: Heitor Serra Bezzi).

Decisão: adiado o julgamento, por haver pedido vista o Min. Aldir Passarinho, depois do voto do Relator, que conhecia do recurso e lhe dava provimento parcial. 2ª Turma, 17.10.86.

Presidência do Senhor Ministro Djaci Falcão. Presentes à sessão os Senhores Ministros Aldir Passarinho, Carlos Madeira e Célio Borja.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Francisco Rezek.

Subprocurador-Geral da República, o Dr. Mauro Leite Soares.

VOTO (VISTA)

*O Senhor Ministro Aldir Passarinho:* Releio para relembrar a questão, relatório e voto do Senhor Ministro Carlos Madeira (lê).

Pedi vista dos autos, em face de dúvidas que me assaltaram e ante mesmo as divergências que têm surgido a respeito do tema.

No caso, subiu o extraordinário por ter sido acolhida a relevância da questão federal, pelo que ficou prejudicado o agravo de instrumento interposto contra o despacho indeferitório do processamento do apelo último.

Na hipótese dos autos, pelo que resultou da perícia, parte da mercadoria adquirida sequer chegou a ser utilizada na fabricação de produtos industrializados pela ora recorrente, eis que fora vendida *in natura,* pelo que, com relação à mesma, não seria possível pretender-se ela creditar-se de valor que não chegou a pagar, quando da importação, e que igualmente não recolheu aos cofres estaduais, ao efetuar a venda. Tal creditamento, se ocorresse, constituiria verdadeiro enriquecimento sem causa, em prejuízo do Erário Público, pois é de observar que, segundo as notas 638 e seguintes, tem-se que no valor da mercadoria foi incluído o valor do ICM, não tendo sequer o perito declarado que o valor que ele recebeu do adquirente e, portanto, em nada o onerou, chegou a recolher aos cofres públicos. Mas, ainda que o tenha recolhido, não pode ele de tal importância querer creditar-se, já que não sofreu o ônus tributário, e quando é verdade, outrossim, que nada pagou em face da isenção, na oportunidade da importação da matéria-prima. A resposta ao quesito nº 3 (fls. 385 — 2º volume), deixou a questão suficientemente esclarecida. Não há como, deste modo, admitir-se o creditamento pretendido.

No referente à matéria-prima que foi objeto de industrialização, as respostas aos quesitos levam à condlusão de que os valores do ICM não chegaram a ser repassados aos consumidor final, conforme resulta da resposta ao quesito 8º do laudo pericial.

Assim, acompanho em parte o Senhor Ministro Relator, ou seja, apenas entendendo que, com relação à matéria-prima vendida *in natura,* não cabe o pretendido creditamento.

O meu ponto de vista sobre a tormentosa questão referente ao creditamento do ICM já manifestei em várias oportunidades, na sustentação de que, quando o valor do imposto é repassado ao adquirente da mercadoria industrializada, não pode o industrial pretender creditar-se do respectivo valor, ainda que o tenha recolhido aos cofres estaduais, o que, como já pude observar em alguns casos, nem sempre acontece.

Assim, e em conclusão, acompanho o Senhor Ministro Relator, em parte, dele divergindo apenas no ponto em que não admito o creditamento em relação à matéria-prima vendida *in natura* pelo recorrente, pois o Relator o admite.

É o meu voto.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* Sr. Presidente, o que se discute é o direito ao creditamento e, nesses casos, entendo, como já decidiu recentemente o Plenário do Supremo Tribunal Federal, que ele é da natureza do imposto, é imperativo constitucional. O que caberia ao Estado seria exigir o pagamento do tributo, mas não vedar o crédito, porque o imposto é sempre sobre o valor acrescido, é um imposto não-cumulativo, por definição constitucional. O que cabe ao Estado é cobrar o imposto e não impedir que se realize, através do mecanismo instituído pela Constituição, essa dedução que permite a sua cobrança somente sobre o valor agregado. Não estou pondo em dúvida a matéria de fato que V. Exa. examinou, pelo que pude ver, com o cuidado de sempre.

*O Sr. Ministro Aldir Passarinho* (Presidente): Mas o recurso é da Aché Laboratórios.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* Para quê? Para ter o direito de se creditar. Acho que não se trata nem de um direito, mas de um dever, porque é da natureza do imposto. Tenho dito isto em meus votos nesta Turma e o disse recentemente na última sessão do Plenário em que se julgou embargos de divergência, de que fui Relator, ocasião em que o Tribunal afirmou a natureza não cumulativa do imposto e que esse mecanismo instituído pela Constituição se cumpre a despeito de qualquer procedimento menos correto da parte do contribuinte. O Estado vai lá buscar o imposto não pago.

Ora, o que ele não pode impedir é que o contribuinte se credite, porque isso é da natureza do imposto, que é sobre o valor agregado, nunca sobre o valor integral das diferentes operações de circulação de mercadoria.

*O Sr. Ministro Aldir Passarinho* (Presidente): O industrial recebe a matéria-prima isenta, não despende nenhum centavo, absolutamente nada.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* Então houve fraude, quando o industrial destina a mercadoria à venda e não ao consumo próprio, e esta última destinação é condição para gozar da isenção. Em tais hipóteses, cabe ao Estado exigir o pagamento. Constatado pela perícia que ele não aplicou na produção de suas mercadorias a matéria-prima importada com isenção e, apenas, para essa finalidade, o Estado vai lá e cobra. Agora, o mecanismo instituído pela Constituição para que se realize o imposto através do valor agregado, e só desse valor, é, a meu ver, intangível. Foi o que disse o Plenário.

*O Sr. Ministro Aldir Passarinho* (Presidente: A Constituição não trata de creditamento, mas do princípio da não-cumulatividade. Mas, aí, não haveria cumulatividade, porque o importador importou a mercadoria com isenção do tributo e, portanto, não pagou absolutamente nada. Vendeu essa mercadoria *in natura* a um terceiro; esse terceiro pagou o valor correspondente ao ICM. Dizem as notas fiscais constantes do processo que o valor do ICM foi "incluído no preço de mercadoria". Se foi incluído no valor da mercadoria, o adquirente da mercadoria *in natura* pagou o ICM ao vendedor, Aché Laboratórios Farmacêuticos. Aché Laboratórios Farmacêuticos não despendeu nada quando importou a mercadoria; recebeu do adquirente do produto 16% de ICM. Admitamos que ele tenha recolhido ao Erário a importância correspondente. Se a recolheu, não pode pedir creditamento, porque recebeu do terceiro o valor do imposto e, assim, não sofreu ônus do tributo. Se ele não recolheu o imposto — isso o acórdão não discute — vai ter um duplo benefício: ficou com os 16% recebidos da adquirente e ainda obteve creditamento. Vai ficar assim, com 32% do valor da mercadoria. Obteve ele, de qualquer sorte, ficar de sócio do Erário Público.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* O Estado que venha exigir o recolhimento.

*O Sr. Ministro Aldir Passarinho* (Presidente): Mas se o Estado exigir o recolhimento, o importador também não tem o direito ao creditamento, posto que recebeu do terceiro adquirente o valor que lhe estaria sendo cobrado.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* São duas coisas diferentes: ele importou com isenção

do ICM; quando a mercadoria sai do estabelecimento dele, transformada ou não, houve o ICM devido sobre o valor agregado.

*O Sr. Ministro Aldir Passarinho* (Presidente): Mas, no caso, não houve o valor agregado.

*O Sr. Ministro Célio Borja:* Sr. Presidente, peço licença para acompanhar o eminente Relator por essas razões que acabo de dizer, que, a meu ver, são as mesmas que o Plenário sufragou na sua última assentada.

EXTRATO DA ATA

Re. 111.135-6-SP — Rel.: Ministro Carlos Madeira. Rectes.: Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A. (Adv.: Ernesto Picosse Neto e outros). Recdo.: Estado de São Paulo (Adv.: Heitor Serra Bezzi).

Decisão: adiado o julgamento, por haver pedido vista o Ministro Aldir Passarinho, depois do voto do Relator que conhecia do recurso e lhe dava provimento parcial. 2ª Turma, 17.10.86.

Decisão: a Turma, por maioria, vencido o Ministro Aldir Passarinho, conheceu do recurso e lhe deu parcial provimento, nos termos do voto do Ministro Relator. 2ª Turma, 13.02.90.

Presidência do Senhor Ministro Aldir Passarinho.

Presentes à sessão os Senhores Ministros, Francisco Rezek, Carlos Madeira, Célio Borja e Paulo Brossard.

Subprocurador-Geral da República, o Dr. Carlos Victor Muzzi.