IMPÔSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — FATO GERADOR — MERCADORIA IMPORTADA — ATO COMPLEMENTAR E DECRETO-LEI

— É legítima a exigência do impôsto sôbre circulação de mercadorias importadas, antes de sua saída da repartição aduaneira.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Braswey S/A — Indústria e Comércio *versus* Fazenda do Estado
Agravo de petição n.º 126.414 — Relator: Sr. Ministro
EVARISTO DOS SANTOS

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 126.414, da comarca de Santos, em que é agravante Braswey S/A — Indústria e Comércio, sendo agravada a Fazenda do Estado: Acordam, em Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil, negar provimento ao recurso, contra o voto do Segundo Juiz.

1. Trata-se de mandado de segurança, requerido por Braswey S/A — Indústria e Comércio contra o Delegado Regional da Fazenda do Estado em Santos.

Alega a impetrante estar a autoridade coatora exigindo o impôsto sôbre circulação de mercadorias "antes da saída da mercadoria da repartição aduaneira" (Decreto n.º 51.345, de 1969, art. 48, n.º II, "a"), de conformidade aliás, com o Decreto-lei federal n.º 406, de 31/12/1968.

Acontece, porém, que o fato gerador do tributo era a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor (Código Tributário Nacional, art. 52).

O Ato Complementar n.º 34, de 1967, passou a tributar a "entrada de mercadorias estrangeiras em estabelecimentos de emprêsa que houver realizado a importação, mas, o referido inciso foi revogado pelo Ato Complementar n.º 36, de 1967.

Se o último ato considerava fato gerador do tributo a saída da mercadoria, não pode o Decreto-lei n.º 406, de 1968, revogá-lo, por ser hieràrquicamente inferior.

Pretende, assim, a segurança para desembaraçar a mercadoria importada, sem o recolhimento do impôsto.

Prestou a autoridade suas informações defendendo a legalidade da cobrança.

Após o parecer contrário do representante do Ministério Público, denegou-se o pedido, cassando-se a liminar, sem honorários e custas pela autora.

Agravou a impetrante, insistindo no pedido inicial, pelos motivos seguintes: *a*) o Decreto-lei n.º 406, de 1968, não revogou o Ato Compementar n.º 36, de 1967; *b*) violou-se a discriminação de rendas, pois a cobrança do ICM sôbre a mercadoria entrada se confunde com o impôsto de importação; *c*) inconstitucionalidade do Decreto estadual n.º 51.345, de 1969, que não pode regular decreto-lei federal e nem exigir o tributo no ano em curso. O agravo foi contraminutado e sustentado.

A douta Procuradoria opinou pela confirmação.

2. No tocante à exigência do ICM, José Washington Coelho bem esclarece o problema: "O fato gerador do impôsto foi considerado, inicialmente, segundo a redação originária do art. 52 do Código, "a saída da mercadoria do es-

tabelecimento comercial, industrial ou produtor". O Ato Compementar n.º 34, informado das sugestões apresentadas durante o primeiro mês de vigência do Código, aditou mais duas hipóteses configuradoras do fato gerador do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias: *a*) a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da emprêsa que houver realizado a importação; *b*) o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. O Ato Complementar n.º 36, revogou a constante da alínea "a", de modo que a única alteração em vigor é a constante da alínea "b" (*Código Tributário Nacional Interpretado*, p. 47, n.º 27, ed. 1968).

Com o Ato Institucional n.º 5, de 13/12/1968 (*RT*, vol. 398/453), novos podêres foram concedidos ao Sr. Presidente da República.

Do art. 2.º, § 1.º, constou: "Decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em tôdas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios."

Em seguida o Ato Complementar n.º 38, de 13/12/1968, decretou o recesso do Congresso Nacional, a partir da mesma data.

Assim, o Poder Executivo correspondente passou a ter competência para legislar sôbre tôdas as matérias.

Em 31/12/1968, baixou-se o Decreto-lei n.º 406, que considerou, como fato gerador de impôsto sôbre circulação de mercadorias... II — "a entrada, em estabeecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento" (art. 1.º).

No art. 13 do mesmo decreto-lei, foram revogados os arts. 52 e outros do Código Tributário Nacional, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário.

Logo, não mais subsiste a definição do fato gerador, prevista, no art. 52 do Código Tributário Nacional, com a redação do Ato Complementar n.º 36, de 1967.

No atual regime, enfeixados todos os podêres, nas mãos do Chefe do Executivo, o problema não tem maior relevância, máxime, no caso, em que se discute a revogação do Ato Complementar n.º 36 pelo Decreto-lei n.º 406, de 1968, ambos emanados da mesma autoridade sôbre matéria de sua competência (art. 8.º, n.º XVII, "c", combinado com o § 2.º, da Constituição Federal).

Só se pode concluir, portanto, pela revogação do Código Tributário Nacional, mesmo porque, o Decreto-lei n.º 406, de 1968, estabeleceu "normas gerais de direito financeiro, participando da mesma natureza da lei revogada.

Critica-se, com ênfase, a forma do ato, isto é, a denominação do "decreto-lei" e não de "ato complementar" (que transformou a Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, no Código Tributário Nacional), mas é irrelevante a nomenclatura na atual fase política.

Por "decretos-leis", o Govêrno Federal alterou o Código do Processo Penal (Decreto-lei n.º 504, de 18/3/1969; Decreto-lei n.º 552, de 25/4/1969) e o Código de Processo Civil (Decreto-lei n.º 890, de 26/9/1969), não se levantando dúvidas sôbre a validade dos novos dispositivos.

No regime constitucional de 1967, os referidos "decretos-leis" não teriam cabimento.

Assim, "quando o texto da Carta Constitucional exige lei — para disciplina de determinado assunto ou instituição de determinada obrigação — não pode esta disciplina ser providenciada ou a obrigação criada, por decreto-lei" (Geraldo Ataliba, *O Decreto-lei na Constituição de* 1967, p. 63, ed. 1967).

Mas, não é a situação vigente.

Acrescente-se, ainda, ter sido baixado o Decreto-lei n.º 406, com apoio no art. 2.º, § 1.º, do Ato Institucional n.º 5, cuja validade não é suscetível de apreciação judicial.

Ou, como dispõe o art. 11 do Ato Institucional n.º 5: "Excluem-se de qualquer apreciação judicial todos os atos praticados de acôrdo com êste ato institucional e seus atos complementares, bem como os respectivos efeitos."

É tributável, portanto, a entrada de mercadoria importada pelo titular do estabelecimento.

3. Não se confunde com o impôsto de importação, cujo fato gerador é a entrada do produto estrangeiro no território nacional (José Washington Coelho, ob. cit., p. 25, n.º 18).

Não há bitributação.

O impôsto de importação tem em vista a entrada da mercadoria, no País, ao passo que o ICM visa à circulação da mercadoria, no interior do território nacional.

4. Não se violou dispositivo algum da Constituição de 1967.

O Decreto-lei n.º 406, de 1968, dando nova definição ao fato gerador do ICM foi baixado em 1968, para entrar em vigor no exercício de 1969 (art. 14).

O orçamento do Estado já contemplava o impôsto, que é regulado, em princípio, pela Lei estadual n.º 9.590, de 30/12/1966.

5. Finalmente, não se alegue a ausência de fato gerador, na esfera estadual (matéria suscitada na sustentação oral).

O Decreto-lei n.º 406, de 1968, deu nova definição ao fato gerador do ICM.

Não se trata de simples norma federal, mas sim, nacional.

Substituindo os incisos do Código Tributário Nacional, assume a feição de "diploma tridimensional, eis que se endereça, simultâneamente, aos três níveis de govêrno e abarca tôda a sistemática do direito tributário substantivo" (José Washington Coelho, ob. cit., p. 7).

O Decreto-lei n.º 960, de 1938, deu o primeiro passo, unificando a lei adjetiva em todo o País, tendo o Código Tributário Nacional completado o anterior, unificando o direito substantivo.

Se a lei é nacional, pode ser regulamentada por ato normativo — lei ou decreto — estadual ou municipal, sem interferência de quem quer que seja (Geraldo Ataliba, *Apontamento de Ciência das Finanças — Direito Financeiro e Tributário*, p. 126, ed. 1969).

Ainda que assim não fôsse, para argumentar, o Decreto estadual n.º 15.345, de 1969, dispôs sôbre a aplicação do Decreto-lei n.º 406, no Estado de São Paulo.

E, nêle se repetiu o conteúdo da leï nacional.

Resultando de convênio, independe de ratificação pela Assembléia Legislativa do Estado participante (Ato Complementar n.º 34, de 30/1/1967, art. 1.º, § 2.º).

Não é só.

O Decreto estadual n. 51.345, de 1969, também se esteia no Código Tributário Nacional.

Diz o art. 1.º do citado diploma: "Esta lei regula... as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar."

E, o art. 212 completa: "Os Podêres Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 dias da entrada em vigor desta lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se essa providência até o dia 31 de janeiro de cada ano."

Em 31/1/1969, o Sr. Governador do Estado baixou o Decreto n.º 51.345, introduzindo as modificações no Regulamento do ICM.

Cumpriu-se o Código Tributário Nacional.

Há outro aspecto.

A cobrança do ICM na espécie, envoïve simples problema de domicílio tributário.

A Lei estadual n.º 9.590, de 30/12/1966, no art. 5.º, dispõe: "Para efeito de cobrança do impôsto, considera-se: V — saída de estabelecimento do

importador ou do arrematante, neste Estado, a mercadoria estrangeira saída de repartição aduaneira com destino a estabelecimento diverso daquele que a tiver importado ou arrematado."

E, no art. 32, a mesma lei registra: "Para atender ao interêsse do Fisco ou dos contribuintes, fica o Poder Executivo autorizado a alterar por decreto, parcialmente ou integralmente, os processos de arrecadação e de fiscalização, a forma e os prazos de pagamento do impôsto, quer em relação aos contribuintes em geral, quer a grupos de atividades ou modalidade de operações. Parágrafo único. A faculdade prevista neste artigo será exercida com observância ao princípio da não cumulatividade do impôsto."

Nessas condições, dispondo o decreto n. 51.345, de 1969, que o ICM deverá ser cobrado do importador "antes da saída da mercadoria da repartição aduaneira" (art. 48, n.º II, "a"), quando importada por via marítima ou aérea, nada mais fêz que alterar o domicílio tributário, antecipando o recolhimento.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, **muito antes do** Decreto-lei número 406, de 1968, já admitia outro domicílio tributário, além dos considerados expressamente (art. 127, § 1.º).

Em conclusão: nega-se provimento contra o voto do eminente Min. Nogueira Garcez, conforme declaração, em separado.

Custas, na forma da lei.

Participou do julgamento o Ministro Assis Moura.

São Paulo, 6 de outubro de 1969 — *Evaristo dos Santos*, Pres. e Relator — *Nogueira Garcez*, vencido, nos têrmos da seguinte declaração de voto: Impetrou a agravante a presente segurança porque entende indevido o impôsto sôbre circulação de mercadorias que a Fazenda do Estado pretende lhe cobrar, com base no Decreto estadual n.º 51.345, de 31/1/1969, que veio regulamentar o Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968 (art. 1.º, n.º II), a entrada, em seu estabelecimento, de mercadoria que importara do exterior.

Na inicial, a impetrante deu particular relêvo à pretensa inconstitucionalidade do Decreto-lei n.º 406, mas ainda que se afaste tal alegação o impôsto exigido da agravante deve se considerar indevido pela manifesta inconstitucionalidade do Decreto estadual número 51.345.

A Constituição promulgada em 24 de janeiro de 1967 reiterou no art. 20, número I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição".

Colhe-se do texto, sem maior dificuldade, que só a lei pode criar ou majorar tributo.

E como na sistemática tributária brasileira a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 4.º da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966), impõe-se, desde já, a conseqüência de que apenas a lei pode ampliar a extensão do fato gerador de determinado tributo.

Ora, o Estado de São Paulo, sem lei anterior quer cobrar da impetrante, por fôrça de um simples decreto, impôsto sôbre circulação, pela entrada, em seu estabelecimento, de mercadoria importada do exterior.

Patente a inconstitucionalidade do Decreto n. 51.345 ao modificar o número II do art. 1.º do Decreto n.º 47.763 e o art. 48, n.º II, "a" do mesmo diploma, estatuindo a exigibilidade do impôsto na entrada da mercadoria importada e disciplinando a forma de seu recolhimento.

Alega-se que o Decreto-lei federal número 406 fornece base legal para a exigência e que o decreto estadual nada mais fêz do que regulamentá-lo em São Paulo.

Mas tal afirmativa não se sustenta.

É princípio também de nosso sistema Tributário Nacional, que "os tributos cuja receita seja distribuída no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas

de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos" (art. 6.º, parágrafo único).

Isso significa que, respeitada a competência exclusiva da União para o estabelecimento de normas gerais de direito tributário, aos Estados e só a êles compete legislar sôbre os impostos que lhes forem atribuídos.

Bem por isso — e com tôda propriedade — lembra a agravante a lição de José Souto Maior Borges, ao acentuar que: "No Brasil, por exemplo, a União detêm a competência para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro e, pois, de direito tributário, aplicáveis não só a ela, União, mas também aos demais entes públicos (Constituição Federal, art. 8.º, n.º XVII, "c") sem que correlatamente tenha o poder de tributar pesoas, bens atos, fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios" (*Isenções Tributárias*, p. 27).

Em outras palavras, mas com igual clareza anota Bernardo Ribeiro de Moraes: "Observe-se que a discriminação constitucional de rendas tributárias não cria, por si só, tributo algum. Apenas distribui o poder fiscal, faculdade conferida ao Poder Público de instituir tributos, que se concretiza através da elaboração de normas jurídicas, das quais derive ou possa derivar a obrigação de certas pessoas de pagar um tributo ou de respeitar um limite tributário. Assim, a existência da espécie tributária específica dependerá sempre de lei do poder tributante" (*A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, p. 78).

Geraldo Ataliba, na obra a que se refere o acórdão, também é positivo ao afirmar que a pessoa de direito a que fôr atribuído o impôsto e — sòmente ela — pode exercitar ou deixar de exercer a competência tributária: "A competência tributária é conferida diretamente pela Constituição. É, portanto, indelegável, intransferível e indisponível. A única liberdade que a pessoa competente possui é a de não exercitá-la, abstendo-se de usá-la. Não a pode, porém, transferir a ninguém" (*Apontamentos de Ciência das Finanças — Direito Financeiro e Tributário*, p. 233).

Em parecer fornecido para instruir hipótese semelhante, teve o consagrado Prof. Ruy Barbosa Nogueira oportunidade de tecer as seguintes considerações, que bem demonstram a inconstitucionalidade do Decreto estadual número 51.345: "No caso presente, o que existe é o Estado de São Paulo, pretendendo instituir uma nova incidência, sem lei material que a estabelecesse. Houve a outorga de competência tributária feita pela Constituição e explicitada pela lei complementar, sem que o outorgado a exercesse através da competência legislativa que possuía e que é sempre necessária para a criação da obrigação tributária. Seria realmente o caso pela negação da natureza *ex lege* da obrigação tributária se, existindo apenas a Constituição outorgando competência e a lei complementar estabelecendo normas gerais de direito financeiro, os executivos estaduais e municipais passassem a instituir, extinguir, majorar, reduzir, etc., tributos, através de decretos regulamentares sem o consentimento do nôvo contribuinte através de seus representantes. Parece-nos, portanto, incontestável que o Decreto estadual n.º 51.345, de 1969, ao criar nova incidência tributária sem lei estabelecendo-a, é inconstitucional, por ferir o princípio básico da legalidade da tributação."

Aliás, sempre se entendeu assim, inclusive em São Paulo, onde, por exemplo, a Lei n.º 9.590, de 30/12/1966, veio instituir o impôsto sôbre circulação de mercadorias, anteriormente definido e delimitado na Lei federal n.º 5.172, de 25/10/1966. E sòmente depois de instituído o impôsto, por lei estadual, é que se cuidou, acertadamente, de regulamentá-lo pelo Decreto n.º 47.763, de 17/2/1967.

Inacolhível, destarte, a argumentação segundo a qual a existência do Decre-

to-lei federal n.º 406 tornaria exigível, em nosso Estado, o impôsto sôbre circulação sôbre as operações a que seu por êle não alcançadas.

Na boa doutrina, aquêle diploma sòmente veio autorizar o Estado a estender, por lei própria, a incidência do tributo a determinadas hipóteses antes por êle não alcançadas.

A lei estadual era, portanto, imprescindível e, como não foi promulgada, estamos em face duma cobrança de impôsto que esbarra na proibição constitucional do art. 20, n.º I.

Nem se diga que, em virtude do momento excepcional que vivemos, decretado o recesso da Assembléia Legislativa, e por enfeixar o Sr. Governador poder de baixar decretos-leis, deva o Decreto n.º 51.345 ser conceituado como tendo a natureza de verdadeiro diploma legislativo.

Tal entendimento não seria aceitável, mesmo porque o Decreto n.º 51.345, de 31/1/1969, foi baixado em data anterior ao do Ato Complementar n.º 47, de 7/2/1969, que decretou o recesso de nossa Assembléia, investindo o Sr. Governador, conseqüentemente, daqueles podêres excepcionais.

Por fim, não prospera a tentativa no sentido de suprir a falta de definição legal do fato gerador (entrada de mercadoria no estabelecimento importador) com conceitos inaplicáveis à espécie, relativos a domicílio tributário e que objetivavam conceituar o que se devia entender por saída da mercadoria daquele estabelecimento.

Configura-se, pois, sem sombra de dúvida, a inconstitucionalidade do Decreto estadual n.º 51.345, de 31/1/1969, na parte em que modificou o n.º II do art. 1.º do Decreto n.º 47.763 e o artigo 48, n.º II, "a" do mesmo diploma, isso porque, infringindo o art. 20, n.º I, da Carta Magna tornou exigível impôsto que lei anterior não instituíra no Estado de São Paulo.

Êsses os motivos pelos quais divergi da ilustrada maioria.