IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — ALÍQUOTA ZERO

— Não importa isenção do imposto de importação a atribuição de alíquota zero e dela não resulta a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de São Paulo *versus* Gracie — Importação, Exportação e Comércio Ltda. e outras
Recurso extraordinário nº 81 077 — Relator: Sr. Ministro
ELOY DA ROCHA

ACÓRDÃO

Vistos,

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial, na conformidade das notas taquigráficas.

Brasília, 2 de setembro de 1975. *Eloy da Rocha*, Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: A Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, em acórdão de 19.3.74, reformando sentença de primeira instância, concedeu mandado de segurança impetrado, em 25.9.73, por Gracie — Importação, Exportação e Comércio S.A. (que, posteriormente, aparece nos autos como Gracie — Importação, Exportação e Comércio Ltda.) e outras, contra ato do Delegado Regional Tributário da Grande São Paulo.

Considerou o acórdão:

"Trata-se de mandado de segurança, requerido por Gracie — Importação, Exportação e Comércio S.A. e outras contra o Delegado Regional Tributário da Grande São Paulo, para não recolher o ICM na importação de alho, uva-passa, ameixa seca, bacalhau e grão-de-bico, procedente da Argentina, Noruega e México.

Isto porque, essas mercadorias gozam de isenção do imposto de importação, cuja tabela é contemplada com a alíquota 0%,

não estando, portanto, sujeitas ao imposto estadual (Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, art. 1º, § 4º, inciso VI e Decreto estadual nº 51 345, de 31.1.69, art. 5º, inciso XXIX).

Após as formalidades legais, denegou-se a segurança, condenadas as autoras nas custas.

Agravaram as vencidas mesmo porque o alho nacional está isento do tributo, impondo-se o mesmo tratamento ao importado, por força do Tratado de Montevidéu.

O recurso foi contraminutado e sustentado.

Os representantes do Ministério Público, em ambas as instâncias, concluíram pela denegação da medida.

Embora sem maior destaque, mencionou-se a inconstitucionalidade do art. 1º, § 4º, inciso VI do Decreto-lei federal nº 406, de 1969.

Diz o inciso: "São isentas do imposto

. . . . . .

VI. a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros".

Como a Constituição Federal vigente exige lei complementar para isentar os contribuintes de impostos estaduais e municipais (art. 19, § 2º), em última análise, a isenção poderia ser concedida por simples lei ordinária pertinente à importação.

O argumento não procede.

A flexibilidade poderá refletir no processo de arrecadação dos tributos estaduais e municipais, mas daí não decorre qualquer inconstitucionalidade.

O Decreto-lei nº 406 de 1969 tem o caráter de lei complementar, tanto que modificou o CTN.

E a isenção do imposto estadual depende do tratamento concedido ao imposto de importação, que não pode ser encarado com o mesmo rigor existente em relação a outros tributos. Ele contém exceções aos princípios constitucionais (Fábio Fanuchi — *Curso de Direito Tributário*, p. 15, nº 139, ed. Resenha Tributária Ltda.), a começar pelo art. 21 do Código Tributário Nacional.

Assim já entendeu o C. Plenário (Revista nº 178 256, ac. 2.8.73).

Como norma, por assim dizer, em branco, dependerá do tratamento que for concedido ao imposto de importação.

Em casos anteriores, a eg. Câmara concedeu idênticas seguranças, porque a alíquota 0% constitui modalidade de isenção. E, nessas condições, não pode o Estado cobrar o ICM na entrada da mercadoria (Ag. nº 177 165, ac. 6.6.72) como entendeu também o C. Plenário (Revista nº 177 166, ac. 27.9.73); (Revista nº 178 256, ac. 2.8.73).

Realmente, há entre a isenção e a não-incidência diferença conceitual de relevantes conseqüências práticas (Amilcar de Araújo Falcão — *Direito Tributário Brasileiro*, p. 257, ed. 1960). Se houve fato gerador (entrada de mercadoria no país) e se a tabela contemplou as mercadorias com a alíquota 0%, a hipótese encerra modalidade de isenção.

Não discrepa Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 87, ed. For.).

Segundo a tradição do nosso Direito, a expressão "livre" sempre se assemelhou a "isento" (*Rev. de Dir. Público*, 10/229-235).

Sustenta-se, também, que a alíquota 0% não é isenção, porque não decorre de lei, mas, sim, de resolução do Conselho de Política Aduaneira. O Conselho, como decidiu o Pretório Excelso, "exerce uma delegação de poderes, para tornar possível a execução de uma política fiscal, que atenda aos interesses da Economia Nacional e da Produção do País" (*RTJ*, nº 47/784).

Ele tem poderes para estabelecer "pauta de valor mínimo" para efeito de incidência do imposto de importação (Decreto-lei federal nº 730, de 5.8.69, art. 1º) e também para isentar.

O Decreto-lei federal nº 63, de 21.11.66, dando nova redação ao art. 4º da Lei federal nº 3 244, de 14.8.57, § 3º, dispôs: "Quando por motivo de escassez no mercado interno se tornar imperiosa a aquisição no exterior de gêneros alimentícios de primeira necessidade, de matérias-primas e de outros produtos de base, poderá ser concedida para a sua importação, por ato do Conselho de Política Aduaneira, isenção do imposto de importação e da taxa de despacho aduaneiro"...

Logo, o Conselho pode isentar a importação de mercadorias, por força de delegação de poderes, que lhe foi conferida. Basta a resolução do Conselho por ocasião da elaboração da pauta ou por ato separado.

Se, no caso, o Conselho concedeu a alíquota 0%, na elaboração da pauta, ele isentou o alho e as outras mercadorias pelas autoras.

As isenções parciais podem ser feitas pela redução das alíquotas (J. Souto Maior Borges — *Isenções Tributárias*, p. 281-282, ed. 1969).

Finalmente, alegaram as autoras não estar o alho nacional sujeito ao ICM, assim, por força do Tratado de Montevidéu o alho importado deve merecer o mesmo tratamento.

Em suma, a segurança fica concedida, provendo-se o recurso para esse fim, recolhidas as custas, na forma da lei" (fls. 94-98).

Recorreu, extraordinariamente, o Estado de São Paulo, com fundamento nas letras *a* e *d*. Apontou o recorrente o RMS nº 18 191, de 21.8.68 (*RTJ* nº 47/781-787) e o ERE nº 66 567, de 25.5.72 (*RTJ*, nº 62/354-359).

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento e provimento do recurso:

"O v. acórdão de fls. 94-8 julgou ilegítima a exigência de ICM pela entrada no estabelecimento importador de alho, uva-passa e ameixa seca, provenientes da Argentina, de bacalhau, da Noruega, e de grão-de-bico, do México, sob o fundamento de que essas mercadorias estão isentas do imposto, por força do art. 1º, § 4º, IV, do Decreto-lei nº 406, de 1968, porque têm alíquota zero na tarifa aduaneira.

O recurso extraordinário, do Estado de São Paulo, está fundado nas letras *a* e *d* do preceito constitucional.

A isenção do ICM incidente sobre produtos importados só poderia prevalecer se houvesse lei que a previsse em relação à tarifa alfandegária (art. 1º, § 4º, VI, do Decreto-lei nº 406/68). Identificando os conceitos de tarifa "livre de direitos" e isenção, o acórdão recorrido entendeu que o CPA, tendo o poder de alterar as alíquotas do imposto de importação por força da Lei nº 3 244/57 (*Súmula* nº 404), teria também o poder de isentar.

A faculdade de isentar e a de alterar as alíquotas da Tarifa Aduaneira, contudo, decorrem de fundamentos jurídicos diversos. O Poder Executivo tem a prerrogativa constitucional de alterar as alíquotas e as bases de cálculo do Imposto de Importação (art. 21, I, da Constituição Federal), mas a isenção só pode ser fundada em lei.

Observa José Souto Maior Borges que "na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição de faculdade de isentar". E mais adiante: "O poder de tributar, portanto, somente se manifesta através de lei. Assim como a relação jurídica tributária é obrigação *ex-lege*, a relação jurídica de isenção submete-se, por seu turno, ao prin-

cípio da reserva da lei" (*Isenções Tributárias, Sugestões Literárias S.A.* — São Paulo, 1ª ed., p. 42).

Para a instituição ou para a isenção de tributo exige-se o mesmo processo de legislação. O princípio da reserva da lei, nas modalidades de exclusão do crédito tributário (art. 178 do CTN), é conseqüente do princípio *mullum tributum sine lege*. Admitir isenções por decretos ou resoluções implica restringir a competência impositiva estadual, derivada da Constituição.

Pelo conhecimento e provimento" (fls. 125-126).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator): Trata-se de importação de alhos roxos, uva-passa e ameixas secas, procedentes da Argentina, bacalhau, da Noruega, e grão-de-bico, do México.

Fundou-se o acórdão recorrido, quanto a todas as mercadorias, em que a alíquota zero por cento constitui modalidade de isenção do imposto de importação e, nessas condições, não pode o Estado cobrar ICM na entrada da mercadoria.

O acórdão divergiu da jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do RE nº 81 074, decidiu o Tribunal Pleno, por maioria de votos, em sessão de 14.5.75, segundo a ementa do acórdão: "ICM. Não importando isenção do imposto de importação a atribuição, a determinada mercadoria, na tarifa aduaneira, da alíquota zero, dela não resulta isenção do tributo estadual. Reexame da questão pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Recurso conhecido, mas não provido."

Ponderou o voto vencedor do Relator, o eminente Ministro Xavier de Albuquerque:

"Não se põe em discussão a questão adjeta de haver, ou não, lei estadual. Aqui, a questão é uma só: ou a mercadoria "livre", ou de alíquota "zero", é isenta do imposto de importação, e portanto do ICM, ou não é isenta nem de um, nem de outro, mas está apenas provisoriamente liberada do pagamento do primeiro.

Justificando, assim, o fato de trazer este feito ao Plenário, quando, aparentemente, este já se teria pronunciado sobre a matéria, confirmo o meu voto, que é no sentido de repelir a equiparação. Entendo que a mercadoria "livre", ou a mercadoria de alíquota "zero" não é isenta do imposto de importação; goza, provisoriamente, enquanto assim parecer ao Conselho de Política Aduaneira, da liberação do pagamento.

Finalmente, parece-me decisiva uma ponderação que se me afigura grave: só pode a União isentar de qualquer imposto estadual, por lei complementar. Estar-se-ia, por essa via, a permitir que um órgão administrativo, que excepcionalmente detém o poder de aplicar o princípio da flexibilidade da tarifa, isentasse indiretamente de imposto estadual, quando, a rigor, só a lei complementar federal pode fazê-lo".

O segundo fundamento do acórdão recorrido, quanto ao alho, foi o art. 21 do "Tratado de Montevidéu" (fls. 97).

Invocaram as impetrantes, na petição de agravo (fls. 78), o art. 21 do Tratado de Montevidéu, aprovado pelo Decreto-lei nº 1, de 3.2.61 e promulgado pelo Decreto nº 50 656, de 24.5.61. Este artigo, no capítulo sobre tratamento em matéria de tributos internos, estabeleceu: "Art. 21. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de uma Parte Contratante gozarão, no território de outra Parte Contratante, de tratamento não menos favorável que o aplicado a produtos similares

nacionais". As recorrentes alegaram que o alho, nas saídas de quaisquer estabelecimentos, para o território do Estado, é isento do ICM, em face do disposto no art. 5º, item XVIII, e § 11, letra *a*, do Decreto estadual nº 47 763, de 17.2.67, que aprovou o Regulamento do ICM, com a redação do art. 1º do Decreto estadual nº 51 345, de 31.1.69, e do art. 1º do Decreto estadual nº 51 677, de 14.4.69. Isento o alho nacional, por esse modo, do ICM, também o será a mercadoria oriunda de país pertencente à ALALC.

Declarou, a propósito, o acórdão: "Finalmente, alegaram as autoras não estar o alho nacional sujeito ao ICM, assim, por força do Tratado de Montevidéu o alho importado deve merecer o mesmo tratamento".

Este fundamento, suficiente, não foi atacado no recurso extraordinário e não pode ser aqui apreciado — *Súmula* nº 283.

Conheço do recurso e lhe dou provimento, em parte, para cassar o mandado de segurança, salvo com referência ao imposto de circulação de mercadorias sobre o alho.

EXTRATO DA ATA

RE nº 81 077 — SP — Rel., Ministro Eloy da Rocha. Recte., Estado de São Paulo (Adv., Roberto Maia). Recdos., Gracie — Importação, Exportação e Comércio Ltda. e outras (Adv., Luiz Vassimon Barbosa).

Decisão: Conhecido e provido parcialmente, nos termos do voto do Relator, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Rodrigues Alckmim e Cunha Peixoto. Ausente, justificadamente, Ministro Antonio Neder. 1º Subprocurador-Geral da República, substituto, Dr. José Fernandes Dantas.