IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — ISENÇÃO DE DIREITOS ADUANEIROS

— O Decreto-lei nº 406, de 1968, é lei complementar que estatui normas gerais de direito financeiro a que os Estados devem obediência.

— Tarifa zero ou livre figura, uma não incidência provisória, que na prática se confunde com a isenção tributária.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de São Paulo *versus* "Ircosta" — Importação e Comércio Ltda. Embargos no Recurso Extraordinário nº 77 712 — Relator: Sr. Ministro CORDEIRO GUERRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e notas taquigráficas, à unanimidade de votos, conhecer dos embargos, e por maioria rejeitá-los.

Brasília, 4 de dezembro de 1974. *Eloy da Rocha,* Presidente. *Cordeiro Guerra,* Relator para o acórdão.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Procurando desobrigar-se do pagamento do imposto sobre circulação de mercadorias, que estava sendo exigido de mercadodia importada, partidas de bacalhau, cuja alíquota do imposto de importação era 0 (zero), pediu-se segurança, deferida em ambas as instâncias ordinárias, ao entendimento de que, "estando as mercadorias importadas isentas do imposto de importação, estão isentos do ICM, nos termos do art. 1º, § 4º, inciso IV, do Decreto-lei nº 406/68."

O recurso extraordinário do Estado não foi, na Primeira Turma, conhecido recebendo o acórdão, relatado pelo eminente Ministro Oswaldo Trigueiro esta ementa:

"Imposto sobre circulação de mercadorias.

Não estão sujeitos ao pagamento do ICM, ao entrarem no estabelecimento do importador, as mercadorias importadas livres de imposto de importação (CTN, art. 52, § 4º, VI). Recurso não conhecido."

Oferecidos os embargos, a petição aponta, em divergência, os RE 66 567, 72 429, 76 430 e o RMS 18 191.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto (Relator): Conheço dos embargos porque a divergência é irrecusável, além de apresentar a peculiaridade de decorrer de orientações contraditórias que vêm sendo adotadas pelas Turmas, na interpretação do texto de direito federal que aqui se discute (Decreto-lei nº 406/68, que alterou o CTN, art. 52, § 4º, VI).

Com efeito, a Primeira Turma vem afirmando, em decisões reiteradas, que a tarifa zero equivale à isenção tributária, enquanto a Segunda Turma vem julgando que a tarifa zero não configura isenção, porquanto tal tarifa pode ser elevada mediante decisão do Conselho de Política Aduaneira.

A conceituação da tarifa zero ou livre assume relevo em duas hipóteses: I) a da incidência do ICM na mercadoria importada sob o regime da tarifa zero ou livre de direitos; II) a da possibilidade de ser ou não fixada para as mercadorias assim tarifadas, pelo Conselho de Política Aduaneira, alíquota do imposto de importação, nos limites fixados na lei (RMS 18 191-SP, *R.T.J.*, 47/781; e RE 74 231, de 1972, RE 66 567, *R.T.*, 62/354 e vários outros).

A conceituação da tarifa zero ou livre como isenção tributária, teria como conseqüência a isenção do ICM, relativamente aos produtos importados com aquelas tarifas, nos termos do artigo 52, § 4º, do CTN, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 406/68.

O entendimento que tenho sustentado é o de que a tarifa zero ou livre não pode ser conceituada como isenção, de acordo com a técnica do direito tributário.

Com efeito, toda isenção pressupõe uma incidência tributária, que é por ela afastada.

A tarifa zero ou livre configura uma não incidência provisória do tributo, por ser a tarifa neutra.

A qualquer momento, porém, essa neutralidade da tarifa pode ser quebrada para dar lugar a uma tarifa superior a zero que passa a percutir sobre a importação da mercadoria.

Com esses fundamentos, recebo os embargos para o efeito de cassar a segurança.

EXTRATO DA ATA

ERE 77 712 — SP — Rel., Ministro Bilac Pinto. Embte., Estado de São Paulo (Adv., Guilherme Oswaldo Vasconcellos Vicente de Azevedo). Embda., "Ircosta" — Importação e Comércio Ltda. (Advs., José Roberto de Barros Mello e outros). (Dec. embda. 1ª Turma, 29.3.74).

Decisão: Pediu vista o Ministro Cordeiro Guerra, após o voto do relator conhecendo e recebendo os embargos. Ausentes, ocasionalmente, os Ministros Antônio Neder e Thompson Flores.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República, substituto, o Dr. Oscar Corrêa Pina.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: O eminente Ministro Bilac Pinto, após fazer o relatório do parecer, concluiu:

"O entendimento que tendo sustentado é o de que a tarifa zero ou livre não pode ser conceituada como isenção, de acordo com a teoria do direito tributário.

Com efeito, toda isenção pressupõe uma incidência tributária, que é por ela afastada.

A tarifa zero ou livre configura uma não incidência provisória do tributo, por ser uma tarifa neutra.

A qualquer momento, porém, essa nautralidade da tarifa pode ser quebrada para dar lugar a uma tarifa superior a zero que possa percurtir sobre a importação da mercadoria.

Com esses fundamentos recebo os embargos para o efeito de cassar a segurança."

Do exame que fiz dos autos verifiquei que este eg. Plenário, nos ERE 76 723-SP, em 31.10.74, sendo relator o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, assim decidiu à unanimidade:

"ICM. Inexigibilidade sobre produtos isentos de direitos aduaneiros ...

1. O Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, expedido no recesso do Congresso Nacional é materialmente lei complementar que estatui normas gerais de Direito Financeiro a que os estados devam obediência.

2. Estão isentos do ICM, mercadorias, como o bacalhau, que por força de lei, não pagam direitos aduaneiros (Decreto-lei nº 406/68 art. 1º, § 4º, VI).

Rejeito os embargos, *data venia*, do eminente relator, pois se é verdade que a tarifa zero ou livre configura uma não incidência provisória do tributo, nada a extrema, na prática, da isenção que afasta uma incidência tributária, sobretudo porque as isenções, também, podem ser transitórias.

Alterada a tarifa de zero para qualquer alíquota que for fixada pela autoridade competente na forma legal, cessará a isenção do ICM, do mesmo modo que, revogada uma isenção, impõe-se o tributo que a mesma afastava."

Como bem observou o ilustre Presidente do eg. Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no respeitável despacho que admitiu o apelo extremo — Juiz Augusto de Macedo Costa:

"A isenção no direito tributário reclama primordialmente a ocorrência do *fato gerador* para, isso considerado, decretar-se a não exigibilidade do imposto. Foi exatamente o que ocorreu na hipótese.

A aquisição das mercadorias no exterior, diligenciada pela impetrante, estava *isenta* do imposto de importação, pois motivos de política econômica nacional determinaram a alíquota zero para o seu ingresso no País. Assim, excluída a exigibilidade do imposto de importação, razoável é a conclusão que esta isenção deve contaminar as exigências fiscais derivadas, sob pena de se frustrar todo o esquema motivador da isenção primeira, onerando a mercadoria do trânsito interno e pondo a perder a razão fundamental do favor fiscal."

Por conseguinte, estou em que razão assiste ao V. Acórdão embargado, pelo

que, coma devida vênia do eminente relator, mantenho o precedente invocado e rejeito os embargos.

VOTO

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Sr. Presidente, conheço dos embargos, porque me parece configurada a divergência.

Sobre a tese que justifica os embargos, na qual está oscilante o Supremo Tribunal Federal, por suas Turmas ou por alguns acórdãos, tenho entendido que a mercadoria "livre" de direitos, ou para a qual a tarifa averbe a alíquota "zero", não é mercadoria isenta para o efeito da isenção do ICM. Neste ponto, estou de acordo com a colocação que dá o eminente relator, que recebe os embargos. E, embora não seja especialista em matéria tributária, e a discussão deva ferir-se entre os mestres, tenho uma consideração a mais: é que a isenção de tributo estadual depende de lei complementar federal. Não pode ser isenção, capaz de obrigar o Estado, a liberação provisória que um órgão administrativo dá, autorizado, sim, por lei e pela Constituição, mas para o imposto federal. Não pode repercutir essa autorização, que o CPA tem em relação ao imposto de importação, sobre a competência tributária do Estado, porque a isenção do ICM, dá-se, no caso, por decalque. Isenta-se do ICM aquilo que for isento do imposto de importação.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Creio que o acórdão da Turma se baseia (o eminente relator poderia esclarecer) em que o Decreto-lei nº 406 que tem, pela época em que foi feito — o período da ditadura da Junta Militar — o caráter de lei complementar da Constituição, foi que estabeleceu a isenção. E a Constituição atual é clara: a lei complementar federal poderá, segundo o discricionalismo do legislador, considerar relevante para o interesse nacional a concessão de isenções de impostos da competência dos estados e dos municípios.

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: A isenção, a meu ver, está sendo concedida por dois modos. É sempre a mesmo coisa, não pagar o tributo. Por um lado, é a lei, afasta a norma tributária e não a tarifa zero. É uma lei federal que faculta apenas um processo mais fácil, talvez, de eliminar a isenção que estabelecer uma alíquota, mas nem por isso deixa de estar isenta.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Prossigo no meu voto.

Entendo que não existiria, no caso, a isenção do ICM, se pudesse ele incidir, porque não corresponde à isenção a liberação provisória que o CPA atribui a uma mercadoria para o efeito do imposto de importação. É este o meu pensamento, que se apóia em julgados do Supremo Tribunal Federal. Creio que a Segunda Turma tem decidido reiteradamente assim.

No caso, porém, precisando julgar a causa a partir do conhecimento dos embargos, não posso recebê-los para cassar a segurança, porque é notório, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que no ano de 1972 o Estado de São Paulo não podia cobrar ICM na importação de mercadorias estrangeiras. Não havia lei estadual instituindo o tributo. Tenho considerado essa razão na Segunda Turma, para negar provimento a recursos de que conheço, mas nem sempre tenho sido acompanhado pelos demais colegas, sob o fundamento, que S. Exªs adotam, de que essa questão não tem sido trazida no bojo dos recursos extraordinários.

Portanto, acompanharia o eminente Ministro-Relator e receberia os embargos do Estado de São Paulo para cassar a segurança, se o imposto pudesse incidir. Mas, como não pode — é notório que o Estado de São Paulo, àquele tempo, não tinha

lei estadual instituindo o tributo —, não posso chegar até lá.

Rejeito os embargos, não pelos fundamentos do voto do eminente Ministro Cordeiro Guerra e dos que o acompanham, mas por essa razão que mencionei.

VOTO

O Sr. Minitro Antônio Neder: Voto com o eminente Ministro Cordeiro Guerra, *data venia*.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores: Sr. Presidente. Peço vênia ao eminente relator para acompanhar o eminente Ministro Cordeiro Guerra.

Na Turma, várias vezes, tem o eminente Ministro Xavier de Albuquerque argüido a notoriedade do fato de não haver, ao tempo, no Estado de São Paulo, lei que admitisse a cobrança, mas mero decreto, que não se faz bastante como tem reconhecido o Supremo Tribunal Federal.

Peço permissão para não usar de tal argumento em tema de recurso extraordinário, que é formal; cinge-se ele às hipóteses da Constituição, e sua interposição cabe ser feita na forma do Regimento Interno da Corte.

Admitir na sua apreciação fato novo, seria surpreender as partes, inovar a lide, o que, com a vênia devida, não se coaduna com a índole deste remédio extremo e excepcional.

É o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Djaci Falcão: Sr. Presidente, também acompanho o eminente Ministro Cordeiro Guerra, rejeitando os embargos, *data venia* do eminente Ministro-Relator. Não vejo como se possa ampliar a divergência.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Sr. Presidente, dou provimento pelos dois fundamentos: quer o do eminente Ministro Cordeiro Guerra, que é o mesmo do acórdão do eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, quer o do eminente Ministro Xavier de Albuquerque.

É evidente que nasce da própria Constituição o princípio da legalidade, de sorte que chegamos ao mesmo resultado.

Lembro-me bem de que muitas vezes aqui se tem discutido a velha regra de que só em caso extremo se decreta a inconstitucionalidade de uma lei. Se for possível atender ao objetivo da parte que bate às portas do Supremo Tribunal Federal, invocando inconstitucionalidade aparente, por outro argumento, de outra lei, pelo qual o mesmo objetivo possa ser atingido não se deve decretar aquela inconstitucionalidade. Quer dizer, o Supremo Tribunal Federal seguindo precedentes norte-americanos, às vezes busca numa outra norma jurídica solução para o caso, chegando ao resultado pretendido sem declarar a inconstitucionalidade.

O eminente Ministro Xavier de Albuquerque foge da aplicação do Decreto-lei nº 406, que modificou o art. 52 do CTN, e então, parte para o princípio da legalidade do tributo.

Por outras palavras, o argumento do acórdão, do eminente Ministro Cordeiro Guerra, é que, por uma norma geral de Direito Financeiro, estabelecida numa lei complementar (no caso o CTN, art. 52, cuja redação foi modificada pelo Decreto-lei nº 406, também lei complementar devido à situação anômala da época), a mercadoria isenta do imposto de importação fica também isenta do imposto de circulação de mercadorias. Esta é a tese do acórdão que V. Exª repele, eminente Ministro Xavier de Albuquerque. Apenas,

como não concluí meu voto ainda e V. Exª pode contribuir para meu conhecimento, porque, nessa matéria, não tenho muita convicção, pergunto a V. Exª qual o seu argumento para não aplicar ao caso o Decreto-lei nº 406?

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Aceito a distinção, que se tem feito em vários acórdãos, entre a isenção e aquela não incidência temporária, como referiu o eminente Ministro Bilac Pinto, relativamente à mercadoria "livre" de direitos, ou à qual se atribui alíquota "zero", por força do poder que a lei, autorizada pela Constituição, dá ao Conselho de Política Aduaneira para a administração da tarifa flexível.

Aceitando tal distinção entre isenção e não-incidência por essa via, não posso equiparar a mercadoria "livre" de direitos, ou à qual toca a alíquota "zero", à mercadoria isenta, para o efeito de essa equiparação repercutir em isenção de tributo estadual.

Também considero o aspecto da legalidade. Só quem pode isentar de tributo estadual é a lei estadual. A União só pode isentar de tributo estadual por lei complementar. Ora, a lei dá, pela própria sistemática do imposto de importação e pela conveniência de sua flexibilidade, um certo poder ao Executivo, cujo órgão administrativo, que é o Conselho, ora libera, ora aumenta, ora reduz o imposto aduaneiro. Se considerarmos que, quando libera, está isentando, então quem estará isentando, por tabela, do imposto estadual, será o órgão executivo e não a lei complementar.

Esse poder, que o CPA tem, é autorizado pela Constituição, que dá à União o poder de isentar ou alterar também as alíquotas do imposto de importação ou a sua base de cálculo, nos limites e nas circunstâncias que a lei estabelece. Mas a lei de tarifas estabeleceu as circunstâncias e limites, estes até 30% para aumento da alíquota em vigor atualmente, e também determinou que o órgão para esse fim fosse o CPA.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Exato.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Aí, a faculdade de isentar já nem está em norma complementar, mas na própria Constituição: apenas em suas modalidades, seu processo, seu *modus faciendi*, é entregue a um órgão normativo, que a lei criou.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: A meu ver, essa liberdade, esse poder que tem o Executivo, pelo Conselho de Política Aduaneira, está perfeito em relação ao tributo federal. Mas, se equipararmos a liberação de alíquota, eventual e transitória, que o Conselho ora dá, ora tira, à ienção, para o efeito de que daí derive isenção no plano estadual, estará havendo a decretação de isenção de tributo estadual por mero órgão administrativo federal.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Entendi o raciocínio de V. Exª. Mas o que estou afirmando é que o Decreto-lei nº 406, como lei complementar, estabelece uma medida genérica. Se não pagou o imposto de importação, não paga também o ICM. Então, se o CPA isentar ou declarar "livre" ocorrem todas as demais conseqüências.

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Não depende de não haver pago, eminente Ministro, mas de haver isenção.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Acompanho o eminente Ministro Cordeiro Guerra.

VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro: Sr. Presidente, mantenho o voto que proferi, na Turma, como relator. *Data venia*, rejeito os embargos.

EXTRATO DA ATA

ERE 77 712 — SP — Rel., Ministro Bilac Pinto. Embte., Estado de São Paulo (Adv., Guilherme Osvaldo Vasconcellos Vicente de Azevedo). Embda., "Ircosta" — Importação e Comércio Ltda. (Advs., José Roberto de Barros Mello e outro). (Dec. embda. 1ª Turma. 29.3.74).

Decisão: Conhecidos, unanimemente, foram rejeitados os Embargos, vencido o Relator.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin e Cordeiro Guerra. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Leitão de Abreu. Procurador-Geral da República, o Prof. José Carlos Moreira Alves.