IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — EXPORTAÇÃO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO

— *A circunstância de ser o produto industrializado, destinado à exportação, não obsta a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias, ainda que deferido sobre a respectiva matéria-prima.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado do Rio Grande do Sul *versus* PIRISA — Piretro Industrial S.A.
Recurso extraordinário nº 79 448 — Relator: Sr. Ministro
THOMPSON FLORES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 9 de dezembro de 1974. *Thompson Flores*, Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Thompson Flores*: O bem lançado despacho do nobre Presidente, Des. Pedro Soares Muñoz, retrata com fidelidade a controvérsia.

E diz, fls. 93-8:

“Vistos etc.

1. PIRISA — Piretro Industrial S.A., companhia sediada no Rio de Janeiro e com estabelecimento na cidade de Taquara, impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Diretor-Geral do Te-

souro do Estado do Rio Grande do Sul, alegando que a notificação por ela recebida a 23.10.69 é ilegal, posto que pretende compelir a autora ao recolhimento de imposto sobre circulação de mercadorias de que, nos termos da notificação, se teria tornado responsável em razão de diferimento estabelecido em lei estadual.

Julgando a ação, a 3ª Câmara Cível, em decisão unânime, concedeu a segurança através de acórdão assim ementado: “Imposto de circulação de mercadorias. “Exportação de produto industrializado. Imunidade tributária. O diferimento da incidência do ICM, pelo Estado do Rio Grande do Sul, da saída da matéria-prima do estabelecimento do produtor para a etapa posterior, se subsume na imunidade constitucional, ante o fato da exportação para o exterior do produto industrializado” (fls. 71).

Inconformado, e com base na letra *a*, do inciso III, do art. 119 da Constituição da República, o Estado do Rio Grande do Sul interpõe recurso extraordinário,

pois o aresto recorrido teria contrariado o § 5º, do art. 24, da Constituição de 1967, assim como teria negado vigência aos §§ 4º e 5º, do art. 7º, do Ato Complementar 35, de 28.2.67, e ao § 3º, do art. 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68.

2. A recorrida fabrica pó de piretro, produto industrializado cuja principal matéria-prima é a flor de piretro. Essa matéria-prima, de origem vegetal, é adquirida dos produtores sem sofrer tributação do imposto sobre circulação de mercadorias porque a legislação estadual estabeleceu o diferimento de sua incidência. Posteriormente, já industrializada a matéria-prima e sob a forma de pó de piretro, a recorrente a exporta para o exterior. O fisco estadual sustenta ser cobrável o imposto sobre circulação de mercadorias sobre o valor da matéria-prima, haja ou não exportação do produto industrializado; a recorrida entende que se acha ao abrigo da imunidade tributária do § 5º, do art. 24, da Constituição do Brasil (1967), que se encontra hoje no § 7º, do art. 23, da agora chamada Constituição da República Federativa do Brasil. A matéria é controvertida neste tribunal. Basta referir que as Câmaras Cíveis Reunidas, no julgamento do Recurso de revista nº 16425, em que figurava como recorrente o Estado e como recorrida Piretro do Brasil Ltda., a 13.7.73, decidiram em sentido oposto ao da decisão hostilizada, através de acórdão em cuja ementa se proclama: "(ICM. 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 da exportação, pois a matéria-prima deve observar o percentual estabelecido. O texto constitucional não exclui possa ser cobrado o tributo sobre a matéria-prima, pois imune à tributação é o produto exportado." Nesses

autos processa-se recurso extraordinário interposto pela contribuinte. Como se vê, trata-se de matéria fiscal de evidente relevo.

3. O ponto fundamental da decisão atacada encontra-se no seguinte: "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 18389, de 20.1.67), 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 67. Com o diferimento da incidência do ICM, o 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" (fls. 82).

A diferença entre a situação de fato apreciada no acórdão recorrido e a que vem referida pelo julgado do Supremo Tribunal Federal, que serviu para fundamento daquele, está em que, no caso julgado pelo Excelso Pretório pretendia-se tributar um produto já industrializado, enquanto que aqui se pretende tributar matéria-prima de origem vegetal, não industrializada, com a particularidade de que o

recolhimento do imposto foi diferido do produtor para o industrial.

Cumpra ponderar que o Ministro Rodrigues Aleckmim, ao negar provimento e determinar o arquivamento de agravo de instrumento interposto de despacho desta Presidência, que não admitiu recurso extraordinário 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 Constituição estabelecido, com meridiana clareza que o imposto *não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados* (grifamos), dispensável se mostra maior esforço interpretativo para chegar-se à conclusão de que a circulação da matéria-prima não se incluíra 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. Demonstrando 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 31.12.68, e Leg. 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, II/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 refe-

rente 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 diferida. Como na hipótese, só se favoreçam as operações objetivamente destinadas à exportação do produto acabado, em si, inescusável 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 ICM 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" (*DJ* de 28.2.73, páginas 1 025-1 026).

Assim posto o problema, admito em princípio, que o aresto recorrido tenha contrariado o § 5º, do art. 24, da Constituição de 67. Quanto à negativa de vigência dos §§ 4º e 5º, do art. 7º, do Ato Complementar nº 35, de 28.2.67, e do § 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, o acórdão já deixou patente que não ocorreu.

4. Admito o recurso extraordinário.

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

Publique-se e intímem-se."

2. As partes apresentaram razões fls. 100-7 e 109-14, manifestando-se a Procuradoria-Geral do Estado às folhas 116-9, pelo conhecimento e provimento do recurso.

3. Parecer da douta Procuradoria-Geral da República, como segue, folhas 123-5:

“1. PIRISA — Piretro Industrial S.A. impetrou segurança para eximir-se do ICM sobre a flor de piretro, matéria-prima, de origem vegetal, que sofre processo de industrialização de que resulta o pó de piretro, destinado à exportação.

2. A última instância ordinária, confirmando decisão de primeiro grau, concluiu pela não-incidência do imposto, em acórdão que traz a seguinte ementa:

“O diferimento da incidência do ICM, pelo Estado do Rio Grande do Sul, da saída da matéria-prima do estabelecimento do produtor para a etapa posterior, se subsume na imunidade constitucional, ante o fato da exportação para o exterior do produto industrializado.”

3. Recorre o Estado do Rio Grande do Sul, fundado na letra *a* do preceito constitucional, sustentando ofensa ao art. 24, § 5º, da Constituição Federal 67, e negativa de vigência aos arts. 7º, §§ 4º e 5º, do Ato Complementar nº 35/67, e 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

4. É certo que não-incidência envolve todo o percurso, todo o fluxo físico do produto industrializado destinado ao exterior, mesmo nos casos de exportação indireta, em função da própria destinação do produto.

5. A imunidade, contudo, não abrange a circulação da matéria-prima, na fase anterior à transformação industrial, ressalvada a extensão do art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, porque a disposição constitucional é clara em deferir-lhe, literalmente, às operações que destinem ao exterior produtos industrializados (art. 23,

§ 7º, da Emenda Constitucional nº 1/69). Não importa que a legislação estadual tenha criado sistema de diferimento no pagamento do imposto. Nesse ponto, o eminente Ministro Rodrigues Alcázar, ao negar provimento ao AG nº 56 439-RS, acentuou: “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.” (DJ de 28.2.73, p. 1 025-1 026).

6. A flor de piretro participa em mais de 50% do valor do produto acabado. Não se há de invocar, assim, a extensão da imunidade prevista no art. 3º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68. Pelo contrário, essa disposição não impede o Estado de exigir o estorno do ICM em relação a matérias-primas que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização.

7. Pelo conhecimento e provimento do apelo.

Brasília, 22.10.74. *Mocir Antonio Machado da Silva*, Procurador da República.

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

É o relatório.

voto

O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator): Conheço do recurso e lhe dou provimento para cassar a segurança, ressalvada, todavia, à recorrida, as vias ordinárias para discutir, quanto à relação do valor entre o produto vegetal originário e o industrial resultante.

2. Para conceder o *writ*, o fundamento central residiu nesta passagem do voto do ilustre Des. Pedro Muñoz, relator, fls. 81-2:

“Entretanto, para o exame da espécie dos autos, entendo que não se torna necessário enfrentar essa complexa questão de direito intertemporal. Adiro integralmente ao pensamento da impetrante de que o caso em foco não se enquadra na hipótese cogitada no art. 7º, § 5º, do Ato Complementar nº 35, pois a mencionada regra legal trata de estorno de crédito fiscal, enquanto que no presente mandado de segurança se trata de matéria-prima que ingressou no estabelecimento do fabricante exportador sem pagamento do imposto, porque diferida legalmente a incidência para a etapa posterior e, assim, sem gerar crédito fiscal.

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 20.1.67), 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 67. Com o diferimento da incidência do ICM, o 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 da 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.

De sorte que, *data venia* do muito bem lançado acórdão da eg. 2ª Câmara Cível e do fundamentado parecer do Dr. Procurador da Justiça que trouxe valiosos elementos ao exame desta complexa questão, voto no sentido de negar provimento a ambos os recursos, por entender que, no caso, o produto industrializado está livre por imunidade constitucional do imposto de circulação de mercadorias exigido pelo fisco.”

E expressamente disseram os votos do saudoso Des. César Dias Filho e Des. Paulo Boeckel Velloso, respectivamente, fls. 83-84:

“Se o Estado, que tem competência de arrecadar o imposto sobre determinada operação, resolve diferir essa arrecadação para um ato posterior, sujeita-se à possibilidade de que esse ato posterior estabeleça uma imunidade, como no caso estabeleceu. O Estado pode arrecadar o imposto. Não arrecada. Resolve diferir para uma segunda operação. Se essa segunda operação vem com a isenção, ele se sujeita a essa consequência. Se ele arrecadasse, estaria sujeito ao estorno; não arrecadando, está sujeito a esse diferimento ou a desaparecer a carga tributária, porque a União, com aquela responsabilidade que tem, de participar do comércio internacional, estabelece a isenção. Adiro inteiramente ao voto de V. Exª e também, como V. Exª, nego provimento a ambos os recursos, o voluntário e o de ofício.”

“Efetivamente é um problema de imunidade tributária objetiva, que tem que ser entendida naquele sentido integrado, abrangendo portanto as etapas anteriores à industrialização, até o momento da operação de saída, porque, se assim não fora, desde que se trata de diferimento de incidência e na etapa final incidência não

há, se estaria conferindo ao Estado o poder de obstruir completamente os objetivos perseguidos pelo legislador constituinte federal, que são os da política comercial nacional agressiva, ativada, impulsionada no sentido de carrear mais divisas para o País. O poder de tributar sempre se entendeu que envolve, potencialmente, o poder de destruir. Seria uma obstrução invencível que os Estados fariam ao Poder Federal que, aliás, o eminente Des. César Dias Filho salientou no início do seu voto, quando pôs em confronto os poderes que se deferem à União para legislar sobre o comércio exterior.”

3. Pessoalmente estou de acordo com a orientação tomada pelo aresto impugnado, manifestada por mais de uma vez.

Esta, porém, não é a doutrina da Corte Suprema, por expressiva maioria, ao dar exegese ao art. 24, § 5º da Constituição de 67, sob cujo pálio ocorreram os fatos originários da tributação, fls. 10 e 12-6.

4. Assim, em caso idêntico, mantive a decisão da Colenda 2ª Câmara do Tribunal de Justiça, que concluíra diversamente.

O acórdão data de 29 de março último. É da Primeira Turma e traz a ementa seguinte (Ementário 960/2):

“ICM --- Produtos Industrializados.

I. Se o tributo exigido se refere à aquisição de matéria-prima pelo fabricante, como responsável e substituto do vendedor delas, não há violação do art. 24, § 5º, da Constituição Federal de 67, pois o Estado nada cobrou pela saída do produto final, industrializado, para o exterior.

II. Se a matéria-prima representa menos de 50% do valor do produto final industrializado, é matéria de fato e prova, insuscetível de solução no MS e no RE. — Ressalva das vias ordinárias.”

Identicamente, a Colenda Segunda Turma, ao julgar os RE nº 73 741 e 73 811.

No mesmo rumo o despacho do eminente Ministro Rodrigues Alckmim, proferido no AG nº 56 439, *in D.J.* de 28.2.73, p. 1 025-6, referido no despacho presidencial.

E, por fim, não é de deslembrar o que recentemente decidiu o Plenário ao julgar os RE n.ºs 77 868, em 22.8.74 e 75 456, em 4.9.74, enfocando operações intermediárias com o produto por fim industrializado e destinado à exportação, restringindo a imunidade tributária.

5. Ocorreu, pois, de parte do acórdão recorrido, contrariedade ao art. 24, § 5º, da Constituição de 67, vigente então, de igual redação do art. 23, § 7º, da Carta vigente. É suficiente para justificar o conhecimento do recurso extremo e o seu provimento.

6. Como não cabia na via do *mandamus* apreciar a pretensão, no que respeita ao crédito a que se refere o Decreto-lei nº 406/68, art. 3º, § 3º, deixa-se aberta a discussão na via ordinária própria, caso dele se pretenda valer a recorrida para tal fim.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

RE nº 79 448 — RS — Rel., Ministro Thompson Flores. Recte., Estado do Rio Grande do Sul (Adv., Jorge Arthur Morsch). Recda., PIRISA — Piretro Industrial S.A. (Advs., Caetano Pedone e outro).

Decisão: Conhecido e provido nos termos do voto do Ministro-Relator. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Antonio Neder, Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República. substituto, Doutor Oscar Correa Pina.