IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA — ISENÇÃO

— Não há como confundir-se a atribuição da alíquota zero, na órbita federal, com isenção legal.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado *versus* Jotamichel Importadora Ltda.
Nº 182 113 — Relator: Sr. Juiz
EVARISTO DOS SANTOS

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de revista nº 182 113 da comarca de Santos, recorrente Fazenda do Estado, recorrida Jotamichel Importadora Ltda.: Acordam os Juízes do 1º Tribunal de Alçada Civil, em sessão plenária, por maioria de votos, adotado o relatório lançado nos autos, julgar procedente a revista.

O 3º Grupo de Câmaras, por maioria de votos, deferiu a presente revista, submetendo ao Plenário a seguinte tese: "A fixação do imposto de importação na alíquota zero, para efeito de ICM, equivale à isenção (acórdão recorrido), ou não se confunde a alíquota zero com isenção do imposto (acórdãos-padrão)?

A matéria versada no recurso tem sido objeto de funda controvérsia neste Tribunal (cf. ***Julgados do Tribunal de Alçada Civil***, ed. interna, 26/48, 51, 261, 266, 351, 25/375; 28/337); o Plenário já teve oportunidade de apreciá-la, no recurso de revista nº 178 256, de Santos, firmando o entendimento de que, para os efeitos do art. 1º, § 4º, nº VI, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, a atribuição de alíquota zero, nas operações de importação de mercadorias, equivale à isenção, para também liberar o importador do pagamento do ICM, na esfera estadual.

Naquele julgamento, contudo, a douta maioria se formou por pequena margem de votos.

Reapreciando a questão, delibera, agora, o Plenário reformular seu entendimento, tendo em conta, precipuamente, precedentes jurisprudenciais do STF.

Com efeito, não há como equiparar-se a atribuição de percentagem nula, a uma determinada operação tributável, à isenção legal. A isenção somente ocorre "nei casi in cui la legge dichiara non soggetto all'imposta un determinato oggetto per ragioni estraneo alla normale strutura impressa al tributo dall-ordinamento legislativo", segundo o conceito de Giannini (***Istituzioni di Diritto Tributario***), 1968, p. 164). Portanto, somente a lei pode definir os casos de isenção.

A isenção é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário (art. 175 do Código Tributário Nacional), ainda quando prevista em contrato, "é sempre decorrente de lei, que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração" (art. 176).

A isenção está geminada ao princípio da legalidade dos tributos, observa o eminente Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro,* 3. ed., p. 520).

É incisivo o Código Tributário Nacional, quando dispôs que "somente a lei pode estabelecer", entre outras hipóteses, as de "exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades" (art. 97).

O dispositivo "arrola taxativamente os casos reservados à lei ordinária da entidade pública investida constitucionalmente da competência para decretar o tributo. E ressalva as exceções abertas pela própria Constituição. Fora delas, é defeso a delegação de atribuições, como estatui o parágrafo único do art. 6º da própria Constituição Federal de 1967"; "a União não pode legislar sobre a matéria do art. 97 por decretos-leis do art. 55 da Constituição Federal. Os arts. 19 e 153, § 29, mencionam só a lei e, pela própria natureza do regime, não comportam interpretação extensiva" (ibidem, p. 359).

Não há dúvida — como pôs em realce Amílcar de Araújo Falcão — que entre isenção e não-incidência há diferença conceitual de relevantes conseqüências práticas.

Na não-incidência, deixa-se verificar "os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador"; na isenção, verifica-se o fato gerador; "o legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário, ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera "dispensar o pagamento de um tributo devido" (cf. Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária,* 2. ed. p. 118). Mas a exclusão advém de provisão do legislador, não de qualquer órgão administrativo, por mais categorizado que seja.

Conceito técnico, que não se confunde com qualquer outro, a isenção não admite modalidades, porque significa singelamente a ineficácia do fato gerador. Na atribuição da alíquota zero, pelo contrário, o fato gerador guarda inteira eficácia; apenas o órgão administrativo, no caso o Conselho de Política Aduaneira, por razões de Política Econômica do Governo, deixa de estabelecer a quantificação do tributo; não interfere no *an debeatur* ou no *si debeatur,* mas somente no *quando debeatur,* livrando, em caráter eventual, o ônus tributário.

Na interpretação das leis fiscais, "o rigor é maior tratando-se de disposição excepcional, de isenções ou abrandamento de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis: ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva" (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito,* p. 400).

O reconhecimento da isenção, pela equiparação à alíquota zero, esbarra em preceitos impostergáveis do Código Tributário Nacional. A isenção "é sempre decorrente de lei" e só pode ser "revogada ou modificada por "lei" (arts. 176 e 178).

No caso, a alteração da alíquota não depende de lei, mas de resolução do Con-

selho de Política Aduaneira; chegar-se-á, então, ao consectário inafastável — a admitir-se a tese do acórdão recorrido: a qualquer tempo, a alíquota poderá ser alterada, criando-se o ônus tributário relativo à importação; e, por via de conseqüência, a atribuição do encargo fiscal, na órbita estadual, não mais dependeria de lei, mas de resolução de órgão federal. É conseqüência inadmissível.

Não há dúvida de que o insigne Aliomar Baleeiro entreviu, na hipótese, um caso de isenção; mas o renomado tributarista ressalvou que o STF não partilhava desse entendimento; *verbis*, "já se discutiu no STF, que decidiu pela negativa, se equivale à isenção a cláusula "livre de direitos" da Tarifa Aduaneira. Acreditamos, entretanto, que sim (recurso em mandado de segurança nº 18 191, SP, Diesel Motor vs. União, 2ª Turma, agosto de 1968)" (cf. *Direito Tributário Brasileiro*, 3. ed., p. 87).

Ao apreciar o recurso extraordinário nº 73 986-SP, no relatório, o ilustre Min. Bilac Pinto transcreveu a ementa do acórdão recorrido, do seguinte teor: "Importação. Alíquota. Distinção entre mercadoria livre e mercadoria isenta. A especificação "livre" não equivale a "isenção": corresponde à tarifa zero, que o Conselho de Política Aduaneira está autorizado a reajustar dentro dos limites estabelecidos na lei". E, no voto, acentuou o eminente Min. Relator: "A jurisprudência do STF se apartou do ponto-de-vista do ilustre Min. Aliomar Baleeiro (recurso extraordinário nº 66 567), indicado como divergente, retomando a orientação anterior, que já acolhia as teses do acórdão recorrido"; e, após enumerar inúmeras decisões da Corte Suprema, muitas delas recentes, observou que "a jurisprudência do Plenário já se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" (cf. *RTJ* 62/809).

O argumento de que o Conselho da Política Aduaneira pode, por disposição legal, isentar operações de importação — prova, *data venia*, contra a tese da equiparação. Se pode isentar e não o fez, preferindo, por conveniência da economia nacional, estabelecer a tarifa livre — é porque sopesou a conveniência dessa opção. E a isenção estaria restrita ao imposto aduaneiro, jamais — mesmo por via de conseqüência — ao imposto estadual de circulação.

Não há que se argumentar com a impropriedade de conceitos da legislação federal, a propósito da matéria. Somente a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional poderão servir de norte em tema da competência tributária.

E é indubitável que a lei maior e as normas gerais de direito tributário desautorizam, frontalmente, a tese agasalhada pelo acórdão recorrido.

A própria União traça critérios rígidos, a propósito dos consectários da isenção do imposto de importação relativamente à isenção do IPI, como se observa do Parecer Normativo nº CST-304, de 18.9.1970, do Ministério da Fazenda "somente as importações beneficiadas com isenção do imposto de importação, conforme estabelece a citada Portaria nº GB-77/69, poderão ser liberadas, relativamente ao IPI, mediante assinatura de termo de responsabilidade, não se enquadrando, portanto, nesse regime, os produtos considerados livres na tarifa aduaneira".

Outra não deve ser a solução, na órbita estadual, para os efeitos do art. 1º, § 4º nº VI, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968.

Conseqüentemente, o Plenário, por maioria de votos, firma o entendimento de que, para efeito de não imposição do ICM, na entrada de mercadorias importadas, não há confundir-se a atribuição de alíquota zero, na órbita federal, com isenção legal.

Essa diversificação tem, agora, o beneplácito do STF que, nos recursos extraordinários n.os 76 430 e 76 269, cassou acórdãos desta Corte, que haviam dado pela equiparação conceitual das duas situações.

Isto posto, julgam procedente a revista, para que prevaleça a tese agasalhada pelos acórdãos-padrão. Custas pela recorrida.

Participaram do julgamento os Juízes Rodrigues Porto, vencido, Batista Garcia, revisor vencido, Pinheiro Franco, vencido, Evaristo dos Santos, Alves Barbosa, vencido, Francisco Negrisollo, Nogueira Garcez, vencido, Martiniano de Azevedo, Assis Moura, Toledo Piza, vencido, Campos Mello, Ferreira Prado, vencido, Gomes Corrêa, Bandeira de Mello, Gonçalves Santana, Octávio Stucchi, Paula Bueno, Felizardo Calil, vencido, Machado Alvim, Geraldo Arruda, Andrade Vilhena, Barbosa Pereira Filho e Márcio Bonilha, vencido.

São Paulo, 2 de maio de 1974. Sylvio do Amaral, pres. João Del Nero, vicepres. com voto vencido. César de Moraes, relator designado. Evaristo dos Santos, com a seguinte declaração de voto vencedor: Em 2.8.1973, no julgamento da revista nº 178 256, considerei a alíquota zero, como modalidade de isenção. E, em conseqüência, a entrada de mercadoria importada, com referida alíquota, não estaria sujeita ao pagamento do ICM, nos termos do Decreto-lei federal nº 406, de 31.12.1968 (art. 1º, § 4º, nº VI).

Na ocasião, não me impressionei com a invocada jurisprudência federal, porque o Pretório Excelso ainda não havia apreciado o problema da alíquota zero em face do Decreto-lei nº 406, de 1968.

Com o decorrer do tempo, porém, a situação se modificou, porque o STF aplicou a orientação anterior à nova questão jurídica.

Em última análise, a tarifa livre (alíquota zero) não se confunde com mercadoria isenta *RTJ* 65/264).

Ou, como julgou o Pretório Excelso, em caso de São Paulo: "O dissídio está comprovado como fez ver o despacho presidencial, justificando o seu conhecimento. E cabe provê-lo dado que a jurisprudência do STF se pacificou no sentido de considerar que a mercadoria livre de direitos por classificar a tarifa aduaneira em zero, não se equipara àquela que está isenta.

"São expressivos os julgados a começar pelo recurso em mandado de segurança nº 18 191 (RDA 52/7) e recursos extraordinários n.os 72 452, 72 834, 72 835, 72 826, 73 669 e 75 188. *In casu,* consideraram os decisórios de primeiro e segundo graus que a expressão do art. 1º, § 4º, nº VI, do Decreto-lei nº 406, de 1968 "...importação estiver isenta do imposto" equivale a mercadoria cuja importação é ocasionalmente livre para que sua alíquota fixada na escala zero (*sic*), por isso as considerou também isentas do ICM.

"Assim procedendo não só discrepou do padrão indicado, mas da própria jurisprudência desta Corte ao mostrar, em arestos reiterados, que tais situações se distinguem, acarretando efeitos diversos" (recurso extraordinário nº 76 430, acórdão de 15.10.1973).

Em conseqüência, foi cassado acórdão da 4ª Câmara deste Tribunal.

No recurso extraordinário nº 76 269, pelos mesmos motivos, o Pretório Excelso cassou acórdão da 2ª Câmara.

Com ressalva do meu ponto-de-vista pessoal, exteriorizado na revista acima mencionada, curvo-me à nova orientação, como o fizeram outros Juízes deste Tribunal.