

DÍVIDA FISCAL — AÇÃO ANULATÓRIA

— *Interpretação do Decreto-lei nº 101, de 1968.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recorrente: Yessayi Nersessian. Recorrido: Estado de São Paulo.
(Tribunal Pleno)

Recurso Extraordinário nº 77 364 — SP — Relator: Sr. Ministro
THOMPSON FLORES

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 maioria de votos, conhecer do recurso, mas negar-lhe provimento.

Brasília, 25 de setembro de 1974. —
Eloy da Rocha, Presidente. — *Thompson Flores*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Thompson Flores: — O despacho que inadmitiu o recurso extraordinário resume, fielmente, a controvérsia.

Diz ele, fls. 128-29:

“Yessayi Nersessian — firma individual — foi autuada pelo fisco Estadual porque, em levantamento fiscal específico, relativo ao período de 1.1 a 31.12.67 apurou-se a *saída* de mercadorias sem o pagamento do ICM (diferença de estoque). Entendeu Yessayi que nula foi a autuação porque o Decreto-Lei 401, de 31.12.68 (“Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências”) no seu art. 20 dispunha:

Até 30.4.69, ficam as pessoas jurídicas autorizadas a retificar a escrituração de seu estoque de mercadorias, matérias-primas, produtos fabricados ou em elaboração constantes de balanços encerrados até 31.12.68, desde que contabilizem o resultado dessa retificação em conta apropriada do “passivo não exigível”, para capitalização no prazo de 60 dias.”

Razão pela qual propôs a presente ação anulatória, ficando vencido, porém, nas duas instâncias ordinárias, através desta síntese decisória:

O mencionado Decreto-lei 401 (federal), de 30.12.68 (*Lex*. p. 1532-1538, XXXII — out./dez. 1968) se refere explícita e especificamente à legislação do Imposto de Renda — de competência federal, e, que não se confunde com a do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, de competência estadual —, sendo que, em todos os seus 30 artigos, não encontramos, como não poderíamos encontrar, determinação no sentido de se estender a outros tributos, aquelas providências.

Isto posto, está perfeitamente legal e legítimo o auto de infração de fls. 14, no que tange à legislação do ICM a ele aplicada, exceto possíveis discussões, que possam haver no tocante à imposição daquela multa e tributo reclamado, no respectivo âmbito do ICM, e, sendo inaplicável, ao caso, o Decreto-Lei federal 401/68, invocado pelo autor” (fls. 78 e 113).

Inconformado o autor pede recurso extraordinário com fundamento no art. 119, III, letras *a* e *c*, da Constituição Federal, sustentando que “a decisão recorrida julgou válido o ato do governo local, substanciado na autuação fiscal, a que se refere, não obstante a contestação do recorrente, fundada na disposição constitucional do art. 19, § 2º e art. 20, § 2º do Decreto-Lei 401, de 30.12.68.”

Indefiro o recurso. Não obstante o esforço de argumentação do recorrente, é manifesta a impertinência processual do apelo. A não consideração, no caso, do Decreto-lei federal 401/68 veia da interpretação razoável de sua absoluta inanidade quanto a impostos que não o *de renda* (matéria específica das normas nela estatuídas) mormente para descaracterizar infração fiscal do ICM *objetivamente* verificada. Aliás, seria mesmo um contrassenso que, aberta a faculdade de uma reformulação contábil de escrituração para fins específicos da legislação sobre Imposto de Renda (transmutação de título do “passivo não exigível” para fins de “capitalização”) viesse o uso de tal faculdade, restrita e específica, anular uma incontinência fiscal relativa a tributo do Estado, consistente em flagrante *circulação econômica* de mercadorias sem o correspondente e oportuno pagamento do imposto próprio. Daí, acolhendo a impugnação da recorrida e tendo presentes as *Súmulas* 285 e 400 do Pretório Excelso, nego seguimento ao recurso interposto à fls. 114.”

2. Para melhor exame, determinei, todavia, seu processamento, provendo o Ag 55 576, como tudo consta dos autos ora apensados.

As partes apresentaram, então, as razões de fls. 158-68 e 171-77.

3. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, como segue, folhas 181-83:

“1. Yessayi Nersessian propôs ação anulatória de auto administrativo de in-

fração contra a Fazenda do Estado de São Paulo, julgada improcedente em 1ª e 2ª Instâncias (fls. 77-79 e 114).

2. Manifestou recurso extraordinário, pelas letras *a* e *c* do artigo 119, III, da Constituição do Brasil, alegando negativa de vigência ao art. 20, § 2º, do Decreto-Lei 401, de 30.12.68, e validade de ato do governo local contestado em face da Constituição e de lei federal.

Sustentou, em síntese, que foi autuado por agentes fiscais do Estado, por diferença de estoque observada no levantamento feito do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1967, quando procedia à retificação da escrituração de seu estoque de mercadorias, com abrigo no art. 20 do Decreto-Lei 401/68, o qual, no § 2º, estipulou não caber nenhum imposto ou multa, mesmo estadual, com base nessa regularização.

3. O recurso foi inadmitido (folhas 128-129) e arquivado o Ag 55 576, apenso, tendo subido em face de reconsideração de despacho, após interposição de agravo regimental.

4. Incensurável o r. despacho que inadmitiu o recurso:

“A não consideração, no caso, do Decreto-lei federal 401/68 veio da interpretação razoável de sua absoluta inanidade quanto a impostos que não *o de renda* (matéria específica das normas nela estabelecidas) mormente para descaracterizar infração fiscal do ICM *objetivamente* verificada. Aliás, seria mesmo um contra-senso que, aberta a faculdade de uma reformulação contábil de escrituração para fins específicos da legislação sobre imposto de renda (transmutação de títulos do “passivo não exigível” para fins de “capitalização”), viesse o uso de tal faculdade, restrita e específica, anular uma incontinência fiscal relativa a tributo do Estado, consistente em flagrante *circulação econômica* de mercadorias sem o correspondente e

oportuno pagamento do imposto próprio. Daí, acolhendo a impugnação da recorrida e tendo presentes as *Súmulas* 285 e 400 do Pretório Excelso, nego seguimento ao recurso interposto à fls. 114” (fls. 129).

O imposto de circulação de mercadoria é de competência estadual (art. 23, II, da Constituição Federal), não podendo a União, através de legislação concernente ao imposto de renda proibir o fisco estadual de qualquer ato punitivo, sob pena de invadir o campo tributário dos estados (art. 6º, parágrafo único, do CTN).

5. O parecer é pelo não conhecimento.

Brasília, 21 de janeiro de 1974. — *A. G. Valim Teixeira*, Procurador da República.

Aprovo: *Oscar Corrêa Pina*, Procurador-Geral da República, substituto.”

4. Por determinação da Segunda Turma, os autos vieram ter a este Plenário, fls. 184.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): — Conheço do recurso, negando-lhe, todavia, provimento.

2. Justifico o conhecimento com base na argüida letra *c* do permissivo constitucional.

É que o autor, ora recorrente, sempre contestou a validade do auto de infração, com base na lei federal, artigo 20 e seu § 2º do Decreto-Lei 401/68, o qual conjugou, após, nas razões de apelação, com o art. 19, § 2º, da Constituição de 1967, vigorante ao tempo, e as decisões proferidas desprezaram a argüição, admitindo a higidez jurídica do auto em questão. E porque tenho como razoável a argüição, acieto-a para o simples efeito de vencer a preliminar de conhecimento (*Súmula* 285).

3. Improcede, porém, a pretensão.

Reconheço que pode hoje o legislador federal isentar tributos atribuídos pela Constituição aos estados e municípios.

É o que está expresso no art. 19, § 2º, da Carta vigente, como já o fazia o de 1967, art. 20, § 2º.

Mister, porém, que atenda à dupla exigência constitucional, ou seja, que a isenção se faça através de lei complementar (aspecto formal), e mais, que atenda a relevante interesse social ou econômico.

Versando o tema, assinala mestre Balleiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, ed. 3ª, 1974, ao encerrar o respectivo capítulo, fls. 167-168:

“Afinal, a proteção jurídica será sempre obra humana na operação de instrumentos políticos: é sempre de presumir-se inspirada em superior intenção de garantir o interesse comum nacional e local, a isenção tributária que, elaborada pelas duas Casas do Congresso e sancionada pelo Presidente da República, não chocou a consciência jurídica dos juízes do Supremo Tribunal Federal. Não é provável que, nessas circunstâncias, o interesse coletivo esteja mais amparado pela obstinação do fisco local, nem sempre esclarecido e integrado no espírito da comunidade pátria.

Ou seja em favor de concessionária, ou seja de particular que se dedica a atividade de interesse comum da União e dos estados ou municípios, não há imunidade, porém isenção, que se não presume, mas deverá decorrer da lei complementar expressa e inequívoca, que deve reportar-se aos interesses social e econômico nacional do artigo 19, § 2º, da C.F. de 1967.”

4. Com efeito.

Embora já atribuído ao Decreto-Lei 406/68 o caráter de lei complementar e assim haja reconhecido esta Corte em mais de um pronunciamento, não me parece que a

tanto se deva equiparar o Decreto-Lei 401/68. É que aquele, pelo seu amplo conteúdo, merecia tal conceituação, a qual incorre a este, porque limitado inteiramente ao imposto de renda, e, sem qualquer consideração que pudesse presumir a ocorrência de motivos impostos pela Constituição, art. 20, § 2º.

Assim, sem condições de proporcionar a isenção tributária em apreciação.

5. De qualquer forma, porém, ainda quando aplicável, não incidiria *in specie*. Realmente.

Não foi em consequência da retificação e escrituração de seu estoque que se originou a autuação fiscal.

Esta operou-se em 11.2.69, fls. 11, embora retificada em 8.5.69, fls. 13, conseqüente a nova diligência no estabelecimento do autor, ora recorrente.

Apurado ficou que não escriturara ele a saída de 9 651 pares de calçados entrados, retificados, na última data, para 9 571, e cuja escrituração, quanto à saída, deveria ser feita, *diariamente*, no livro próprio, segundo disposição legal (Decreto estadual nº 47 763, de 1967, art. 55, I).

A declaração de estoque para os fins do Decreto-lei nº 401/68, art. 20, foi feita mais tarde.

Não tinha, pois, porque incidir a norma federal invocada, § 2º, do artigo 20 daquele Diploma, com respeito à exigência do ICM, porque, se válida dita norma, visaria fim outro, qual o de atualização dos valores dos estoques para o fim de estimular a arrecadação do Imposto de Renda, jamais prestigiar possíveis sonegações fiscais ou fraudes outras às leis tributárias do Estado ou do município.

É o meu voto.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Sr. Presidente, peço licença para não co-

nhecer do recurso, por não me parecer razoável a alegação de ofensa à Constituição e de contrariedade à lei federal. E assim penso porque, a meu ver, o preceito do artigo 20, do Decreto-lei nº 401, não pode ter aplicação ao imposto estadual sobre circulação de mercadorias.

Essa regra prevê a hipótese de o empresário ter estoque físico superior ao estoque escritural, forma conhecidíssima de evasão tributária relativamente ao Imposto de Renda. A redução gráfica do estoque real oculta o lucro efetivo. Então, a lei permitiu que os empresários corrigissem sua escrituração e pusessem à mostra o lucro oculto, que se vivia acumulando e transferindo de ano para ano e lhes taxou esse lucro à razão de 30%, com parcelamento. Foi uma forma de consentir na regularização de uma situação anormal, que era tradicional no comércio e na indústria, mas que era preciso chegar a um termo. Tanto assim há de ser compreendido o preceito, que ele manda que a contabilização dessa retificação se faça em compensação com conta do passivo não exigível, sob a forma de capitalização. Portanto, é tipicamente apuração de lucro oculto que, por se tornar ostensivo, é tributado de modo favorecido.

Ora, a incidência do ICM exigiria realidade inversa, na qual o estoque real fosse inferior ao estoque escritural, de sorte que esse preceito me parece inteiramente inadequado a qualquer situação tributária relacionada com o ICM.

Não conheço do recurso.

O Sr. Ministro Thompson Flores: V. Ex^a permite que esclareça melhor os fatos pois não ocorreram nos termos admitidos por V. Ex^a.

Estes verificaram-se, segundo consta dos autos e no que interessa, concisamente, na forma seguinte:

O recorrente é comerciante de calçados. Antes do prazo previsto no art. 20 do

Decreto-lei nº 401/68 foi autuado pelo Fisco Paulista, porque não teria escriturado, nos termos da lei, a saída de vários milhares de pares de calçado, os quais, segundo sua escrituração, teriam ingressado no estabelecimento.

Enquanto pedia retificação do auto de infração, no que concerne ao quantitativo dos calçados entrados, o que obteve, fez a retificação da escrituração de seus estoques para os fins do art. 20, com o objetivo de se ver beneficiado da isenção do ICM a que se refere o § 2º, daquele preceito. E foi desatendido. Por isso propôs a anulação do débito, invocando o citado § 2º.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Presidente): O eminente Ministro Xavier de Albuquerque aplica o princípio da *Súmula* 265, de que não basta invocar que o ato seja válido, em face da lei federal. É preciso que haja uma razão de validade qualquer.

O Sr. Ministro Thompson Flores: Conheci do recurso com base na letra c, porque me pareceu razoável a arguição, eis que desde a primeira hora sustentava que a autuação atentara contra o citado § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 401/68, e as instâncias ordinárias o desprezaram, dando como válido o auto de infração.

Admiti como razoável a arguição na linha de pensamento da jurisprudência — *Súmula* 265.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: A situação de fato coincide com a que eu tinha imaginado. Não me convenço — já expliquei por que — de que a norma tenha algo a ver com a tributação do ICM; logo, não posso considerar razoável a arguição, para conhecer do recurso.

O Sr. Ministro Thompson Flores: O ICM tornou-se devido porque ocorreu a verificação de entrada de mercadoria, sem escrituração de sua saída. É possível que

a retificação de estoque vise o propósito em que V. Ex^a se baseia, e o seu real desígnio tivesse ocorrido em sentido inverso.

O recorrente valeu-se da retificação a que se refere o art. 20, visando a isenção que, no seu entender, o beneficiava.

Se fora feita, mesmo que tempestivamente, *in casu*, ainda assim, não ajudaria o infrator.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Parece-me que, antologicamente, a norma é injustável ao ICM.

O Sr. Ministro Thompson Flores: Conheço que a retificação visada pelo Decreto-lei nº 401 há de compreender, em regra, um estoque maior que o escriturado. E em tal hipótese, o ICM que é cobrado pela saída não incidiria.

Mas note V. Ex^a: a isenção é a mais ampla, como o diz o citado § 2º, *verbis*:

“Com base nesta regularização e até o valor efetuado não se cobrará nenhum imposto ou multa, federal, estadual ou municipal, ainda que referente a exercícios anteriores.”

O Sr. Ministro Leitão de Abreu: Mas, nesse caso, por que não incide o ICM?

O Sr. Ministro Thompson Flores: No caso, incide, e por isso foi o recorrente autuado. A ação é para anular o débito já inscrito.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: No Brasil, sempre houve colossais estoques ocultos pelos empresários para se defenderem da cobrança real do imposto de renda. Então, o Governo, por esse preceito de lei, permitiu que todos se corrigissem mediante regularização tributária favorecida, trazendo para o valor real seus estoques escriturais, que eram muito inferiores aos verdadeiros. Ora, a regularização dessa situação de fato não pode gerar ICM. Por isso é que considero o preceito inteiramente inadequado ao caso.

O Sr. Ministro Thompson Flores: V. Ex^a

admite que apenas houvesse uma valorização de estoque...

O Sr. Ministro Leitão de Abreu: Neste caso, qual o alcance da disposição segundo a qual, em virtude da regularização de estoque, não incide nenhum imposto de caráter estadual e municipal?

O Sr. Ministro Thompson Flores: O ICM poderia incidir. Não pela simples declaração de estoque.

Esta foi a razão que justificou a vinda do recurso ao Plenário. Para bem ajuizar do alcance da radical isenção, inclusive quanto a impostos estaduais e municipais.

É possível, pois, que se em tese, incidisse o ICM, imposto estadual, estivesse compreendido na isenção.

O que não estou bem convencido é que, por não ter força de lei complementar, pudesse ter o Decreto-lei nº 401/68 este alcance.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Peço desculpas por estar ocupando o tempo do Tribunal com um caso que já está aparentemente julgado. Se a situação fosse inversa, se o empresário tivesse estoque real inferior ao estoque escritural, isso significaria ter havido omissão de saídas e, então, a regularização propiciaria fato gerador do ICM. Mas, na espécie contemplada por essa norma — que é precisamente a do fato inverso, de estoque real superior ao estoque escritural —, trazer o escritural para o nível em que está o real provoca tributação de renda, mas não de ICM. Por isso considero que não tem pertinência.

O Sr. Ministro Thompson Flores: A mercadoria saiu, todavia, pois não foi encontrada a que os livros atestam ter entrado.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Não. A mercadoria não terá saído, mas se acumulado no estoque real. É o problema da expressão gráfica da mercadoria estocada que se contempla aqui.

O Sr. Ministro Thompson Flores: Como já disse antes, o estoque verificado se fez em bases inferiores ao que atesta a escrita. E porque houve saída... Daí a incidência do ICM.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Se o estoque real fosse inferior ao estoque escritural, isso denotaria que o empresário teria dado saída sem escriturar e, portanto, sem pagar o ICM. Aí sim, nessa hipótese, a norma poderia ter pertinência com o fato gerador e a própria mecânica do ICM. Mas a hipótese é inversa. Não se deram saídas físicas e, apesar disso, escriturou-se um estoque inferior ao real. Para quê? Para ocultar o lucro sujeito ao imposto de renda.

O Sr. Ministro Thompson Flores: O estoque reduziu-se com saída de mercadorias escrituradas apenas na entrada.

Apurou-se que vários mil pares de calçados entraram, segundo escrituração; todavia não foram encontrados. Houve saída não registrada. Por isso a autuação pa-

ra cobrança do ICM não recolhido, como deveria ter sido.

EXTRATO DA ATA

RE 77 364 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Yessayi Nersessian (Adv. Afonso Costa Manso Filho). Recdo., Estado de São Paulo (Adv. Amaro Pedroza de Andrade Filho).

Decisão: Conhecido e negado provimento, vencido o Ministro Xavier de Albuquerque, que não conhecia do Recurso.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antonio Neder, Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu. Procurador-Geral da República, o Prof. José Carlos Moreira Alves. Ausente, justificadamente, o Ministro Rodrigues Alckmim.

Brasília, 25 de setembro de 1974. *Alberto Veronese Aguiar*, Vice-Diretor-Geral.