IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — LEI ESTADUAL

— É indispensável lei estadual e não simples decreto, para a isenção do ICM em relação a bens importados.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Arco Iris S.A. — Agricultura, Indústria e Comércio e outros, *versus* Estado do Rio Grande do Sul.
Recurso Extraordinário nº 76 897 — Relator: Sr. Ministro ANTÔNIO NEDER

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos de Recurso Extraordinário nº 76 897, do Estado do Rio Grande do Sul, em que são recorrentes Arco Iris S. A. — Agricultura, Indústria e Comércio e outros e recorrido Estado do Rio Grande do Sul, decide o Supremo Tribunal Federal, por sua Segunda Turma, unanimemente, conhecer do recurso e dar-lhe provimento nos termos do voto do Ministro-Relator, de acordo com as notas juntas.

Brasília, 22 de novembro de 1974. *Thompson Flores*, Presidente. *Antônio Neder*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Antônio Neder (Relator): 1. Arco Iris S.A. — Agricultura, Indústria, Comércio e outros impetraram segurança preventiva à Justiça do Rio Grande do Sul para se premunirem da ameaça de ato que temem seja cometido *sine jure* por autoridade fiscal daquele Estado.

O Juiz de primeiro grau negou a medida e sua decisão foi confirmada pelo eg. Tribunal de Justiça sul-rio-grandense, perante cuja Primeira Câmara Cível o nobre Desembargador Paulo Barbosa Lessa relatou o caso nestes termos (fls. 181-183):

"Este feito refere-se a mandado de segurança impetrado por Arco Iris S. A. — Agricultura, Indústria e Comércio contra ato dito ilegal do Sr. Inspetor-Geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

A posição do impetrante foi, depois, cumulada com a de vários outros, que intervieram, no processo, na condição de litisconsortes.

O motivo da impetração é idêntico em todos os casos.

Os impetrantes, devidamente qualificados e representados, ingressaram em juízo com o presente mandado de segurança em caráter preventivo, contra ato do Sr. Inspetor-Geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias que, segundo a requerente inicial, significa violência à norma legal vigente, ferindo, *ipso facto*, direito líquido e certo seu.

Refere, em síntese, que se dedica à exploração agropecuária, em terras próprias, no município de Condor, e que, em face dessa atividade, promoveu a importação de uma colheitadeira automotriz, importação esta que o Fisco entende ser tributável pelo ICM.

Sustenta a requerente a ilegalidade do posicionamento fiscal, pois nos termos da Lei estadual nº 5 373, art. 3º, a máquina em referência não é considerada mercadoria, já que destinada a constituir o ativo fixo da impetrante.

Manifesta que não há incompatibilidade entre o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, e o referido diploma legal estadual, sustentando que aquele decreto-lei constitui apenas uma norma de direito financeiro, não criando obrigação tributária ao contribuinte. Aduz a necessidade de lei estadual específica para a obrigação tributária em referência.

A liminar foi concedida e a autoridade prestou os informes de estilo, referindo que dentro da nova sistemática tributária implantado no País, e levando em conta principalmente o Decreto-lei nº 406, a entrada de mercadoria importada do exterior é tributável pelo ICM, ressalvados apenas os casos de isenção previstos no mesmo diploma. Manifesta que a máquina é mercadoria e que o sentido do art. 3º da Lei nº 5 373 não é aquele sustentado no petitório inicial. A autoridade trouxe também considerações de ordem econômica, buscando mostrar inexatidão da tese demonstrada pelo impetrante.

No curso do procedimento, foram admitidos como litisconsortes Pietro Pastore e outros, Hilário Lopes de Almeida e outros, aos quais foram estendidos os efeitos da liminar outorgada pelo magistrado.

O Ministro Público opinou no sentido de ser denegada a segurança e o Dr. Juiz de Direito denegou o mandado, em sentença que está às fls. 151 e que passo a ler (*lê*).

Dessa sentença foi interposto recurso por todos os interessados, em que se analisam, mais uma vez, todos esses problemas e se pede seja concedida a segurança.

O agravo foi recebido. Foi contraditado, pelo estado, que voltou a falar ligeiramente, a respeito do problema.

Os autos subiram e foram com vista ao Dr. Procurador da Justiça junto a esta Câmara, então o Doutor Nuno Carpena de Menezes, que se manifestou pela confirmação da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos."

Do extenso e ilustrado voto de S. Exª destaco esta argumentação essencial (fls. 187-188):

"No caso, não vejo a alegada circulação de mercadoria. Há uma operação que é a imporatção, que está já onerada com a incidência do Imposto de Importação.

Nestes casos não há mais nenhuma circulação, nenhum ato. O bem importado ficou paralisado desde logo. Não circulou dentro do território nacional. Não hevendo circulação, não havendo qualquer habitualidade naquela operação, não há a incidência do imposto.

Fico com a lição que é reproduzida em acórdão do Tribunal Paulista, que está no vol. 418, p. 227 e seguintes da *Revista dos Tribunais.*

A lição é do eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira que diz o seguinte: "Em importação direta para uso próprio não existe qualquer circulação mercantil. Por isto não pode a lei determinar que nestes casos o imposto seja devido por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, porque esta entrada não caracteriza qualquer momento de fato gerador ocorrido ou a ocorrer.

O que se verifica é apenas uma importação de mercadoria estrangeira, pressuposto de fato que é de competência impositiva e privativa da União. Basta verificarmos que, se uma mercadoria é importada para revenda, quando esta se efetiva, ocorr a circulação mercantil. Nestes casos pode estabelecer a lei que o imposto seja pago no momento ou por ocasião da entrada da mercadoria, pois o imposto está sendo recolhido em contemplação a uma circulação mercantil. Mas cobrar o ICM, sob o fundamento único de que houve importação, é simplesmente estabelecer uma bitributação inconstitucional.

A entrada de mercadoria importada do exterior em um estabelecimento só poderá ser o momento da ocorrência do fato gerador do ICM, se essa mercadoria entrar para comercialização. Importada uma mercadoria para uso próprio ou para integrar o ativo fixo, só poderá pagar Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados.

A tese que me parece correta, *data venia* das opiniões em contrário extremamente respeitáveis, é essa que se contém na lição do eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira."

Discordando, votou o nobre Desembargador Bonorino Buttelli, que deduziu estas razões básicas (fls. 193-194):

"Quanto à conclusão de não incidência do ICM sobre a entrada de mercadoria importada, entendo que o Decreto-lei nº 406 é cogente na conceituação de novo fato gerador: a entrada da mercadoria importada, ainda que por titular de estabelecimento industrial ou produtor. Não há necessidade de norma receptiva do Estado para a incidência que por aquele dispositivo se estabeleceu.

No que respeita à alegação fundada no art. 3º da Lei estadual nº 5 373, permito-me ler, do voto do Desembargador Pedro Soares Muñoz, a seguinte passagem: "Em verdade o aludido dispositivo prescreve que não se consideram mercadorias as máquinas, veículos, utensílios e outros bens aplicados à instalação ou ao funcionamento dos estabelecimentos, constituintes normais do ativo fixo", aduzindo que das duas uma: ou a regra não alcança a entrada de máquinas no estabelecimento do importador ou cobre essa operação. Verdadeira que seja a primeira alternativa, a de que não alcança a entrada, e nenhuma aplicação terá ao caso *sub judice* a

invocada norma legal. Prevalente que seja a segunda, o art. 3º da Lei estadual nº 5 373 estará superado pelo Decreto-lei nº 406, que tem força de lei complementar e é cogente no que diz respeito ao fato gerador dos impostos.

Finalmente, destaco do voto do eminente Desembargador Pedro Soares Muñoz: "Pela interpretação gramatical verifica-se que o favor fiscal pressupõe a aplicação da máquina ao ativo fixo da empresa, da qual a sua entrada constitui operação anterior e distinta. Pela interpretação sistemática conclui-se que, não era erigindo a Lei nº 5 373 a entrada de mercadoria importada como fato gerador do ICM, razão não havia para criar caso de não incidência em relação às máquinas.

De sorte, Sr. Presidente, que, na forma do que foi julgado no Ag. de Petição nº 16 082, quando acompanhei o voto do eminente Relator, nego provimento ao recurso, para manter a sentença recorrida pelos seus próprios fundamentos, pedindo a mais respeitosa vênia a V. Exª e reconhecendo que no brilhante e minucioso voto de V. Exª foram destacados pontos de real importância."

Acompanhando o voto discordante acima resumido, votou nestes termos o nobre Desembargador José Barison (folha 195):

"Apreciei e ouvi com atenção o minucioso e brilhante relatório e voto de V. Exª, procurando distinguir os aspectos e mesmo pondo em relevo os pontos de divergência.

Da discussão e do voto, e *data venia* do brilhantismo com que foi exposto e votado por V. Exª, entendo, e me convenci, de que o Decreto-lei nº 406 é cogente em face da natureza do imposto, que é federal, e regula de maneira uniforme a aplicação em todo o território nacional, a incidência do ICM.

Em assim sendo, estabeleceu novo critério para a sua incidência, destacando o Desembargador-Revisor que criou mesmo um novo fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Fico, portanto, com a interpretação por ele dada, já repisando e repetindo voto proferido no Ag. de Petição nº 16 082, que teve oportunidade de acompanhar como membro eventual da 3ª Câmara Cível."

O acórdão resultante dos votos acima transcritos em parte foi redigido com esta ementa (fls. 179):

"Imposto de circulação de mercadorias. Máquinas agrícolas importadas do exterior. Entrada em estabelecimento agrícola. Incidência. Decreto-lei federal 406, de 31.12.68. Sua auto-aplicabilidade. Segurança denegada. Sentença confirmada. Voto vencido."

2. A esse julgado interpuseram os vencidos recurso extraordinários assim deduzido (fls. 197-198):

"1. A decisão recorrida não atendeu ao princípio da legalidade da tributação, prevista no art. 153, § 29, da Constituição vigente, eis que não houve *lei* estadual prevendo o fato gerador (Fundamento do Recurso Extraordinário: art. 119, III, alínea *a*, da Constituição).

2. A decisão recorrida não atendeu ao disposto no art. 23, II, da Constituição vigente, eis que julgou devido o imposto por quem não agiu na condição de *produtor* mas de particular, que importa bens para uso próprio não destinados à revenda (Fundamento do Recurso Extraordinário: art. 119, III, alínea *a*, da Constituição).

3. A decisão recorrida negou aplicação e, portanto, vigência ao art. 97, I e III, do CTN, eis que julgou desnecessária a existência de lei estadual prevendo o fato gerador (Fundamento do Recurso Extraordinário: art. 119, III, alínea *a*, da Constituição).

4. A decisão recorrida julgou válida a disposição ao art. 1º, IV, do Decreto estadual nº 20 148, de 4.2.70, contestada em face da Constituição e do CTN (Fundamento do Recurso Extraordinário: art. 119, III, alínea *c*, da Constituição).

5. A decisão recorrida deu interpretação divergente da que lhe deu o eg. Tribunal de Alçada de São Paulo. conforme se vê *R.T.*, 418/227 (Fundamento do Recurso Extraordinário: art. 119, III, alínea *d*, da Constituição).

3. Negado o processamento do apelo, mas provido, que foi, o Ag 54 334, para melhor exame do caso, subiu o recurso a esta Corte com as razões de f. e f.: ... (*lê*).

4. O MP local opinou pelo provimento do apelo, no que foi acompanhado pela ilustrada Procuradoria-Geral da República, que se manifestou por esta forma (fls. 224):

"1. O eg. Tribunal *a quo* entendeu desnecessária a existência de lei estadual que definisse o fato gerador do ICM, na importação de bens de capital, considerando auto-aplicável o Decreto-lei nº 406/68. (artigo 1º, inciso III).

2. Tal decisão contraria a jurisprudência do Pretório Excelso (RE 74 464-SP, Tribunal Pleno, 15.12.72).

3. Merece, pois, acolhimento o apelo extremo, interposto pelas letras *a*, *c* e *d* do permissivo.

4. Opinamos que seja conhecido e provido o recurso."

É o Relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio Neder (Relator): 1. O assunto versado no presente recurso tem sido objeto de várias decisões desta Corte, que sobre ele firmou o entendimento que sustentam os ora impugnantes.

Para me não demorar a discutir matéria sobre a qual nenhuma discrepância se registra neste Alto Tribunal, eu me limito a relembrar aos Senhores Ministros estes precedentes: RE 72 344, RE 72 508, RE 72 852, RE 73 181, RE 74 507, RE 72 672, RE 72 853, RE 72 680, RE 72 414, RE 74 622, ERE 74 465, ERE 74 462, ERE 74 507.

Ao julgar no Plenário desta Casa o RE 74 464, de SP, votei sobre a questão com estes fundamentos (*R.T.J.*, 65, fls. 196-197):

"Sustenta o acórdão impugnado que o Decreto-lei nº 460/68, ao definir o fato gerador no seu art. 1º, II, é bastante, por si mesmo, para satisfazer a exigência constitucional de prévia instituição do imposto por lei, e que, por isso, desnecessário é que o estado-membro legisle sobre o assunto para exigir o discutido tributo.

Dá-se, todavia, que o princípio da reserva legal inscrito nos arts. 19, I, e 153, § 29, da Constituição Federal, se dirige a todos os poderes tributantes (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), e tanto se refere à instituição ou aumento do tributo, quanto à exigência ou cobrança do mesmo (ressalvados, é óbvio, os casos expressos na própria Constituição).

Ainda que se admita, como fez o acórdão recorrido, que o Decreto-lei nº 406/68, no seu art. 1º, II, haja instituído o imposto, o certo é que sua cobrança pelo estado-membro depende de lei estadual para obrigar o contribuinte da sua jurisdição, não valendo, no que respeita ao detalhe, mero decreto editado pelo Executivo estadual de lei regularmente votada pelo Poder Legislativo local.

Se prevalecer a tese da Fazenda de São Paulo, a que a Procuradoria-Geral da República, agora retificando pareceres anteriores, empresta sua adesão por meio de

memorial que dirigiu aos Srs. Ministros desta Casa, dar-se-á o absurdo, que o sistema constitucional de logo afasta, de uma lei federal (o Decreto-lei nº 406/68) ter a sua regulamentação editada por decreto estadual (o Decreto paulista nº 51 345/69).

De outro lado, o Decreto-lei nº 406/68, em várias de suas normas, dispõe, em termos gerais, sobre matéria que, por sua natureza, só poderá ser objeto de regulamentação complementar a ser feita em lei estadual.

Com efeito, os assuntos versados no § 7º, do art. 1º, nos §§ 1º, 2º, 3º e 5º, do art. 3º, e no art. 4º, do sobredito Decreto-lei nº 406/68, só podem ser objeto de regulamentação legal, obviamente editada pelo Poder Legislativo estadual, e não por meio de regulamento elaborado pelo Executivo.

É quanto basta para afastar a tese da Fazenda ora recorrida.

Note-se que o princípio da reserva legal foi concebido para garantir o contribuinte contra o perigo de o poder tributante abusar do seu direito de tributar.

Embora no caso agora discutido não se possa, a rigor, vislumbrar tal abuso, o certo é que, prevalecendo a tese do acórdão impugnado, o Executivo paulista ficará armado de um quase absoluto poder tributante por meio de decreto regulamentar da lei federal, anomalia esta que a Constituição afasta e a razão desaceita."

2. Conheço do recurso e lhe dou provimento para conceder a segurança.

. EXTRATO DA ATA

RE 76 897 — RS — Rel., Ministro Antônio Neder. Recte., Arco Iris S.A. — Agricultura, Indústria e Comércio e outros (Adv., Pedro Armando Miranda da Silva). Recdo., Estado do Rio Grande do Sul (Adv., Dércio Marchi).

Decisão: Conhecido e provido nos termos do voto do Ministro-Relator. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Antônio Neder, Xavier de Albuquerque e Cordeiro Guerra. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Leitão de Abreu. Procurador-Geral da República, substituto, Dr. Oscar Corrêa Pina.