IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — IMPORTAÇÃO — AUTORIZAÇÃO LEGAL

— O imposto sobre circulação de mercadorias, havendo autorização legal, pode ser cobrado de mercadorias importadas, a par do imposto de importação.

— Não há que fazer distinção entre mercadoria importada ou bens de capital.

PARECER

I

1. O Estado de São Paulo, por sua Procuradoria Fiscal, honra-me com consulta sobre incidência do imposto de circulação de mercadoria importada, após lei estadual específica, autorizativa da tributação.

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal, reafirmada em inúmeros arestos, reputava insuficiente simples decreto do Poder Executivo para suporte legal da cobrança, jamais pôs em dúvida, entretanto, a possibilidade da exigência fiscal, mediante lei autorizativa do Estado.

3. Por outro lado, que a mercadoria importada possa ser tributada pelo Estado para o qual foi remetida é matéria incontroversa.

4. Com efeito, a Constituição conferiu ao Estado poder de instituir imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes", sem distinção da procedência.

5. Em verdade, não há obstáculo, de ordem legal ou constitucional, de taxação, pelo ICM, de mercadorias importadas ou exportadas, salvo, quanto à exportação, tratando-se de "produtos industrializados e outros que a lei indicar" (art. 23, § 7.º).

6. A nossa legislação, no Ato Complementar n.º 34, já previa isenção do ICM sobre certas mercadorias importadas, isenção revogada pelo Ato Complementar n.º 36, art. 8.º. Mas, já no Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, dispunha como fato gerador do imposto "a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de *mercadoria importada* do exterior pelo titular do estabelecimento".

No art. 3.º, dispunha sobre não-incidência e seus dispositivos foram coligidos pelo art. 1.º da Lei Complementar n.º 4 (*Diário Oficial* de 3.12.69) e estão explicados por Antônio Oliveira Leite (*Impostos no Brasil*. Rio de Janeiro, 1972 p. 389 e seguintes). Referem-se os itens IV, V, VI e VII do citado diploma legislativo, Lei Complementar n.º IV, a certas "mercadorias importadas" que não estão, com efeito, sujeitas ao tributo, de que se trata:

"IV — as entradas de mercadorias em estabelecimento importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do País, contra pagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

V — a entrada de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processos de industrialização, em estabelecimento do importador, desde que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do imposto;

VI — a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos entrangeiros;

VII — a entrada, em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de *draw-back*."

7. Mas, trata-se, aqui, dos casos de não-incidência, daí decorrendo que a regra geral é a incidência, a possibilidade de tributação, regularmente instituída, da mercadoria importada.

Já o Decreto-lei n.º 406, de 1968, definia o contribuinte do ICM: "Contribuinte do imposto é o comerciante industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, *o que a importa do exterior*, ou que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, *mercadoria importada e apreendida*."

8. Também, a França, cuja legislação inspira em projeto de Maurice Lauré, criou o tributo sob a denominação de "*taxe sur la valeur ajoutée*", que serviu de modelo à nossa legislação, segundo a qual as mercadorias importadas estão sujeitas à tributação, à "*taxe sur la valeur ajoutée*", desde que já se achem em território nacional, isto é, do país tributante:

"*Les importateurs.* — La TVA est due sur toutes les importations de marchandises em France, bien qu'il s'agisse ici, souvent, de simples opérations commerciales. Cette taxation des importations s'explique par le fait que le produit ne peut supporter la taxe avant le stadé de la commercialisation, puis-qu'il ne se trouve pas alors sur le territoire national" (Duverger, Maurice. *Finances publiques*, 1963 p. 569).

9. Daí se segue que, chegada a mercadoria ao país importador, é ela tributada assim na França como no Brasil: o tributo é devido pelo importador.

"Exceptionnellement, c'est l'acheteur et non le vendeur qui doit acquitter la TVA entre les mains du fisc. Le cas le plus fréquent à cet égard est celui des biens importés. On a dit que toutes les importations relèvent de la TVA: la taxe est due alors par l'importateur, c'est-à-dire l'acquéreur. La perception en est d'ailleurs faite, pour des raisons pratiques, par l'administration des douanes, en même temps que celle des droits de douanes. Ensuite,

lorsqu'on revendra les marchandises importées, on déduira la TVA ainsi perçue." (Duverger op. cit. p. 571)

10. Também assim em nosso país (Decreto-lei n.º 406, art. 1.º §§ 1.º e 2.º e legislação estadual supletiva).

11. Na Europa, os 6 países do Mercado Comum Europeu até adotaram essa tributação obrigatoriamente, em 1970, para as mercadorias importadas, como registra CLIF (*Common Market Fiscal Systems*, 47), descrevendo o valor adicional, a piramidazação, na frase de Baleeiro, "*the value tax*", como modelar, "*as a model of what a turnover tax should be*" (Clif op. cit. loc. cit.).

12. A coleção da World Tax Series da Harvard Law School registra, com efeito, esse tributo como o melhor e mais moderno exemplo, a mais importante inovação de cobrança do imposto sobre vendas, "*the best modern example is the value added tax, the most important innovation in sales taxation*", cuja implantação na legislação norte-americana já se cuida, registrando ser ela a adotada no Mercado Comum Europeu e preconizando-o como a legislação sobre vendas do futuro e recomendada pelas várias assosciações econômicas e comerciais européias — "*For countries that choose to rely on sales taxation a value added tax on the France model seems to be the taxof the future. Adoption of the value — added tax by the Commum Market countries has been recommended by the commission of the European Economic Community; its adoption is also under consideration in several countries of the European Free Trade Association. The taxis the primary fiscal resource of the European coal and steel community.*"

13. A Alemanha componente do Mercado Comum Europeu já cuidara de alterar sua legislação tributária, substituindo o seu imposto de venda "*Umzatzsteuer*", pela TVA, sob a denominação de "*Mehrwertsteuer*" conforme a Lei de ..... 29.5.1967, que entrou em vigor em 1.º de janeiro de 1968.

14. Incontestável que esse tributo pode ser cobrado de mercadorias importadas, a par do imposto de importação, cujo fato gerador é a entrada da mercadoria no território nacional, enquanto que, no imposto estadual de circulação, o fato gerador do tributo é a entrada da mercadoria no estabelecimento comercial do importador, nenhuma importância tendo se destine ou não à revenda; se destinar, dar-se-á nova cobrança deduzindo-se o valor pago como registra Duverger: "*Lorsqu'on revendra les marchandises importées, ou déduira la TVA ainsi perçue*", conforme lição transcrita (op. cit. p. 571). Daí registrar Baleeiro, após considerar as várias espécies de não-incidência do imposto sobre operação realizadas com mercadorias importadas. Escreve o sábio tratadista:

"Depois do Decreto-lei n.º 406, de dezembro de 1968, os estados também exigem o ICM sobre as mercadorias importadas no curso do processo do despacho aduaneiro, antes de elas sairem da Alfândega" (Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*. 3 ed. Forense edit. p. 127).

15. A jurisprudência do nosso mais alto Tribunal não permite a cobrança do ICM sobre mercadorias importadas, *na falta de lei estadual autorizativa.*

16. Em verdade, a Constituição, como qualquer lei complementar (Const., art. 23, § 4.º), apenas estabelece o campo tributário dos estados para cobrar o ICM, apenas autoriza o Estado a *instituir o tributo.* Diz a Constituição: "Art. 23 — Compete aos estados e ao Distrito Federal *instituir impostos* sobre (vem a enumeração). E o § 4.º, quanto ao ICM: "Lei Complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II (produtores, comerciantes e industriais), outras categorias de contribuintes daquele imposto".

17. Como se vê, a Constituição e leis complementares apenas autorizam os estados a instituir, em sua legislação tributária, o ICM, como qualquer outro imposto de sua competência, mas necessário será sempre a promulgação de lei sobre as várias incidências, mesmo porque os estados podem não se utilizar do poder que a Constituição lhes outorga instituindo o tributo, como podem usar esse poder apenas em parte. Mas, a lei estadual será sempre necessária, pois a Constituição dispõe, no art. 153, § 29: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado *sem que a lei o estabeleça*...". A este propósito, expressando a *communis opinio*, escreve Geraldo Ataliba: "Ao instituir o tributo, expedindo a lei idônea para tanto — que "nenhum tributo será exigido, sem que a lei o estabeleça" — o legislador ordinário pode usar total ou parcialmente da competência recebida, conforme explore integralmente ou não o campo que lhe é assinalado como seu" (Sistema Tributário Brasileiro, *Rev. dos Tribunais*, ed. 1968, n.º 241).

18. Inúmeros, com efeito, os acórdãos do Supremo Tribunal nesse sentido, não só da 1.ª como da 2.ª Turma, (RE n.º 72 663, relator Min. Thompson Flores. RE n.º 72 852, 72 672, 72 344 — *Revista de Direito Publico* 22/218; RE 74 505, relator Min. Alckmin, com esta ementa: "É ilegal a cobrança do ICM pela importação de bens de capital quando ocorre inexistência de lei estadual que o institua" op. cit. v. 23, p. 156; ICM 4.2 n.º 142).

19. A questão foi submetida ao plenário do Supremo Tribunal, no RE n.º 72 414, relator Min. Thompson Flores e a falta de lei estadual foi decisiva para a decisão do Tribunal, ao conceder a segurança (*RTJ* 61/160).

20. Do mesmo modo, no RE n.º 74 464, de São Paulo, a questão foi novamente levada ao plenário e largamente debatida e o pronunciamento da Corte foi no sentido do parecer do então Procurador-Geral da República, atualmente Min. Xavier de Albuquerque. Veja-se a ementa do acórdão, relator eminente Ministro Antônio Neder:

"1. Firmou-se no STF o entendimento de que, na entrada em estabelecimento comercial, ou de indústria, ou produtor, de mercadoria que haja sido importada, pelo *dominus* de país estrangeiro, só incidirá o ICM se este for instituído por lei estadual que observe as normas gerais editadas pela União (Constituição Federal art. 19, § 1; art. 153, § 29; Decreto-lei n.º 406/68, art. 1.º III), não bastando, para tanto, mero decreto.

2. Decreto (estadual) n.º 51 345/69, editado pelo Executivo paulista, não tem eficácia para autorizar a cobrança do referido imposto.

Recurso extraordinário conhecido e provido." (*RTJ* 65/465).

21. E a última decisão do Supremo, proferida na sessão de 22 de novembro de 1974, relator Min. Neder, em recurso extraordinário procedente do Rio Grande do Sul, o julgamento foi o mesmo, com a mesma ementa (*DJ* de 8.1.75, p. 72 — RE n.º 76 897).

22. Também foi esta a conclusão do Tribunal de Alçada de São Paulo, em exato acórdão, reportando-se à jurisprudência do Supremo Tribunal, com esta expressiva ementa:

"A cobrança do ICM sobre importação de bens só é admissível, havendo lei estadual sobre essa operação" (*Revista de Direito Público*, v. 24, p. 186).

23. Ocorre que o Estado de São Paulo, em vista dessas reiteradas decisões do Supremo Tribunal e do Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo, resolveu instituir lei a respeito possibilitando a cobrança do ICM sobre mercadorias importadas, Lei n.º 91, de 27 de dezembro de 1972, com vigência a partir de 1.º de janeiro de 1973, levantando o obstáculo com que a Corte Máxima do País e aquela Corte Paulista se opunham à cobrança do tributo. Pode-se,

assim, afirmar, sem a menor dúvida, que desapareceu o obstáculo para a cobrança do ICM sobre o valor das mercadorias importadas.

24. E não há que fazer distinção entre mercadorias importadas ou bens de capital, salvo os casos de não-incidência previstos na Lei Complementar n.º 4. A este respeito, merece transcrita a exposição de motivos do Ministro da Fazenda justificando o encaminhamento do projeto que se transformou no Decretolei n.º 380, de 18 de fevereiro de 1968:

"Sob um aspecto técnico, pode-se afirmar que, em relação aos impostos, é possível distinguir a soberania do objeto, isto é, o direito de instituir o tributo, a soberania do produto, ou seja, a de receber e utilizar o produto da arrecadação, e a soberania administrativa, que é o direito de arrecadar um imposto e fixar as regras de arrecadação. (Cf. Wilheim Bickel, *La compensación financiera*. Ed. El Ateneo, 1961, v. 1, p. 462). Estes três aspectos da soberania financeira podem ter, cada qual, um titular. No caso do imposto de circulação de mercadorias, é patente que ao Estado cabem a soberania do objeto e a administrativa, estando a do produto repartida entre Estado e município. Nestas condições, sob o aspecto de técnica constitucional, compete ao Estado legislar sobre o imposto e fixar normas para a arrecadação, devendo-se ter ainda em mente que a soberania de objeto é compartilhada com a União, uma vez que esta tem a faculdade de conceder isenção (melhor diria estabelecer os casos de não-incidência) de impostos estaduais e municipais" (In: Silva, Gerson Augusto de. Quota do ICM com base em operações tributáveis. *Rev. de Adm. Municipal*, Rio, 16, jan./fev. 1969, p. 92; Tenório, Igor. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 1970, p. 258/9).

25. Na verdade, bens de capital são mercadorias sujeitas ao ICM, são mercadorias a que se refere Carvalho Mendonça, fundado em Vidari: "As coisas móveis, consideradas como objeto de circulação comercial, tomam o nome específico de *mercadorias*. A mercadoria está, portanto, para a coisa, como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas, nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é a destinação. Tudo que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é a coisa comercial, por excelência, na frase de Vidari. Nesse sentido, fala-se em mercar, isto é, comprar e vender, especular, e de mercância, significando mercadoria (*Tratado*, 3 ed., III, p. 28). É o mesmo o que sustenta Rubens Gomes de Souza, ao tratar do ICM: "Mercadoria é toda coisa móvel que o comerciante (ou, para os efeitos do ICM, ainda um industrial ou um produtor) adquira, produza ou detenha para vender por grosso ou a retalho, ou para alugar o seu uso, ou ainda para utilizar na produção de outras coisas móveis igualmente destinadas à venda ou ao aluguel" (*O ICM e a alienação fiduciária em garantia*, n.º 5/2).

26. Salvo, pois, os casos de não-incidência previstos na Lei Complementar n.º 4 e outras leis reputadas complementares, Código Tributário Nacional e Decreto-lei n.º 406, de 1968, toda mercadoria importada, no Estado de São Paulo, após 1.º de janeiro de 1973, está sujeita ao pagamento do ICM, por força do que dispõe a Lei n.º 91, de 27.12.1972. Qualquer decisão em contrário proferida por Corte estadual estará em oposição à diretriz jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e, por isso mesmo, ao certo será reformada.

S.M.J.

Antonio Gonçalves de Oliveira, Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.