

CRÉDITO FISCAL DO ICM

Pretende a Importadora e Exportadora Itatiaia S. A. obter autorização para o aproveitamento do crédito fiscal do imposto sobre circulação de mercadorias — ICM — no valor de Cr\$ 132.510,92, tendo em vista que pagou o tributo incidente sobre a importação de cebolas que gozavam de isenção nas operações internas (Decreto “E” n.º 2.788/69, do artigo Estado da Guanabara).

Argumentou, inicialmente, que o favor fiscal, de natureza objetiva, deve abranger todo o ciclo de comercialização da mercadoria.

Posteriormente reforçou as suas alegações, declarando que pagou o que não precisava pagar, pois o Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), ao proibir a discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras, impede que a autoridade estadual exija o imposto sobre a entrada de cebolas importadas da Espanha, país signatário do tratado.

Os órgãos técnicos da extinta Secretaria de Finanças do antigo Estado da Guanabara, embora entendessem ser legítima a cobrança do tributo, sugeriram que se examinasse a questão sob o ângulo da política de justiça fiscal, dada a excepcionalidade do pedido.

2

2.1. O Decreto “E” n.º 2.788, de 25.4.69, do antigo Estado da Guanabara, dispôs:

“Art. 1.º — Ficam isentas do ICM as saídas de batatas e cebolas *in natura*, para consumo interno, bem como as remetidas a outro Estado ou ao exterior, excluídas as destinadas à industrialização.”

2.2. O art. 8.º, item II, da Lei n.º 2.143, de 22.11.72, por sua vez, não admitia o crédito do imposto relativo à entrada:

“de mercadorias cuja colocação em circulação pelo contribuinte não constitua fato gerador da obrigação tributária ou esteja, total ou parcialmente, isenta do imposto ou a ele imune, ou ainda quando o ônus do tributo seja por qualquer forma reduzido ou suprimido.”

2.3. Se, portanto, a saída da mercadoria importada era isenta do ICM, proibida ficou a utilização do crédito fiscal gerado na entrada. O dis-

positivo da Lei n.º 2.143, de 22.11.72, repetido na legislação posterior (art. 25, item IV, do Decreto-lei n.º 5, de 15.3.75, do novo Estado do Rio de Janeiro), corresponde plenamente aos princípios gerais do imposto não-cumulativo (art. 3.º, § 1.º, do Decreto-lei federal n.º 406, de 31.12.68). O crédito do ICM é usufruído pelo contribuinte sob a condição resolutiva da ulterior saída tributada da mercadoria; vinculado a uma *conditio juris*, apresenta-se como contingente e inessencial, só tendo valor na medida em que pode ser contraposto, em uma conta-corrente, a um débito gerado pela saída da mercadoria.

2.4. Aliás o ICM incidente sobre as importações é refratário aos créditos fiscais. Ou eles nem sequer existem, como se dá com as mercadorias importadas que se destinam à fabricação de máquinas e equipamentos para o mercado interno ou à utilização como matéria-prima em processos de industrialização de produtos tributados na saída, pois o Decreto-lei 406/68 (art. 4.º, itens IV e V) concedeu-lhes a isenção, diferindo o pagamento do tributo para a época da saída; ou eles não podem ser utilizados, sob pena de neutralizar a própria cobrança do tributo, como na hipótese de que se cuida — importação de produtos isentos no mercado interno — e em algumas outras — importação para integrar ativo fixo. Na Argentina, por exemplo, a Lei 12.143 inverteu a definição do fato gerador, dispondo que o imposto sobre o valor agregado só incide sobre as importações para uso ou consumo próprio ou para formar parte integrante de mercadorias isentas, vedado o aproveitamento do crédito fiscal.

3

3.1. Na verdade a utilização do crédito fiscal relativo às mercadorias importadas redundava em autêntica isenção, eis que anula o débito gerado na entrada do produto.

3.2. Não encontro, todavia, na legislação brasileira, qualquer dispositivo que possa reforçar o argumento de que a isenção do ICM, sendo objetiva, deve alcançar todas as etapas da circulação econômica das mercadorias. O legislador é que tem permitido, através de instrumentos específicos, a progressiva dilatação do favor. E isso porque a própria natureza do imposto sobre o valor agregado repele as isenções, que, quando concedidas, criam anomalias somente sanáveis pelas concessões de créditos simbólicos, pelas autorizações para o aproveitamento de créditos acumulados ou pelas reduções de bases de cálculo. Em irremediavelmente

estudo sobre a realidade e os mitos do imposto sobre o valor agregado, entre os quais inclui o “mito da neutralidade relativamente à incidência do imposto”, A. Berliri (*L'imposta sul valore aggiunto, Studi e Scritti vari*, Milão, 1971, p. 189) afirma que as isenções levam o imposto sobre o valor agregado a se comportar como um imposto cumulativo, pois o tributo incidirá na fase final do consumo sobre todos os impostos pagos no ciclo de produção e distribuição da mercadoria; e adverte que o empresário, antes de solicitar ao legislador uma isenção a favor desta ou daquela mercadoria, deve refletir atentamente para não correr o risco de sofrer um dano ao revés de obter um benefício.

3.3. Parece-me, conseqüentemente, que não pode ser reconhecida a isenção às entradas de cebolas importadas, sob o argumento de sua natureza objetiva, nem, o que no fundo é a mesma coisa, o aproveitamento do crédito fiscal.

4

4.1. Resta examinar se a cobrança do ICM sobre a entrada das cebolas importadas da Espanha conflita com as regras do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio — GATT, que proíbe a discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras para efeito de tributação interna.

4.2. Tenho para mim que os impostos internos não constituem uma categoria jurídica nem uma classificação científica dos tributos, ao contrário, por exemplo, dos impostos reais e pessoais, diretos e indiretos etc. O mesmo tributo pode ser interno ou não, conforme onere os fatos ocorridos dentro do território nacional ou as operações do comércio exterior.

4.3. Note-se que, em sentido amplo, todos os impostos são internos, que todos emanam dos órgãos nacionais de criação do direito. Como lembra Blumenstein (*Sistema di Diritto delle Imposte*, Milão, 1954, pag. 95), não existe um centro supra-estatal de elaboração de normas de direito internacional tributário.

4.4. De modo que são sempre os próprios impostos nacionais que gravam o comércio entre as nações, no que deixam de ser considerados impostos internos. Esses impostos podem ser federais, estaduais ou municipais, porque a União não detém o monopólio da tributação do comércio exterior. O já citado Blumenstein ensina, por exemplo, que os conflitos que constituem a preocupação do direito internacional, especialmente os relacionados com a dupla imposição, se originam inclusive da

cobrança de tributos pelos cantões suíços. Daí porque M. Udina (*Il Diritto Internazionale Tributario*, Padova, 1949, p. 253) prefere falar em *plurimposizione*, pela melhor conotação com os aspectos da incidência simultânea de diferentes impostos criados pelos diversos entes públicos.

4.5. O Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) adotou a dicotomia entre impostos internos e impostos incidentes sobre a importação.

4.5.1. O GATT, na lição de L'Huilier (*Théorie et Pratique de la Coopération Économique Internationale*, Paris, 1957, p. 136), baseia-se em três grandes princípios: a) a negociação e a consolidação das concessões tarifárias; b) a condenação de restrições quantitativas; c) a não-discriminação. O último, que particularmente interessa ao assunto ora versado, compreende a *cláusula de nação mais favorecida* (a obrigação de cada uma das partes contratantes de oferecer a outro contratante as mesmas vantagens concedidas a um terceiro país no que tange aos impostos sobre a importação e sobre o comércio interior) e a *cláusula de tratamento nacional* (idêntica tributação interna para produtos nacionais e estrangeiros).

4.5.2. A redação daquelas cláusulas é bastante clara:

Art. 1.º, § 1.º, do GATT (cláusula de nação mais favorecida):

“Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma parte contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras partes contratantes ou ao mesmo destinado. Este dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações, digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação, bem como aos assuntos incluídos nos §§ 1.º e 2.º do art. III.”

Art. 4.º, § 2.º, do GATT (cláusula de tratamento nacional):

“Os produtos do território de qualquer parte contratante, importados por outra parte contratante, não estão sujeitos, direta ou

indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso, nenhuma parte contratante aplicará, de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais contrariamente às principais estabelecidas no parágrafo 1.º.”

4.5.3. Hely Lopes Meirelles (Estudos sobre o GATT, in *Revista de Direito Público*, vol. I, p. 69) tece os seguintes comentários a respeito do assunto:

“As vantagens asseguradas pelo GATT são de duas ordens: vantagens de importação e vantagens de comércio. As vantagens de importação consistem no tratamento de nação mais favorecida e na garantia de que os produtos constantes da Lista nacional (no caso do Brasil — Lista III) não pagarão direitos alfandegários superiores aos estabelecidos na mesma Lista. As vantagens de comércio consubstanciam-se na igualdade de tratamento tributário entre o produto importado do GATT e o produto nacional similar; no impedimento de monopólio; na liberdade de trânsito dos produtos; e na limitação das imposições internas anti-“dumping”.”

4.5.4. Perfeitamente claro, portanto, que o mesmo imposto se sujeita à cláusula de nação mais favorecida, caso em que não poderá ser superior ao incidente sobre mercadorias importadas de um terceiro país, e, também, à cláusula de tratamento nacional, hipótese em que há de gravar igualmente as mercadorias nacionais e estrangeiras nas operações internas. No primeiro caso o tributo participa da natureza dos impostos sobre a importação; no outro, é tipicamente um imposto interno. O contorno dessa dupla fisionomia do tributo traça-o com muita precisão Ariosto Gonzales (*La Organización del Comercio Internacional — El Acuerdo General de Aranceles y Comercio — GATT*, Montevideo, 1954, p. 31):

“Pero los impuestos internos pueden ser aumentados, si lo son también para los productos de origen nacional. El impuesto interno es de igual naturaleza que el tributo aduanero y ambos se aplican al consumo. En general, el impuesto aduanero se recauda en las fronteras, a la importación o exportación de las mercaderías. Pero en el Uruguay, los impuestos internos están regidos por dos sistemas de recaudación: en unos casos son recaudados por la Dirección General de Impuestos Internos y en otros lo son por la Dirección General de Aduanas.

Cuando son percibidos en la aduana, se cobran como los demás gravámenes de importación y están sujetos a las mismas normas sustantivas y de procedimiento. Sostuve, hace algunos años con buen éxito judicial, “que cuando el legislador establece *impuestos internos* que se perciben en la aduana, les quita *su carácter esencial de impuestos al consumo interior, transformándolos en gravámenes a la importación sujetos al régimen aduanero*”. (*La Justicia Uruguaya*, XI, n.º 1.871, p. 58-68).

No parece discutible que los impuestos internos diferenciales que se recaudan en la aduana puedan ser cobrados aun con la vigencia del Acuerdo, dado que no tienen, como carácter esencial, el de impuestos al consumo interior, sino el de gravámenes a la importación sujetos al régimen aduanero y que, como tales, aparecen consignados en la tarifa aduanera.”

4.6. O ICM é, ao mesmo tempo, um imposto interno — enquanto grava as circulações ocorridas no país — e um imposto sobre as operações do comércio internacional. As regras do GATT coincidem, a esse respeito, com as normas já incorporadas ao direito público brasileiro.

4.6.1. Tanto isso é verdade que a sorte do ICM incidente sobre os produtos importados está atrelada à do imposto federal sobre a importação. Segundo o art. 1.º, § 4.º, item VI, do Decreto-lei 406/68, é isenta do ICM a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros. Com essa providência, que se estende até mesmo àquelas importações beneficiadas com a redução da alíquota do tributo federal a zero (cf. RE 77.186-S.P., in *RTJ* 70/529), a União adquire a autonomia necessária para ajustar a carga tributária dos diferentes impostos à cláusula de nação mais favorecida.

4.6.2. Já a igualdade de tratamento nas operações internas entre mercadorias nacionais e estrangeiras, que constitui o núcleo da cláusula de tratamento nacional, também a impõe dispositivo constitucional dirigido diretamente às esferas menores de governo: “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. A norma constitucional não visa à importação de mercadorias, mas à cir-

culação interna de mercadorias importadas, como esclarece o exímio Pontes de Miranda:

“Procedência dos bens e tributação. Além do que se estatui no art. 20, I, frisa a Constituição que a desigualdade entre impostos, em razão da procedência, ou do seu destino, é vedada. Aqui, proíbe-se o imposto desigual, com referência a outras entidades intra-estatais, mesmo se de procedência estrangeira o bem, ou de zona diferente do mesmo Estado-membro, Distrito Federal ou Município. É, para essas entidades intra-estatais, princípio simétrico ao do art. 20, I, que se dirige à União.

A regra jurídica refere-se a bens que procedem de outros Estados-membros, ou do mesmo, do Distrito Federal, ou de parte dele, dos Municípios, ou de parte deles.” (*Comentários à Constituição de 1967*, com a Emenda n.º 1, de 1969, S. Paulo, 1970, vol. II, pag. 446).

4.7. A dupla característica do ICM pode ser confirmada pela análise do imposto sobre o valor agregado adotado pelas nações do Mercado Comum Europeu, paradigma e modelo do tributo brasileiro.

4.7.1. Os países do MCE acordaram em instituir o imposto não-cumulativo, a fim de compatibilizar os respectivos sistemas tributários, criando entre eles um autêntico mercado interno. Como esclarece C. Cosciani (*El Impuesto al Valor Agregado*, B. Aires, 1969, p. 181 e 201), não foi difícil fazê-lo com relação ao imposto interno; quanto ao incidente sobre as importações, transferiram a solução para o futuro, pela impossibilidade de definir desde logo o modo como se suprimiriam os impostos sobre a importação e os reembolsos e isenções às exportações, em busca da neutralidade competitiva, objetivo final da integração econômica.

4.7.2. Em consequência, a definição do fato gerador do imposto sobre o valor agregado separou claramente os dois tipos de imposição, conforme se lê nos arts. 2.º, 3.º e 7.º da Segunda Diretiva da Comunidade Econômica Européia, de 11.4.67 (apêndice à obra citada de Cosciani):

“Art. 2 — Quedan sujetas al impuesto al valor agregado: a) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, efectuadas a título oneroso en el interior de un país por un responsable; b) las importaciones de bienes.

Art. 3 — Se considera “interior del país”, el territorio en el cual el Estado interesado aplique el impuesto al valor agregado:

territorio que debe comprender, en principio, el conjunto del territorio nacional con inclusión de las aguas territoriales.

Art. 7 — 1) Se considera “importación de un bien” el ingreso de ese bien “al interior del país” en el sentido del art. 3.

2) En la importación, el hecho generador del impuesto tiene lugar en ocasión de ese ingreso. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de vincular el hecho generador y la exigibilidad del impuesto al valor agregado, al hecho generador y a la exigibilidad establecidos en materia de derechos aduaneros, tasas e exacciones a la importación.”

4.8. Na Argentina a cláusula de tratamento nacional, relativamente ao imposto sobre o valor agregado, foi perfeitamente enunciada, não deixando dúvida de que regula apenas as operações internas (art. 17 da Lei 12.143):

“A los efectos de esta ley, las mercaderías importadas — para comercializar, para uso o consumo propio, o destinadas a la elaboración de mercaderías exentas indistintamente — tendrán el mismo tratamiento fiscal que las ventas de mercaderías similares racionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de las mercaderías.”

4.9. Concluo, assim, que o Decreto n.º 2.788, de 25.4.69, do antigo Estado da Guantabara, nenhum agravo fez ao GATT.

4.9.1. Ao limitar a isenção às operações internas, não discriminou entre a cebola importada e a nacional. Gozam ambas do mesmíssimo favor. Foi plenamente respeitada, por conseguinte, a cláusula de tratamento nacional.

4.9.2. Quanto à extensão do benefício às importações, a tanto não obriga o GATT, pois a cobrança do ICM sobre a entrada da cebola importada não se subordina à cláusula de tratamento nacional nem, por outro lado, se tem notícia de que tal cobrança tenha criado privilégio para terceiro país, única hipótese em que se teria desrespeitado a cláusula de nação mais favorecida.

4.10. Se não houve discriminação de ordem jurídica resulta evidente que também não ocorreu preferência de natureza econômica.

4.10.1. O confronto entre a formação do preço das mercadorias estrangeiras e nacionais há de ser estabelecido na fase de circulação interna — após o desembaraço aduaneiro, portanto. Aí é que a diferente imposição da carga fiscal pode causar o desequilíbrio na concorrência.

4.10.2. Mas, na fase de comercialização internacional, compete à União influir na composição dos preços das mercadorias, agravando ou diminuindo a carga tributária, a fim de incentivar ou desestimular as importações de acordo com os interesses nacionais.

5

5.1. Não me parece que possa ser concedido o benefício pleiteado com fundamento em razões de justiça fiscal, como pretende o suplicante.

5.2. A equidade, como justiça do caso concreto, fundada nas circunstâncias especialíssimas do fato ou nas características pessoais do sujeito passivo, não pode conduzir à dispensa do tributo devido. Proclama-o o art. 108, § 2.º, do Código Tributário Nacional.

5.3. E a recíproca também é verdadeira: se não pode ser dispensado o pagamento do tributo devido, não poderá ser restituído, por considerações de equidade, o tributo legitimamente recolhido.

6

6.1. A autorização pleiteada pelo contribuinte para utilizar o crédito fiscal do ICM redundará, na realidade, como se viu, em pedido de reconhecimento de isenção, e, conseqüentemente, em repetição de indébito, tendo em vista que já se realizou o pagamento.

6.2. Ocorre que, de acordo com o art. 166 do Código Tributário Nacional, não se restituem os impostos indiretos, se o *solvens* não comprova que suportou o ônus do tributo.

6.3. No caso presente, ainda que fosse legítima a isenção, faltaria a prova de que o requerente não transferiu para o contribuinte de fato o encargo financeiro.

Opino, assim, que seja indeferido o pedido de autorização para utilizar o crédito fiscal do ICM gerado na entrada de cebolas importadas, porque, em resumo:

a) a Lei n.º 2.143, de 22.11.72, do antigo Estado da Guanabara, proibia a utilização de créditos fiscais relativos às mercadorias cujas saídas estavam isentas do imposto;

b) inexistia obrigação de o Estado-membro conceder isenções integradas do ICM, que alcancem todas as fases da circulação da riqueza;

c) a cláusula de tratamento nacional prevista no GATT não se aplica às operações do comércio internacional, senão que regula as operações internas, para as quais a lei estadual manteve a uniformidade tributária entre mercadorias nacionais e estrangeiras;

d) a aplicação da equidade não pode resultar em restituição de tributo legitimamente recolhido aos cofres públicos;

e) ainda que tivesse sido indevido o recolhimento, não poderia ser restituído o imposto sem a prova de que não houve transferência do respectivo encargo financeiro (art. 166 de C.T.N.).

É o parecer, s. m. j.

Em 3 de outubro de 1975. — RICARDO LOBO TORRES, Procurador do Estado.

Visto. Aprovo o excelente parecer do Senhor Procurador Ricardo Lobo Torres (fls. 49/65).

Restitua-se o processo à consideração do Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado de Fazenda.

Em 29 de outubro de 1975. — ROBERTO PARAISO ROCHA, Procurador-Geral do Estado.

EQUIVALÊNCIA DO CURSO DE FORMAÇÃO DE SARGENTOS DO CORPO DE BOMBEIROS AO CURSO GINÁSIAL DECLARADA PELO CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO, PARA CADA CASO CONCRETO

Neste processo, o Subtenente BM José Pinheiro de Pinho Filho requer ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro sua reinclusão no Quadro de Acesso para promoção ao posto de 2.º tenente.

Junta certificado de conclusão do ensino de 1.º grau expedido pela Coordenadora do Sistema Estadual de Ensino da Secretaria de Educação do extinto Estado da Guanabara, datado de 5 de março de 1974, expedido de acordo com o parecer n.º 1.568, de 26 de novembro de 1973, da lavra do Conselho Estadual de Educação, cuja cópia anexa. Tal parecer trata da equivalência dos estudos feitos na Escola de Formação de Sargentos do Corpo de Bombeiros do extinto Estado da Guanabara ao ensino de 1.º grau, requerida pelo Subtenente BM Moacir Moreira.

Já tendo solicitado o mesmo benefício ao Comandante-Geral do Corpo de Bombeiros, sua anterior petição mereceu o indeferimento por parte dessa autoridade, a qual se lastreou no artigo 14, n.º 1 do Regulamento para as Polícias Militares e Corpos de Bombeiros Militares (R-200), conforme informação n.º 001/75, da Secretaria das Comissões de Promoções (fls. 10).

Tal informação (fls. 9) diz textualmente:

“A equivalência do Curso da Escola de Formação de Sargentos ao Curso Ginásial, declarada pelo parecer n.º 1568, do Conselho Estadual de Educação, não atende o disposto no artigo 14, item I, do Regulamento para as Polícias Militares e Corpos de Bombeiros Militares (R-200) aprovado pelo Decreto Federal n.º 66.862, de 8 de julho de 1970 *verbis*: Art. 14 — Para ingressar nos Quadros de Oficiais Administrativos ou de Oficiais Especialistas, concorrerão os Subtenentes e Primeiros-Sargentos, nas condições previstas na legislação peculiar dos Estados, Territórios ou Distrito Federal, atendidos os seguintes requisitos básicos: 1) possuir o curso ginásial completo ou equivalente; 2) possuir o curso de Aperfeiçoamento de Sargentos, combatente ou especialista.”

O peticionário requereu, em 16 de janeiro de 1974, à Diretora do Departamento de 1.º Grau da Secretaria de Educação do antigo Estado da Guanabara, a expedição *por equidade* de certificado de conclusão do ensino de 1.º grau, tendo em vista a decisão do Conselho Estadual de Educação, que aprovou o Parecer n.º 1568/73, da Câmara de Ensino do 1.º grau.

Para instruir seu petitório, juntou declaração do Major BM então Comandante do 2.º Batalhão de Incêndio, segundo a qual era ele possuidor dos mesmos requisitos que determinaram a expedição de certificado idêntico, com fulcro no Parecer n.º 1568, retromencionado.

Do estudo do documento em questão se infere que o citado parecer não é de caráter geral e sim particularizado para o caso do Subtenente Moacir Moreira. Depreende-se, ainda mais, que ele foi exarado com base em um documento da Diretoria do Ensino da Corporação, órgão competente, portanto, para dizer os currículos correspondentes aos cursos efetuados nos estabelecimentos de ensino do Corpo de Bombeiros por seus membros.

O parecer é, portanto, casuístico e não genérico. Ele não equiparou *in genere*, o Curso de Formação de Sargentos do Corpo de Bombeiros ao ensino de 1.º grau ou ao antigo gíráσιο. *In casu*, estudando o documento apresentado, oriundo daquela Diretoria, o Conselho Estadual de Educação aprovou parecer exarado pela Câmara de Ensino do 1.º grau, considerando que o Subtenente Moacir Moreira estudou, no Curso de Formação de Sargentos, as matérias constituintes do *núcleo comum* determinadas pelo Parecer n.º 853 do Conselho Federal de Educação, em obediência ao que está estatuído no artigo 4.º, § 1.º da Lei n.º 5692 de 11 de agosto de 1971.

Entendo, pois, *data venia*, que a Secretaria de Educação do antigo Estado da Guanabara não podia expedir, por equidade, certificado de conclusão de ensino do 1.º grau sem que antes fosse ouvida a Câmara de Ensino do 1.º grau e instruído o requerimento com certidão do currículo das matérias cursadas no Curso de Formação de Sargentos do Corpo de Bombeiros, exarada pela Diretoria de Ensino da Corporação.

Portanto, sou de parecer que o Certificado que foi concedido ao Subtenente José Pinheiro de Pinho Filho seja submetido acompanhado da certidão referida no parágrafo anterior ao Conselho Estadual de Ensino para que ele se manifeste, *in casu*, sobre a equivalência do Curso de Formação de Sargentos, que o interessado realizou na Corporação, ao ensino de 1.º grau.

Caso o Conselho acima, através de sua Câmara de Ensino de 1.º grau, reconheça a equivalência, não vejo como não aceitá-la.

Nesse passo, com a *maxima venia*, ousou divergir das informações de fls. 9 e 20 *usque* 22, alínea g (fls. 21 e 22), embora aplauda e reconheça digna dos maiores encômios a cautela com que o Corpo de Bombeiros tem agido, quanto ao Parecer n.º 1568, acima citado.

Faço-o porque o ensino ministrado nos estabelecimentos militares, geralmente, é composto de três setores: um de instrução fundamental, um de instrução especializada ou técnica e um de instrução militar.

CRÉDITO FISCAL DO ICM

Pretende a Importadora e Exportadora Itatiaia S. A. obter autorização para o aproveitamento do crédito fiscal do imposto sobre circulação de mercadorias — ICM — no valor de Cr\$ 132.510,92, tendo em vista que pagou o tributo incidente sobre a importação de cebolas que gozavam de isenção nas operações internas (Decreto “E” n.º 2.788/69, do artigo Estado da Guanabara).

Argumentou, inicialmente, que o favor fiscal, de natureza objetiva, deve abranger todo o ciclo de comercialização da mercadoria.

Posteriormente reforçou as suas alegações, declarando que pagou o que não precisava pagar, pois o Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), ao proibir a discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras, impede que a autoridade estadual exija o imposto sobre a entrada de cebolas importadas da Espanha, país signatário do tratado.

Os órgãos técnicos da extinta Secretaria de Finanças do antigo Estado da Guanabara, embora entendessem ser legítima a cobrança do tributo, sugeriram que se examinasse a questão sob o ângulo da política de justiça fiscal, dada a excepcionalidade do pedido.

2

2.1. O Decreto “E” n.º 2.788, de 25.4.69, do antigo Estado da Guanabara, dispôs:

“Art. 1.º — Ficam isentas do ICM as saídas de batatas e cebolas *in natura*, para consumo interno, bem como as remetidas a outro Estado ou ao exterior, excluídas as destinadas à industrialização.”

2.2. O art. 8.º, item II, da Lei n.º 2.143, de 22.11.72, por sua vez, não admitia o crédito do imposto relativo à entrada:

“de mercadorias cuja colocação em circulação pelo contribuinte não constitua fato gerador da obrigação tributária ou esteja, total ou parcialmente, isenta do imposto ou a ele imune, ou ainda quando o ônus do tributo seja por qualquer forma reduzido ou suprimido.”

2.3. Se, portanto, a saída da mercadoria importada era isenta do ICM, proibida ficou a utilização do crédito fiscal gerado na entrada. O dis-

positivo da Lei n.º 2.143, de 22.11.72, repetido na legislação posterior (art. 25, item IV, do Decreto-lei n.º 5, de 15.3.75, do novo Estado do Rio de Janeiro), corresponde plenamente aos princípios gerais do imposto não-cumulativo (art. 3.º, § 1.º, do Decreto-lei federal n.º 406, de 31.12.68). O crédito do ICM é usufruído pelo contribuinte sob a condição resolutiva da ulterior saída tributada da mercadoria; vinculado a uma *conditio juris*, apresenta-se como contingente e inessencial, só tendo valor na medida em que pode ser contraposto, em uma conta-corrente, a um débito gerado pela saída da mercadoria.

2.4. Aliás o ICM incidente sobre as importações é refratário aos créditos fiscais. Ou eles nem sequer existem, como se dá com as mercadorias importadas que se destinam à fabricação de máquinas e equipamentos para o mercado interno ou à utilização como matéria-prima em processos de industrialização de produtos tributados na saída, pois o Decreto-lei 406/68 (art. 4.º, itens IV e V) concedeu-lhes a isenção, diferindo o pagamento do tributo para a época da saída; ou eles não podem ser utilizados, sob pena de neutralizar a própria cobrança do tributo, como na hipótese de que se cuida — importação de produtos isentos no mercado interno — e em algumas outras — importação para integrar ativo fixo. Na Argentina, por exemplo, a Lei 12.143 inverteu a definição do fato gerador, dispondo que o imposto sobre o valor agregado só incide sobre as importações para uso ou consumo próprio ou para formar parte integrante de mercadorias isentas, vedado o aproveitamento do crédito fiscal.

3

3.1. Na verdade a utilização do crédito fiscal relativo às mercadorias importadas redundava em autêntica isenção, eis que anulava o débito gerado na entrada do produto.

3.2. Não encontro, todavia, na legislação brasileira, qualquer dispositivo que possa reforçar o argumento de que a isenção do ICM, sendo objetiva, deve alcançar todas as etapas da circulação econômica das mercadorias. O legislador é que tem permitido, através de instrumentos específicos, a progressiva dilatação do favor. E isso porque a própria natureza do imposto sobre o valor agregado repele as isenções, que, quando concedidas, criam anomalias somente sanáveis pelas concessões de créditos simbólicos, pelas autorizações para o aproveitamento de créditos acumulados ou pelas reduções de bases de cálculo. Em interessantíssimo

estudo sobre a realidade e os mitos do imposto sobre o valor agregado, entre os quais inclui o “mito da neutralidade relativamente à incidência do imposto”, A. Berliri (*L'imposta sul valore aggiunto, Studi e Scritti vari*, Milão, 1971, p. 189) afirma que as isenções levam o imposto sobre o valor agregado a se comportar como um imposto cumulativo, pois o tributo incidirá na fase final do consumo sobre todos os impostos pagos no ciclo de produção e distribuição da mercadoria; e adverte que o empresário, antes de solicitar ao legislador uma isenção a favor desta ou daquela mercadoria, deve refletir atentamente para não correr o risco de sofrer um dano ao revés de obter um benefício.

3.3. Parece-me, conseqüentemente, que não pode ser reconhecida a isenção às entradas de cebolas importadas, sob o argumento de sua natureza objetiva, nem, o que no fundo é a mesma coisa, o aproveitamento do crédito fiscal.

4

4.1. Resta examinar se a cobrança do ICM sobre a entrada das cebolas importadas da Espanha conflita com as regras do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio — GATT, que proíbe a discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras para efeito de tributação interna.

4.2. Tenho para mim que os impostos internos não constituem uma categoria jurídica nem uma classificação científica dos tributos, ao contrário, por exemplo, dos impostos reais e pessoais, diretos e indiretos etc. O mesmo tributo pode ser interno ou não, conforme onere os fatos ocorridos dentro do território nacional ou as operações do comércio exterior.

4.3. Note-se que, em sentido amplo, todos os impostos são internos, que todos emanam dos órgãos nacionais de criação do direito. Como lembra Blumenstein (*Sistema di Diritto delle Imposte*, Milão, 1954, pag. 95), não existe um centro supra-estatal de elaboração de normas de direito internacional tributário.

4.4. De modo que são sempre os próprios impostos nacionais que gravam o comércio entre as nações, no que deixam de ser considerados impostos internos. Esses impostos podem ser federais, estaduais ou municipais, porque a União não detém o monopólio da tributação do comércio exterior. O já citado Blumenstein ensina, por exemplo, que os conflitos que constituem a preocupação do direito internacional, especialmente os relacionados com a dupla imposição, se originam inclusive da

cobrança de tributos pelos cantões suíços. Daí porque M. Udina (*Il Diritto Internazionale Tributario*, Padova, 1949, p. 253) prefere falar em *plurimposizione*, pela melhor conotação com os aspectos da incidência simultânea de diferentes impostos criados pelos diversos entes públicos.

4.5. O Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) adotou a dicotomia entre impostos internos e impostos incidentes sobre a importação.

4.5.1. O GATT, na lição de L'Huilier (*Théorie et Pratique de la Coopération Économique Internationale*, Paris, 1957, p. 136), baseia-se em três grandes princípios: a) a negociação e a consolidação das concessões tarifárias; b) a condenação de restrições quantitativas; c) a não-discriminação. O último, que particularmente interessa ao assunto ora versado, compreende a *cláusula de nação mais favorecida* (a obrigação de cada uma das partes contratantes de oferecer a outro contratante as mesmas vantagens concedidas a um terceiro país no que tange aos impostos sobre a importação e sobre o comércio interior) e a *cláusula de tratamento nacional* (idêntica tributação interna para produtos nacionais e estrangeiros).

4.5.2. A redação daquelas cláusulas é bastante clara:

Art. 1.º, § 1.º, do GATT (cláusula de nação mais favorecida):

“Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma parte contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras partes contratantes ou ao mesmo destinado. Este dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações, digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação, bem como aos assuntos incluídos nos §§ 1.º e 2.º do art. III.”

Art. 4.º, § 2.º, do GATT (cláusula de tratamento nacional):

“Os produtos do território de qualquer parte contratante, importados por outra parte contratante, não estão sujeitos, direta ou

indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso, nenhuma parte contratante aplicará, de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais contrariamente às principais estabelecidas no parágrafo 1.º."

4.5.3. Hely Lopes Meirelles (Estudos sobre o GATT, in *Revista de Direito Público*, vol. I, p. 69) tece os seguintes comentários a respeito do assunto:

"As vantagens asseguradas pelo GATT são de duas ordens: vantagens de importação e vantagens de comércio. As vantagens de importação consistem no tratamento de nação mais favorecida e na garantia de que os produtos constantes da Lista nacional (no caso do Brasil — Lista III) não pagarão direitos alfandegários superiores aos estabelecidos na mesma Lista. As vantagens de comércio consubstanciam-se na igualdade de tratamento tributário entre o produto importado do GATT e o produto nacional similar; no impedimento de monopólio; na liberdade de trânsito dos produtos; e na limitação das imposições internas anti-"dumping"."

4.5.4. Perfeitamente claro, portanto, que o mesmo imposto se sujeita à cláusula de nação mais favorecida, caso em que não poderá ser superior ao incidente sobre mercadorias importadas de um terceiro país, e, também, à cláusula de tratamento nacional, hipótese em que há de gravar igualmente as mercadorias nacionais e estrangeiras nas operações internas. No primeiro caso o tributo participa da natureza dos impostos sobre a importação; no outro, é tipicamente um imposto interno. O contorno dessa dupla fisionomia do tributo traça-o com muita precisão Ariosto Gonzales (*La Organización del Comercio Internacional — El Acuerdo General de Aranceles y Comercio — GATT*, Montevideo, 1954, p. 31):

"Pero los impuestos internos pueden ser aumentados, si lo son también para los productos de origen nacional. El impuesto interno es de igual naturaleza que el tributo aduanero y ambos se aplican al consumo. En general, el impuesto aduanero se recauda en las fronteras, a la importación o exportación de las mercaderías. Pero en el Uruguay, los impuestos internos están regidos por dos sistemas de recaudación: en unos casos son recaudados por la Dirección General de Impuestos Internos y en otros lo son por la Dirección General de Aduanas.

Cuando son percibidos en la aduana, se cobran como los demás gravámenes de importación y están sujetos a las mismas normas sustantivas y de procedimiento. Sostuve, hace algunos años con buen éxito judicial, "que cuando el legislador establece *impuestos internos* que se perciben en la aduana, les quita *su carácter esencial de impuestos al consumo interior, transformándolos en gravámenes a la importación sujetos al régimen aduanero*". (*La Justicia Uruguaya*, XI, n.º 1.871, p. 58-68).

No parece discutible que los impuestos internos diferenciales que se recaudan en la aduana puedan ser cobrados aun con la vigencia del Acuerdo, dado que no tienen, como carácter esencial, el de impuestos al consumo interior, sino el de gravámenes a la importación sujetos al régimen aduanero y que, como tales, aparecen consignados en la tarifa aduanera."

4.6. O ICM é, ao mesmo tempo, um imposto interno — enquanto grava as circulações ocorridas no país — e um imposto sobre as operações do comércio internacional. As regras do GATT coincidem, a esse respeito, com as normas já incorporadas ao direito público brasileiro.

4.6.1. Tanto isso é verdade que a sorte do ICM incidente sobre os produtos importados está atrelada à do imposto federal sobre a importação. Segundo o art. 1.º, § 4.º, item VI, do Decreto-lei 406/68, é isenta do ICM a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros. Com essa providência, que se estende até mesmo àquelas importações beneficiadas com a redução da alíquota do tributo federal a zero (cf. RE 77.186-S.P., in *RTJ* 70/529), a União adquire a autonomia necessária para ajustar a carga tributária dos diferentes impostos à cláusula de nação mais favorecida.

4.6.2. Já a igualdade de tratamento nas operações internas entre mercadorias nacionais e estrangeiras, que constitui o núcleo da cláusula de tratamento nacional, também a impõe dispositivo constitucional dirigido diretamente às esferas menores de governo: "é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino". A norma constitucional não visa à importação de mercadorias, mas à cir-

culação interna de mercadorias importadas, como esclarece o exímio Pontes de Miranda:

“Procedência dos bens e tributação. Além do que se estatui no art. 20, I, frisa a Constituição que a desigualdade entre impostos, em razão da procedência, ou do seu destino, é vedada. Aqui, proíbe-se o imposto desigual, com referência a outras entidades intra-estatais, mesmo se de procedência estrangeira o bem, ou de zona diferente do mesmo Estado-membro, Distrito Federal ou Município. É, para essas entidades intra-estatais, princípio simétrico ao do art. 20, I, que se dirige à União.

A regra jurídica refere-se a bens que procedem de outros Estados-membros, ou do mesmo, do Distrito Federal, ou de parte dele, dos Municípios, ou de parte deles.” (*Comentários à Constituição de 1967*, com a Emenda n.º 1, de 1969, S. Paulo, 1970, vol. II, pag. 446).

4.7. A dupla característica do ICM pode ser confirmada pela análise do imposto sobre o valor agregado adotado pelas nações do Mercado Comum Europeu, paradigma e modelo do tributo brasileiro.

4.7.1. Os países do MCE acordaram em instituir o imposto não-cumulativo, a fim de compatibilizar os respectivos sistemas tributários, criando entre eles um autêntico mercado interno. Como esclarece C. Cosciani (*El Impuesto al Valor Agregado*, B. Aires, 1969, p. 181 e 201), não foi difícil fazê-lo com relação ao imposto interno; quanto ao incidente sobre as importações, transferiram a solução para o futuro, pela impossibilidade de definir desde logo o modo como se suprimiriam os impostos sobre a importação e os reembolsos e isenções às exportações, em busca da neutralidade competitiva, objetivo final da integração econômica.

4.7.2. Em consequência, a definição do fato gerador do imposto sobre o valor agregado separou claramente os dois tipos de imposição, conforme se lê nos arts. 2.º, 3.º e 7.º da Segunda Diretiva da Comunidade Econômica Europeia, de 11.4.67 (apêndice à obra citada de Cosciani):

“Art. 2 — Quedan sujetas al impuesto al valor agregado: a) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, efectuadas a título oneroso en el interior de un país por un responsable; b) las importaciones de bienes.

Art. 3 — Se considera “interior del país”, el territorio en el cual el Estado interesado aplique el impuesto al valor agregado:

territorio que debe comprender, en principio, el conjunto del territorio nacional con inclusión de las aguas territoriales.

Art. 7 — 1) Se considera “importación de un bien” el ingreso de ese bien “al interior del país” en el sentido del art. 3.

2) En la importación, el hecho generador del impuesto tiene lugar en ocasión de ese ingreso. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de vincular el hecho generador y la exigibilidad del impuesto al valor agregado, al hecho generador y a la exigibilidad establecidos en materia de derechos aduaneros, tasas e exacciones a la importación.”

4.8. Na Argentina a cláusula de tratamento nacional, relativamente ao imposto sobre o valor agregado, foi perfeitamente enunciada, não deixando dúvida de que regula apenas as operações internas (art. 17 da Lei 12.143):

“A los efectos de esta ley, las mercaderías importadas — para comercializar, para uso o consumo propio, o destinadas a la elaboración de mercaderías exentas indistintamente — tendrán el mismo tratamiento fiscal que las ventas de mercaderías similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de las mercaderías.”

4.9. Concluo, assim, que o Decreto n.º 2.788, de 25.4.69, do antigo Estado da Guayabara, nenhum agravo fez ao GATT.

4.9.1. Ao limitar a isenção às operações internas, não discriminou entre a cebola importada e a nacional. Gozam ambas do mesmíssimo favor. Foi plenamente respeitada, por conseguinte, a cláusula de tratamento nacional.

4.9.2. Quanto à extensão do benefício às importações, a tanto não obriga o GATT, pois a cobrança do ICM sobre a entrada da cebola importada não se subordina à cláusula de tratamento nacional nem, por outro lado, se tem notícia de que tal cobrança tenha criado privilégio para terceiro país, única hipótese em que se teria desrespeitado a cláusula de nação mais favorecida.

4.10. Se não houve discriminação de ordem jurídica resulta evidente que também não ocorreu preferência de natureza econômica.

4.10.1. O confronto entre a formação do preço das mercadorias estrangeiras e nacionais há de ser estabelecido na fase de circulação interna — após o desembaraço aduaneiro, portanto. Afé que a diferente imposição da carga fiscal pode causar o desequilíbrio na concorrência.

4.10.2. Mas, na fase de comercialização internacional, compete à União influir na composição dos preços das mercadorias, agravando ou diminuindo a carga tributária, a fim de incentivar ou desestimular as importações de acordo com os interesses nacionais.

5

5.1. Não me parece que possa ser concedido o benefício pleiteado com fundamento em razões de justiça fiscal, como pretende o suplicante.

5.2. A equidade, como justiça do caso concreto, fundada nas circunstâncias especialíssimas do fato ou nas características pessoais do sujeito passivo, não pode conduzir à dispensa do tributo devido. Proclama-o o art. 108, § 2.º, do Código Tributário Nacional.

5.3. E a recíproca também é verdadeira: se não pode ser dispensado o pagamento do tributo devido, não poderá ser restituído, por considerações de equidade, o tributo legitimamente recolhido.

6

6.1. A autorização pleiteada pelo contribuinte para utilizar o crédito fiscal do ICM redundava, na realidade, como se viu, em pedido de reconhecimento de isenção, e, conseqüentemente, em repetição de indébito, tendo em vista que já se realizou o pagamento.

6.2. Ocorre que, de acordo com o art. 166 do Código Tributário Nacional, não se restituem os impostos indiretos, se o *solvens* não comprova que suportou o ônus do tributo.

6.3. No caso presente, ainda que fosse legítima a isenção, faltaria a prova de que o requerente não transferiu para o contribuinte de fato o encargo financeiro.

Opino, assim, que seja indeferido o pedido de autorização para utilizar o crédito fiscal do ICM gerado na entrada de cebolas importadas, porque, em resumo:

a) a Lei n.º 2.143, de 22.11.72, do antigo Estado da Guanabara, proibia a utilização de créditos fiscais relativos às mercadorias cujas saídas estavam isentas do imposto;

b) inexistia obrigação de o Estado-membro conceder isenções integradas do ICM, que alcancem todas as fases da circulação da riqueza;

c) a cláusula de tratamento nacional prevista no GATT não se aplica às operações do comércio internacional, senão que regula as operações internas, para as quais a lei estadual manteve a uniformidade tributária entre mercadorias nacionais e estrangeiras;

d) a aplicação da equidade não pode resultar em restituição de tributo legitimamente recolhido aos cofres públicos;

e) ainda que tivesse sido indevido o recolhimento, não poderia ser restituído o imposto sem a prova de que não houve transferência do respectivo encargo financeiro (art. 166 de C.T.N.).

É o parecer, s. m. j.

Em 3 de outubro de 1975. — RICARDO LOBO TORRES, Procurador do Estado.

Visto. Aprovo o excelente parecer do Senhor Procurador Ricardo Lobo Torres (fls. 49/65).

Restitua-se o processo à consideração do Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado de Fazenda.

Em 29 de outubro de 1975. — ROBERTO PARAISO ROCHA, Procurador-Geral do Estado.

**EQUIVALÊNCIA DO CURSO DE FORMAÇÃO DE SARGENTOS DO
CORPO DE BOMBEIROS AO CURSO GINÁSIAL DECLARADA PELO
CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO, PARA CADA CASO
CONCRETO**

Neste processo, o Subtenente BM José Pinheiro de Pinho Filho requer ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro sua reinclusão no Quadro de Acesso para promoção ao posto de 2.º tenente.