IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — IMPORTAÇÃO

— A mercadoria, ao entrar no país, paga imposto de importação e fica, ainda, sujeita aos impostos sobre produtos industrializados e circulação de mercadorias, conforme o caso, com os descontos previstos em lei.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Moto-Peças S. A. — Indústria e Comércio *versus* Fazenda do Estado
Agravo de petição n.º 127.320 — Relator: Sr. Juiz
AFONSO ANDRÉ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de agravo de petiçoã n.º 127.320, da comarca de Santos, em que é agravante Moto-Peças S/A — Indústria e Comércio e agravada a Fazenda do Estado: Acordam, em Sessão Plenária do Tribunal de Alçada Civil, por maioria de votos, rejeitar a argüição de inconstitucionalidade, nos dispositivos objetivados, do Decreto federal n.º 406, de 1968 e do Decreto estadual número 51.345, de 1969, voltando os autos à Câmara suscitante.

1. Trata-se da aplicação do imposto relativo à circulação de mercadorias sobre a entrada destas quando importadas do exterior.

A hipótese fora incluída no art. 52 do Códibo Tributário, quando reformulado pelo art. 3.º do Ato Complementar n.º 34, de 30/1/1967. Revogou-a o Ato Complementar n.º 36, de 13 de março seguinte. Ao fim de 1968, o Decreto-lei n.º 406, vigente desde 1.º de janeiro de 1969, pelo seu art. 13 revogou o art. 52 do Código Tributário e com norma própria especificou as incidências do ICM, reincluindo aquela hipótese. O texto é o seguinte:

"Art. 1.º O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador: I — a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; II — a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; III — o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares."

Vê-se que o Decreto-lei, para adotar a entrada de mercadorias importadas do exterior, não precisou revogar o Ato n.º 36 (o que importaria em restabelecer o Ato n.º 34). Bastou-lhe por, entre as espécies, a figura que desde 13/3/1967 deixara de existir.

É de primeira evidência que a figura podia ser readotada por lei da mesma categoria do Código Tributário, que é diploma complementar à Constituição.

Ora, o caráter de lei complementar foi atribuído ao Decreto-le in.º 406, cujo preâmbulo afirma o propósito de estabelecer "normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza".

Logo, não há que indagar da hierarquia do Ato n.º 36, que não vem ao caso, pois o Decreto-lei n.º 406 especificou as incidências como norma complementar. E esta sua natureza é irrecusável: o Congresso Nacional fora posto em recesso e toda a competência legislativa passara ao Poder Executi-

vo, cuja forma de legislar é o decreto-lei.

Entre lei ordinária e complementar do Congresso há a diferença do *quorum* especial de órgão singular, como no caso, não há problema de *quorum* e basta a declaração de propósito, que foi feita.

2. O problema seguinte é o da legitimidade da nova incidência, em face do tributo de importação.

O fato gerador desse imposto é a entrada de produtos vindos do exterior e o do imposto de exportação e a saída para o exterior, conforme arts. 19 e 23 do Código Tributário. Segundo este, os fatos geradores do tributo sobre produtos industrializados (IPI) são a saída de manufaturas, a entrada de manufaturas estrangeiras e a arrematação das apreendidas e leiloadas (art. 46). Por sua vez, o Decreto-lei n.º 406 esclarece, como foi visto, que os ftaos que geram o ICM são a saída de mercadorias, sua entrada no país e o fornecimento de consumações, excluída a saída por exportação de manufaturas ou produtos específicos (art. 1.º e seu § 3.º).

O ICM e o IPI incidem não só na primeira circulação, como em subseqüentes abatendo-se o montante já pago, para que as novas taxações atinjam só os acréscimos de valor entre uma operação e outra (Código Tributário, art. 49 e Decreto-lei n.º 406, artigo 3.º). Assim, o critério e mecanismo do ICM e do IPI é o mesmo, embora, em princípio, a série de operações do segundo seja menor (Código citado, art. 46, n.º II, combinado com o art. 51).

Como se vê, os tributos focalizados recaem sobre a circulação de efeitos comerciais, gravando simultaneamente. em larga medida, as mesmas operações econômicas.

Isso está de acordo com a Constituição, que permite adotar a circulação mercantil para incidências concorrentes, com amplitude até maior que a aproveitada pelas normas complementares expostas.

Com efeito, a Constituição prevê do seguinte modo a cadeia tributária da circulação mercantil: as operações em geral de mercadorias, para o ICM, excluída apenas a relativa à exportação de manufaturas ou outros bens específicos, abatendo-se em cada operação nova o montante já pago, para que só o valor acrescido entre uma outra, após a primeira, seja taxado (art. 23, n.º II, e § 7.º, antes art. 24, n.º II, e § 5.º); as operações em geral de manufaturas, para o IPI, sem exceção, abatido também nas posteriores o montante das anteriores, identicamente ao ICM (art. 21, n.º V, e § 3.º, antes art. 22, n.º V, § 4.º); a exportação e a importação, para os tributos desses mesmos nomes (art. 21, n.ºs I e II, antes artigo 22, n.ºs I e II).

Daí por que a entrada de manufaturas estrangeiras dá lugar ao imposto de importação, ao IPI e ao ICM, se a operação é realizada por importador-comerciante, industrial ou produtor.

Assim, explicitada que está por normas complementares a incidência concorrente, reduzi-la por vício de bitributação seria petição de príncipe, visto estar autorizada por normas constitucionais para os títulos tributários especificados e não haver preceito que se oponha, explícita ou implicitamente.

A imunidade do ICM, na operação de exportação de manufaturas ou outros bens específicos, é um incentivo ao comércio exportador; e a inexistência dessa imunidade, na operação de importação, imunidade, na operação de importação, é um incentivo à produção nacional.

Por isso, a incidência do ICM sobre a entrada de mercadorias importadas veio prenecher uma lacuna da legislação complementar. É admirável que demorasse tanto. O ICM obriga à uniformidade das incidências, isenções e alíquotas. Logo, a entrada de produtos estrangeiros pode e deve ser taxada,

Excluí-la seria quebrar a unidade exigida, favorecendo-se com isso a economia estrangeira, em prejuízo da nacional, que a mesma unidade deve proteger.

Se o IPI visa à produção industrial a ser lançada ao mercado e o ICM à circulação das mercadorias, sempre que haja lançamento de produto industrial os dois tributos incidem, porque as mercadorias circulam. Na importação, o tributo deste nome concorre com os outros dois, quando se tratar de manufaturas, porque estas, postas no comércio interno pela primeira vez, são circuladas a partir do Exterior. E desde o momento em que a operação atinge o país, subordina-se à jurisdição nacional.

3. Alega-se que o fato gerador em exame não constou de lei estadual, como seria necessário, mas de simples decreto, que é meio para isso inconstitucional.

As normas gerais de direito financeiro são fixadas por leis federais, podendo os estados dispor supletivamente (Constituição, art. 8.º, n.º XVII, *c*, e parágrafo único). Já as normas gerais de direito tributário devem ser totalmente estabelecidas pela União, mediante lei complementar (Constituição, art. 18, § 1.º, antes art. 19, § 1.º). Por isso, nenhuma competência cabe aos estados sobre normas gerais de direito tributário.

Tal é a lição de Rubens Gomes de Sousa, que salienta a mudança havida, nesse sentido, entre a Constituição de 1946, sob a qual surgiu o Código Tributário, e a de 1967 (ora revista), sob a qual foi promulgado o decreto-lei em discussão (cf. n.º 10/10 do parecer *O ICM e a alienação fiduciária em garantia*, publicado pela Acrefi).

Ao instituírem, pois, os impostos da sua receita, os estados podem acrescentar particularidades de seu interesse, mas não limitar ou exceder as normas tributárias gerais, que são fixadas exclusivamente pela União.

Se, portanto, lei estadual inovar a respeito, é como se o não fizesse, por falta de competência. E assim, ao instituir o tributo, para atendimento da receita, o Estado tem de aplicá-lo, *ipso facto*, nos estritos termos das normas complementares.

Aliás, é por imperativo do próprio sistema que as normas tributárias gerais estão reservadas à lei federal complementar.

Veja-se, com efeito, o que decorre da Constituição com vistas ao ICM.

O campo da incidência dos tributos é especificado pelas normas complementares, que a lei maior preconiza (art. 18, § 1.º; antes art. 19, § 1.º).

Quanto às alíquotas do ICM, a Constituição exige que sejam uniformes, para as operações internas, interestaduais e de exportação (art. 23, § 5.º; antes art. 24, § 4.º).

Por sua vez, ao menos as isenções objetivas perderam, de anos para cá, todo o sentido local. A Constituição (antes art. 20, § 2.º; hoje art. 19, § 2.º), atribui à União, por lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Além disso, pelo art. 24 do Ato Complementar n.º 34, de 30/1/1967, desde 1.º de março do mesmo ano ficaram revogadas todas as isenções ou outras reduções ou favores. O mesmo ato, no art. 1.º, determinou que as futuras isenções do ICM dependeriam, para os estados e territórios de cada região geoeconômica, de convênios interestaduais, celebrados pelos respectivos Poderes Executivos, sem ratificação das Assembléias Legislativas. Agora, o princípio básico do convênio entre estados é peremptoriamente exigido pela própria Constituição: art. 23, § 6.º.

Mais transcendentes que as isenções são as incidências, cujos limites se situam na competência da União. Assás importantes são as alíquotas, dependentes da mesma competência, e que devem ser uniformes no comércio interno,

interestadual e de exportação, como foi visto.

Logo, *a fortiori* as incidências do ICM têm de ser tais como previstas nas leis complementares nacionais, sem ampliação ou restrição e sem que possam os estados deixar de aplicá-las. Do contrário, poderiam dosar as incidências, superando as próprias isenções e alíquotas, que são fatores conseqüentes. Com isso, ressurgiriam as distorções fiscais entre estados, em prejuízo da economia do país, que é pressuposto primordial do sistema vigente.

Desse modo, os limites do ICM são aqueles dos textos complementares, cabendo aos estados, ao instituir os tributos da sua receita, acrescentar normas de ordem particular, sem quebra alguma das incidências, alíquotas e isenções, tal como condicionadas pelos preceitos federais.

Ora, delimitadas que estavam as incidências pelo Decreto-lei n.º 406 e instituído o ICM no estado pela lei estadual n.º 9.590, de 1966, nenhuma restrição podia haver à incidência discutida na espécie. O texto estadual não precisava ser aditado para reafirmá-la, nem a excluía por deixar de mencioná-la, pois de ambos os modos não exerceria competência própria.

Aliás, tanto não havia intuito de excluir a figura discutida, que o estado adotou, em decreto regulamentar, as medidas necessárias ao recolhimento do ICM, na circulação de importação, quando do desembaraço aduaneiro.

Procedendo desse modo, o decreto dispôs corretamente, tomando como pressuposto o Decreto-lei n.º 406, que tinha mesmo de ser forçosamente aplicado.

Situação semelhante já foi entendida assim pelo Pretório Excelso, como em outro caso lembrou o Juiz Evaristo dos Santos, que citou acórdão do Supremo, de 19/11/1968, no recurso ordinário n.º 19.322. Nesse recurso, o Min. Djaci Falcão, acompanhado por seus pares, assim resumiu o problema: "A pretensão do requerente carece de amparo legal. O Ato Complementar n.º 34, de 30/1/967, aponta como fato gerador do imposto de circulação de mercadorias, dentre outros, o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, nos restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. Esse preceito está literalmente reproduzido na legislação estadual (Decreto n.º 47.763, de 17/2/1967), cuja validade, quando a esse ponto, é insuscetível de dúvida."

Como se vê, a mais alta Corte achou suficiente a norma complementar e entendeu válido o decreto independentemente de lei estadual, que de fato não teria competência própria para estabelecer incidências.

4. Resta, assim, verificar se o Decreto n.º 51.345, de 1969 respeitou a legislação que deu conseqüência.

As conotações da legislação material corroboram o decreto, como expôs o Juiz César de Moraes.

Essas conotações são significativas, a começar pelo art. 212 do Código Tributário, que diz: "Os Poderes 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 esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano."

Obediente a essa norma complementar, o decreto referido, que é de 31/1/1969, incluiu no Regulamento do ICM (Decreto n.º 47.763, de 1967) as exigências ditadas pela legislação material.

Na parte que interessa, dispôs que o ICM devia ser recolhido no local "da repartição aduaneira, localizada neste estado, onde se processar o despacho da mercadoria importada", feito o pagamento "mediante guia especial", "antes da saída da mercadoria da repartição aduaneira", ou seja "nas entradas de mercadorias importadas do estrangeiro" (arts. 1.º e 2.º, modificativos dos arts. 47, n.º VI e 48, n.º II, *a*, do Regulamento do ICM).

O momento do recolhimento se im-

punha, ante o novo fato gerador da entrada de mercadoria oriunda do Exterior (Decreto-lei n.º 406, art. 1.º, n.º II).

O local do despacho era próprio, porque, pelo Código Tributário, art. 127, para hipóteses como a presente, "considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à tributação". Por seu turno, a lei estadual n.º 9.590, de 1966 já previa como domicílio tributário o lugar da repartição aduaneira, quando mercadorias importadas circulassem diretamente para terceiros, sem passar por estabelecimento de titular intermediário (art. 5.º, n.º V). Está visto que esse domicílio havia de ser aplicado agora aos casos em geral de entrada de mercadorias estrangeiras, quando realizada a operação por importador-comerciante, industrial ou produtor. Essa entrada — repita-se — passou a ser, ela própria, fato gerador do ICM.

A modalidade prevista para o recolhimento, além de imprescindível à incidência referida, tem ainda o apoio da Lei estadual n.º 9.590, de 1966, cujo art. 32 dispõe que, "para atender ao interesse do Fisco ou dos contribuintes, fica o Poder Executivo autorizado a alterar, por decreto, parcial ou integralmente, os processos de arrecadação e da fiscalização, a forma, e os prazos de pagamento do imposto, quer em relação aos contribuintes em geral, quer a grupos de atividades ou modalidades de operações.

Assim, a regularidade do decreto discutido não podia ser melhor, pois atendeu plenamente à legislação que incorporou ao Regulamento do ICM.

5. O presente acórdão teve de ser longo, por versar problemas que revelam algumas das diferenças sensíveis entre o antigo sistema tributário e o atual. Este, ao contrário daquele, é impregnado de um profundo sentido de ajustamento à economia global do país, sendo por isso, de regra, indisponível pelos estados.

Alegou-se que o princípio federativo devia estar presente ao exame da espécie. Mas também o Tribunal não deve exceder o direito tributário em vigor, que representa grande avanço para a economia nacional. E não pode haver real federação onde não haja harmonia econômica de conjunto.

Por todo o exposto, o Tribunal declara a validade dos preceitos legais argüidos de inconstitucionalidade.

Participaram do julgamento os Juízes Costa Leite, vencido, Sylvio do Amaral, vencido, Macedo Costa, vencido, Coelho de Paula, vencido, Campos Gouvêa, vencido, Assis Dias, vencido, Pinheiro Franco, vencido, Alves Barbosa, Francisco Negrisollo, Nogueira Garcez, vencido, César de Moraes, Martiniano de Azevedo, Assis Moura, Ferreira Prado, Rodrigues Pôrto, Muniz Barreto, Marzagão Barbuto, vencido, Gomes Corrêa, Bandeira de Mello, Cardoso Filho, vencido, Aniceto Aliende, vencido, Vieira de Souza, vencido, Octávio Stucchi, Maércio Sampaio, vencido, Carvalho Neves, Joviano de Aguirre, vencido, Joaquim Francisco, Geraldo Pinheiro, vencido, Sabino Neto, Newton Hermano, Jurandy Nilsson.

São Paulo, 3 de fevereiro de 1970. — Henrique Machado, pres. Afonso André, relator designado. Nogueira Garcez, vencido com a seguinte declaração de voto: Indaga a Sexta Câmara neste prejulgado a respeito da constitucionalidade do art. 1.º, n.º II, do Decreto-lei federal n.º 406, de 1968 e do Decreto estadual n.º 51.345, de 1969, na parte em que deu nova redação aos arts. 47, § 1.º, n.º VI e art. 48, n.º II, *a*, do Regulamento do ICM (Decreto estadual n.º 47.763, de 1967).

Partindo do princípio de que o Judiciário não deve, sem que haja absoluta necessidade para o desate da controvérsia que lhe é apresentada, declarar a inconstitucionalidade de leis e parecendo certo ser suficiente ao deslinde

da espécie o exame da validade do Decreto estadual n.º 51.345 frente ao preceito constitucional do art. 19, n.º I, de nossa Lei Magna, de melhor técnica responder, antes à segunda questão, pois, afirmada que seja a inconstitucionalidade do aludido decreto, prejudicado ficaria o exame da validade da norma federal.

Tenho por manifesta à inconstitucionalidade do Decreto n.º 51.345, de 1969, na parte em que modificou o n.º II do art. 1.º do Decreto n.º 47.763 e o art. 48, n.º II, *a*, do mesmo diploma, isso porque, infringindo o art. 20, n.º I, da Carta Magna de 1967 repetido pelo art. 19, n.º I, da nova Constituição, tornou exigível imposto que lei anterior não instituíra no Estado de São Paulo.

A Constituição, no dispositivo acima citado, disse claramente que só a lei pode criar ou majorar tributo.

Ora, a natureza específica do tributo se determina pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 4.º da Lei n.º... 5.172, de 1966), donde a conseqüência lógica de que somente por lei se admite a extensão do fato gerador de determinado tributo.

Se é necessária a lei, um simples decreto não pode definir novos fatos geradores, nem tornar exigível o imposto de circulação na entrada do estabelecimento, quando a lei vigente apenas manda cobrar o tributo pelo fato da saída da mercadoria do mencionado estabelecimento.

Nem se alegue que o Decreto-lei federal n.º 406, de 1968 fornece sucedâneo legal para a exigência e que o decreto estadual nada mais fêz do que regulamentá-lo em São Paulo.

Em voto que proferi, inserto nos julgados deste Tribunal de Alçada Civil já tive oportunidade de, citando a opinião de inúmeros tratadistas, entre os quais José Souto Maior Borges, Bernardo Ribeiro de Moraes e Geraldo Ataliba, afirmar que a lei necessária à instituição de nova incidência terá de ser obrigatoriamente promulgada pela pessoa de direito público à qual haja sido atribuído o imposto na discriminação tributária.

Vale dizer que em se tratando do ICM, os casos de incidência terão de ser regulados por lei estadual.

Solar, portanto, a inconstitucionalidade do Decreto n.º 51.345, como em substancioso parecer acentua o eminente Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Catedrático de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São palavras do mestre ilustre: "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 caos pela negação da natureza *ex lege* da obrigação tributária se, existindo apenas a Constituição outorgando a competência e a lei complementar estabelecendo normas gerais de direito financeiro, os executivos estaduais e municipais passassem a instituir, majorar, reduzir, etc., tributos através de decretos regulamentares, sem o consentimento do povo 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 estadual estabelecendo-a, é inconstitucional, por ferir o princípio básico da legalidade da tributação".

Em São Paulo, aliás, sempre assim se entendeu, bastando, por exemplo, recordar que a Lei n.º 9.590, de 1966, veio instituir o ICM, anteriormente definido e delimitado na Lei federal n.º 5.172, de 1966. E somente depois de instituído o imposto, por lei estadual, é que se cuidou acertadamente de regulamentá-lo pelo Decreto n.º 47.763, de 1967.

Inacolhível, destarte, a argumentação segundo a qual a existência do Decreto-lei federal n.º 406 tornaria exigível em nosso estado o imposto de circulação sobre as operações a que seu fato gerador foi estendido.

Na boa doutrina, aquele diploma somente veio autorizar o estado a estender, por lei própria, a incidência do tributo a determinadas hipóteses antes por ele não alcançadas.

A lei estadual era, portanto, imprescindível e como não foi promulgada, estamos em face duma cobrança de imposto que esbarra na proibição constitucional do art. 20, n.º I (ou art. 19, n.º I, da nova Constituição).

Nem se diga que, em virtude do momento excepcional que vivemos, decretado o recesso da Assembléia Legislativa e por enfeixar o 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 7/2/69, que decretou o recesso de nossa Assembléia, investindo o Governador, conseqüentemente, daqueles poderes excepcionais.

Por fim, não prosperaria 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 de mercadorias daquele estabelecimento.

Ante o exposto, respondo ao prejulgado suscitado, afirmando ser inconstitucional o 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 art. 48, n.º II, *a*, do mesmo diploma, isso porque, infringindo o art. 20, n.º I, da Carta Magna de 1967 e o art. 19, n.º I, da nova Constituição, tornou exigível imposto que lei anterior não instituíra no Estado de São Paulo.

Pelas razões acima expendidas, entendo prejudicada a discussão sobre a validade constitucional do Decreto-lei federal n.º 406, de 1968.