ISENÇÃO FISCAL — CONVÊNIO — REVOGAÇÃO

— A Lei Complementar nº 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de Decreto estadual, mas tem de observar o disposto no § 2º do art. 2º da referida Lei Complementar.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Stella-Mar Comércio e Importação de Gêneros Alimentícios Ltda.
versus Estado de São Paulo
Recurso Extraordinário nº 96.545* — Relator: Sr. Ministro
MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade da expressão "bacalhau" constante do § 21 que o Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo acrescentou ao art. 5º do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto nº 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo estado.

Brasília-DF, 1º de setembro de 1982. — *Cordeiro Guerra,* Presidente. *Moreira Alves,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Moreira Alves: É este o teor do acórdão recorrido (fls. 92-94):

"Acordam, em Décima Primeira Câmara Civil do Tribunal de Justiça de São Paulo, por maioria de votos, dar provimento aos recursos.

Estava certa a primeira decisão, que denegara o mandado de segurança liminar.

Por isso, dá-se provimento a ambos os recursos para cassar a segurança depois concedida.

Isso, não pelos fundamentos do recurso da Fazenda, só apoiada na alegação de que o bacalhau não tem similar nacional. Tanto tem que foi necessário revogar a isenção pelo Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980 (fls. 14).

A guia de importação é de 1º de fevereiro de 1980 (fls. 11). O desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e sua saída da repartição alfandegária deram-se, como está nas informações da autoridade coatora (fls. 35), na vigência do Decreto nº 14.737, que excluiu bacalhau da isenção, e se aplica ao caso em face do art. 105 do Código Tributário Nacional, que diz que "a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores, futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha início mas não esteja completa nos termos do art. 115."

Então, é inapropriada a invocação da Súmula nº 575 do Supremo Tribunal Federal.

O Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, não é inconstitucional.

Já o Colendo Supremo Tribunal Federal se pronunciou, pelo seu Plenário, em casos semelhantes, também do Estado de São Paulo, concluindo, em suma, que não se

* Em sentido idêntico foi julgado, na mesma sessão, o RE nº 97.250-SP. Sonia Maria Agricultura, Importação e Exportação, e Imobiliária Ltda. *versus* Estado de São Paulo; *idem* — acórdão 1ª Turma — RE nº 96.956 — sessão de 24 de agosto de 1982.

trata de tributo novo sujeito ao princípio da anualidade, mas de obrigação fiscal já existente, cujo cumprimento era dispensado em virtude de favor legal. "Revogado este, estabelecida ficou a obrigação do contribuinte de pagar imediatamente o imposto reclamado. Nem vale o argumento de que o imposto deverá ser considerado novo para o impetrante. O imposto tem caráter geral e incide sobre as operações previstas. A isenção é simples favor legal. Sua revogação impõe ao contribuinte a obrigação de recolher imediatamente o imposto sobre operações consideradas até então isentas de tributação. Uma vez que o imposto foi previsto e autorizado pela lei orçamentária, a lei fiscal que o manda cobrar tem aplicação imediata, pouco importando que publicada já em meio ao exercício financeiro" (*RTJ*, 32/535, 34/111, 36/9).

Os demais fundamentos da sentença também não podiam prevalecer, já que o convênio de que se trata não é impositivo e a isenção poderia ser revogada por decreto, tal como aconteceu com a concessão da própria isenção. Isso está bem demonstrado nos pareceres do Ministério Público de primeira instância, cujos fundamentos são adotados integralmente (fls. 54-56 e 74-75)."

Os pareceres cuja fundamentação foi encampada por esse aresto têm o teor seguinte, respectivamente:

"Cuida-se de mandado de segurança impetrado contra exigência do fisco estadual relativamente ao ICM incidente sobre mercadorias que eram isentas e hoje não mais o são, por força do Decreto Estadual nº 14.737, de 1980.

Segundo a inicial, essa exigência é inconstitucional e ilegal.

2. Em suas informações, a digna autoridade apontada como coatora sustenta a validade da cobrança.

3. Em linhas gerais, aí está a lide.

4. *Concessa venia,* descabe razão ao impetrante.

5. Inicialmente, convém ressaltar o cabimento da revogação da isenção ora impugnada, em face do disposto no art. 23, § 6º da Constituição Federal c/c o art. 1º da Lei Complementar nº 24, de 1975.

De fato, segundo essas normas, a isenção pode ser revogada *'nos termos* fixados em convênios'.

Ora, a cláusula segunda do convênio de Porto Alegre, de 16.2.68, deixa clara que a isenção não é obrigatória, mas facultativa.

Poder-se-ia argumentar que com o Protocolo nº AE-9/71, de 15.12.71, a isenção tornou-se obrigatória.

Todavia, convenhamos, 'protocolo' não se equipara a 'convênio'. De fato, o 'convênio' vem a ser o *ato decisório* a ser observado pela unidade federativa, relativamente à concessão e revogação de isenção, anistia e eventual extinção do crédito tributário, ao passo que o 'protoco', como vem mencionado no art. 37, do Regimento de Política Aduaneira, visa:

'I — implementar políticas fiscais definidas em convênio.

II — estabelecer permuta de informações e fiscalização conjunta.

III — fixar ou estabelecer critérios para fixação de pontos fiscais' (in: *O ICM no Estado de São Paulo,* V. II, p. 1.322, da Secretaria da Fazenda).

Daí porque o § único do referido art. 37, dispõe que 'nos protocolos *não se incluirão* normas que aumentem ou reduzam a extensão de benefícios fiscais, os estabeleçam ou revoguem' (grifamos).

Por via de conseqüência, o 'protocolo' não pode ir além do 'convênio' no tocante a benefício fiscal, de sorte que o Protocolo AE-9/71 não poderia tornar obrigatória isenção facultativa prevista no convênio de Portaria, uma vez concedida, pode, à evidência, ser revogada.

6. Por outro lado, o princípio da anualidade, no nosso entender, é inaplicável à questão em exame. Vejamos:

Como se trata de revogação de isenção, logicamente, temos que admitir a existência de *lei instituindo* o imposto (só se pode falar em isenção quando existe a incidência); de outro lado, o Decreto nº 14.737/80 não *aumentou* o imposto, sendo certo que revo-

gação de isenção não se equipara a aumento de imposto.

Assim, o § 29 do art. 153 da Constituição Federal, revela-se inaplicável ao caso em testilha, pois aqui não se debate aumento ou instituição de imposto.

Nessa linha de raciocínio, o desate da *questio* é de ser feito à luz das disposições do Cód. Tributário Nacional.

E o exame de seu art. 104, III, c/c o art. 178 revela que o princípio da anualidade (anterioridade) é restrito aos impostos sobre o patrimônio e a renda, quando se trata de isenção revogada.

Em suma, na revogação de isenção, o princípio da anualidade só se aplica aos impostos sobre o patrimônio e a renda, não alcançando, assim, o ICM.

7. Ante o exposto, opinamos pela denegação da segurança" (fls. 54-56); e

"Insurge-se a Fazenda do Estado contra a r. sentença que concedeu a segurança.

2. *Suprema venia,* cabe-lhe razão.

3. Em primeiro lugar, com a devida venia, reportamos-nos à nossa manifestação de fls., que fica, pois, integralmente ratificada.

4. As razões de apelação demonstram que a isenção podia ser revogada e o tributo cobrado neste ano fiscal.

5. Além dos ensinamentos da doutrina e da jurisprudência ali referidos, temos o v. acórdão do Colendo Supremo Tribunal Federal, proferido no Rec. Ord. em MS nº 14.204, de São Paulo, cuja ementa reza, *in verbis*:

'Isenção. É favor legal. *Revogada,* passa a ser devida *imediatamente.* Decurso desprovido' (*in RTJ,* nº 32/535 — grifamos).

Em casos idênticos, esse entendimento sempre prevaleceu no Pretório Excelso (*RTJ,* v. 34/111 e 36/9).

6. Nem se alegue que para a revogação era necessária uma lei.

De fato, *in casu,* independe de lei porque conforme dispõe o § 6º, do art. 23, da Lei Maior, as 'isenções serão concedidas ou *revogadas* nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, *segundo o disposto em lei complementar*' (sublinhamos).

Assim, a lei complementar é que especifica a forma daquela concessão ou revogação.

Na questão em exame a Lei Complementar é a de nº 24/75, que em seu art. 4º, expressamente, declara que os 'convênios' serão ratificados ou não por decreto do Poder Executivo de cada unidade da Federação.

Por via de conseqüência, a própria Carta Magna autoriza a concessão ou revogação de isenção através de decreto, pelo que não se pode falar em quebra do princípio da legalidade.

7. Nem se alegue, também, que os convênios são inconstitucionais, pois, caso sejam, *na própria isenção seria contrária à Constituição* e, portanto, revogável a qualquer tempo.

Por derradeiro, como já salientamos às fls., 'os termos' dos convênios é que revelam ser a isenção obrigatória ou facultativa.

Ora, os 'termos' dos convênios que embasaram a isenção ora revogada não deixam a menor dúvida de que foi reservada aos signatários uma faixa de discricionariedade que os permite, segundo os critérios de conveniência e oportunidade, conceder, manter ou mesmo *revogar* a *isenção*.

Bem por isso, como tem sustentado a recorrente, os estados do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro não concederam a isenção permitida pelo Convênio.

Frente às razões expostas, somos pela reformada r. sentença recorrida, provendo-se, destarte, o apelo irresignatório" (fls. 74-75).

Houve voto vencido, nestes termos (fls. 95-96):

"A matéria era pacífica até a publicação do Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, que alterou o RICM, para excluir da isenção determinados produtos, entre eles o bacalhau. Até mesmo o colendo Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 575, reconhecendo a isenção, antes do referido decreto.

Surge, agora, matéria nova, ou seja, se em face do Decreto nº 14.737, deve ou não a impetrante recolher o ICM.

Entendeu a maioria julgadora, contra o meu voto, que o imposto é devido no presente caso.

Estabelece o parágrafo 6º, do art. nº 23, da Constituição Federal, que 'as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar' e, não foi a revogação estabelecida no Decreto nº 14.737, feita em convênio, com observância do que estabelece o parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ou seja: 'a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes'.

Por outro lado, deve ser entendido que o Decreto Estadual nº 14.737, no qual se baseia a autoridade impetrada, para entender devido o tributo, fere o princípio da anualidade dos tributos. Assim, no meu entender, correta a decisão que concedeu a segurança e, *data venia* da maioria julgadora, votei vencido."

Interposto recurso extraordinário, foi ele admitido por este despacho (fls. 117-121):

"Trata-se de mandado de segurança impetrado por empresa importadora de bacalhau, proveniente de país signatário do GATT, objetivando o reconhecimento do direito à isenção do pagamento de ICM sobre as saídas da mercadoria, a qual foi revogada pelo Decreto Estadual nº 14.737/80.

A r. sentença de fls. 58-61 concedeu a segurança pleiteada, sob o fundamento de que a referida isenção resultou de convênio celebrado entre os estados da Federação e que a sua revogação, nos termos dos arts. 23, § 6º, da Constituição Federal, e 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 1975, somente poderia ocorrer mediante a assinatura de outro convênio, além do que deixara o executivo estadual de observar o princípio constitucional da anualidade, como inscrito no art. 153, § 29, da Lei Maior.

Ao reexame oficial somou-se a apelação da Fazenda do Estado, que reclamou a reforma da decisão inferior, pois, em se tratando de bacalhau, não se podia falar, no caso, em similar nacional.

A E. Décima Primeira Câmara Civil deste Tribunal deu provimento aos dois recursos, por maioria de votos, salientando o Acórdão, a propósito, que não se trata de tributo novo, sujeito ao princípio da anualidade, e que a isenção, por estabelecida em convênio não impositivo, podia ser revogada mediante simples decreto (fls. 92-94).

Irresignada, interpõe a impetrante o presente recurso extraordinário, com fundamento no art. 119, inciso III, letras *a* e *d*, da Constituição da República, alegando, em síntese, que a revogação unilateral da isenção é inconstitucional e ilegal, além do que mostra-se absolutamente nulo o Decreto nº 14.737, de 1980, por contrariar o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 (fls. 102-104).

Não houve impugnação ao recurso (fls. 110), opinando a douta Procuradoria-Geral da Justiça pelo seu deferimento (fls. 112-113).

Saliente-se, inicialmente, que a petição de recurso extraordinário, em que pesem as deficiências de fundamentação, permite a exata compreensão da controvérsia que se pretende levar ao conhecimento da Suprema Corte, tanto que a recorrente, além de afirmar a inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº 14.737, de 1980, se reporta ao voto vencido de fls. 95-96, da lavra do eminente desembargador Castro Duarte, que bem demonstrou a invalidade do ato do governo local em face do art. 23, § 6º, da Constituição Federal, e do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 1975.

Razoável, efetivamente, a argüição de ofensa à Constituição.

Estabelece o referido § 6º do art. 23, da Carta Magna que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos estados, segundo o disposto em Lei Complementar.

O que se verifica, portanto, é que não só a concessão da isenção depende da assinatura de convênios, mas também a sua revogação, do que se conclui, de um lado, que a distinção entre convênios dispositivos e autorizativos não encontra amparo na nor-

ma constitucional, e, de outro, que o Executivo Estadual não podia concretizar a revogação de forma unilateral, por simples decreto e independentemente de outro convênio.

A confirmar tais conclusões, os diversos dispositivos da Lei Complementar nº 24, de 1975, com a forma de celebração desses convênios, mediante a expressa previsão dos requisitos necessários à concessão ou revogação dos benefícios: o estabelecimento de um certo *quorum* (quatro quintos dos representantes presentes), indispensável à revogação total ou parcial dos benefícios, evidencia o pormenor de que a isenção concedida em convênio só por outro convênio poderá ser revogada.

Nesse sentido, aliás, a lição do saudoso Pontes de Miranda, citado na r. sentença de primeiro grau:

'A Lei complementar é federal e há, por parte dos estados-membros, o dever de só isentar e se ab-rogar ou derrogar as isenções em convênio, que os estados-membros figurantes celebrem e ratifiquem. Não há, portanto, isentabilidade sem ser em convênio' (fls. 60).

Defiro, em conseqüência, o processamento do recurso extraordinário."

A fls. 130-133, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Moacir Antonio Machado da Silva:

"A ora recorrente impetrou segurança contra o Delegado Regional Tributário em Santos, para afastar a exigência de ICM nas saídas de seu estabelecimento de bacalhau importado da Noruega, país signatário do GATT, tendo em vista a isenção prevista para o produto similar nacional (Decreto est. nº 5.410/74, art. 5º, XXVIII, letras *a* e *b*), concedida com base em convênio celebrado entre os estados. Acrescentou que a revogação desse benefício fiscal, operada pelo Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, não pode prevalecer porque não aprovada em convênio (Constituição, art. 23, § 6º, e Lei Complementar nº 24/75, art. 4º).

A eg. Décima Primeira Câmara Civil do Tribunal de Justiça, porém, por maioria, reformou a decisão de primeiro grau concessiva da segurança, sob o fundamento de que a importação se consumou na vigência do Decreto nº 14.737, de 1980, aplicando-se, portanto, o art. 105 do Código Tributário Nacional, sem ofensa ao princípio da anualidade. Considerou ainda que a isenção prevista em convênio simplesmente autorizativo pode ser revogada por decreto a qualquer tempo, independentemente de autorização específica em outro convênio.

Recorre a impetrante, sustentando a nulidade do Decreto nº 14.737, de 1980, porque contrário à Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e divergência com a Súmula 575. Como salienta o douto despacho de fls. 117-121, embora a petição recursal apresente deficiências, permite a exata compreensão da controvérsia, tanto mais porque se reporta ao voto vencido, que concluiu pela invalidade do ato do Governo local em face do art. 23, § 6º, da Constituição, e do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 1975.

É certo que não se aplica ao regime jurídico das isenções o princípio da anualidade. Ressalvadas as isenções pertinentes aos impostos sobre o patrimônio e a renda, em que as leis extintivas entram em vigor apenas no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a publicação (CTN, art. 104, III), nos demais casos a lei revogadora aplica-se imediatamente, durante o próprio exercício, sem qualquer ofensa ao princípio da anualidade (R. G. Souza. A Reforma Tributária, *RDA*, 92/382; Seabra Fagundes, Revogabilidade..., *RDA*, 58/4; H. L. Meirelles, Isenção..., *Rev. Tribunais*, v. 363, p. 38; e Francisco Campos, Isenção Fiscal..., *RF*, 133/361).

A exceção quanto aos impostos sobre o patrimônio e a renda prende-se à própria natureza desses tributos, direitos instituídos com base em fatos ocorridos durante o período correspondente a um exercício, de modo que a regra evita uma surpreendente reviravolta na legislação, no mesmo exercício em que ocorre o fato gerador (Rui Barbosa Nogueira, *Dir. Tributário*, 1. ed. 1969. p. 462).

No entanto, a revogabilidade das isenções do ICM está submetida a um regime jurídico peculiar definido em lei complementar, por força do que dispõe o art. 23, § 6º, da Constituição Federal. Ora, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 1975, a revogação total ou parcial das isenções depende de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes dos estados convenentes.

Se a Lei Complementar submete a revogação a um procedimento específico, nenhuma outra forma pode ser validamente adotada, sem violação do direito federal, inclusive do art. 23, § 6º, da Lei Maior. Sob esse aspecto, bem observou a egrégia Vice-Presidência que a fixação de um certo *quorum* evidencia o pormenor de que a isenção concedida por convênio só por outro convênio pode ser revogada (fls. 120).

Os convênios podem disciplinar não só a concessão de isenções como também a sua revogação. A revogação é inconfundível com a concessão, de forma que o convênio pode ser simplesmente autorizativo quanto à concessão, sem que essa facultatividade se estenda à revogação das isenções.

Em face do que dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 24, de 1975, as isenções previstas em convênio dependem sempre de ratificação do chefe do Poder Executivo, para sua ampla eficácia (Ag. nº 84.916, *DJ* de 13.11.81). A ratificação, portanto, é sempre facultativa para os Estados convenentes sem que esse atributo pertinente à concessão afete o regime jurídico da revogação.

Merece, portanto, prosperar o recurso, especialmente porque o acórdão julgou válido ato do Governo local contrário à Constituição e à Lei Complementar nº 24/75. Acentuou, com exatidão, o parecer da Procuradoria-Geral da Justiça (fls. 112-3):

'Com efeito, a ilegitimidade do Decreto estadual nº 14.737/80 tem sido praticamente sem discrepância, reconhecida por todas as decisões emanadas deste E. Tribunal. E o tem sido porque tal ato do Governo do estado, revogando isenção do ICM anteriormente concedida a diversos produtos com base em convênios regularmente celebrados entre os Estados e o fazendo unilateralmente, sem apoio em convênio interestadual, visivelmente infringe o art. 23, § 6º, da Constituição Federal e os dispositivos da Lei Complementar Federal nº 24/75. Tanto da Constituição quanto da legislação complementar ressalta nítida e inquestionável a necessidade de que não só a concessão de qualquer isenção do ICM, mas igualmente a sua revogação, sejam precedidas de convênio entre as várias unidades da Federação. A não ser assim, aliás, estaria rompida a política comum em matéria de isenções, que o sistema de convênios visou a instituir.'

A impossibilidade jurídica da revogação de isenção de ICM, por ato unilateral de um dos estados convenentes, torna irrelevante a questão dependente, relativa ao princípio da anualidade.

Em face do exposto, o parecer é pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator): 1. Reza o artigo 23, § 6º, da Constituição Federal:

"As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar."

Por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75, que dispôs sobre esses convênios, estabelece, em seu artigo 1º:

"Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I — à redução da base de cálculo;

II — à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tribu-

to ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III — à concessão de créditos presumidos;

IV — a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto sobre circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V — às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data"; já, no artigo 2º, § 2º, preceitua:

"A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes"; e, mais adiante, no art. 10, preceitua:

"Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias."

Como se vê, o art. 1º, *caput*, da Lei Complementar em causa determina — como o faz o § 6º do art. 23 da Constituição Federal — que tais isenções serão concedidas, ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo essa mesma lei.

Esses convênios, portanto, têm de respeitar os princípios estabelecidos para eles pela Lei Complementar que os regule, e que é a Lei Complementar nº 24/75.

Ora, o § 2º do art. 2º dessa Lei Complementar estabelece, como princípio que rege tais convênios, o de que "a concessão de benefícios dependerá sempre da decisão unânime dos estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes". Os "benefícios", a que alude esse dispositivo, são, sem dúvida alguma, os referidos no art. 1º e seu parágrafo único (isenção, redução de base de cálculo, devolução do tributo, concessão de crédito presumido e outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais), como o demonstram os termos do art. 9º: "É vedado aos municípios sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º, no que se refere à sua parcela na receita do imposto sobre circulação de mercadorias."

Assim, não há dúvida de que a concessão de qualquer desses benefícios, inclusive a isenção, terá de ser feita diretamente por convênio resultante da decisão unânime dos estados representados, e sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A Lei Complementar nº 24/75 não admite, pois, a distinção entre *convênios autorizativos* e *convênios impositivos*, como sustenta o recorrido com fundamento no fato de que o *caput* do art. 1º dela alude à concessão e à revogação dos benefícios *nos termos dos convênios*, pois essa expressão não dá a estes instrumentos o poder de disporem o que quiserem ou como o quiserem, uma vez que eles estão também subordinados ao disposto na aludida Lei Complementar, como decorre da restrição — *segundo o disposto em lei complementar* ou *segundo esta Lei* — que se encontra na parte final do § 6º do art. 23 da Constituição Federal e no *caput* do art. 1º da Lei Complementar nº 24/75.

E — note-se, ainda — não há, com relação à concessão ou à revogação de isenção a regra estabelecida no art. 10 da Lei Complementar em causa que permite a simples estipulação, nesses convênios, de condições gerais pelas quais se concederão unilateralmente (e, neste caso, sim, quem concede são os estados) *anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais* e *ampliação de prazo de recolhimento do imposto*. Nenhuma alusão à concessão ou à revogação unilaterais de isenção.

Observo, finalmente, que a inadmissibilidade da distinção entre *convênio autorizativo* e *convênio impositivo*, em matéria de concessão ou de revogação de isenção, decorre do próprio texto constitucional (o § 6º do art. 23 da Constituição Federal), uma vez que a inovação que ele introduziu em nosso direito constitucional, e que reduz a competência tributária dos estados individuali-

zadamente, visa — como acentua Fernando Brockstedt (*O ICM*, p. 163, item 35/2, Porto Alegre, 1972) — a "que os estados adotem uma política uniforme e harmônica de isenções, evitando as chamadas "guerras fiscais". No mesmo sentido, acentua Gonçalves Ferreira (*Comentários à Constituição brasileira*, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 1972, v. I, p. 167) que esse preceito constitucional:

"Veda, conseqüentemente, a concessão unilateral de isenções. Tem razão nisso, já que somente uma política global convém à circulação de mercadorias, sem entraves, por todo o território nacional, como é do espírito do sistema tributário vigente, e também do federalismo."

A esse fim perseguido pelo texto constitucional não se chegaria com a admissão, em matéria de concessão ou de revogação de isenção, de *convênios autorizativos*, e, portanto, de convênios que deixariam a critério dos estados conceder, ou não, a isenção, podendo, também, na hipótese de haverem concedido, a revogarem unilateralmente.

A Lei Complementar nº 24/75, ao não admitir tal distinção, cingiu-se a respeitar o sentido do § 6º do art. 23 da Constituição Federal.

2. No caso, não está em causa a forma pela qual se concedeu a concessão da isenção em debate: o próprio recorrido não nega que a isenção existia, e com base em convênio. O que ele alega, no tocante à revogação dessa isenção, é que essa isenção pode ser revogada, em face da Lei Complementar nº 24/75, mediante mero decreto estadual, uma vez que o convênio em causa seria *autorizativo* e não *impositivo*, distinção permitida, a seu ver, pela referida Lei Complementar.

Como já se demonstrou na parte inicial deste voto, não admite a Lei Complementar nº 24/75, no que diz respeito a isenção, essa distinção sustentada pelo recorrido, o que implica dizer, quanto à revogação (que é a matéria em causa), que esta depende necessariamente da observância do disposto no § 2º do art. 2º da mencionada Lei Complementar: a aprovação por, pelo menos, quatro quintos dos Estados representados presentes à reunião para a celebração de novo convênio, da revogação da isenção concedida em convênio anterior.

3. Em face do exposto — e prejudicada a questão da observância, ou não, do princípio constitucional da anualidade em se tratando de revogação de isenção — conheço do presente recurso e lhe dou provimento, para restabelecer a sentença de primeiro grau, e para declarar a inconstitucionalidade da expressão "bacalhau" — e me adstrinjo, por ora, a essa expressão, por se tratar de declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum* — constante do § 21 que o Decreto 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo acrescentou ao art. 5º do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto nº 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo Estado.

VOTO

O Sr. Ministro Soares Muñoz: Sr. Presidente, relatei, na Primeira Turma, o Recurso Extraordinário nº 97.248, de São Paulo. E, nesse precedente, tive ocasião de salientar que, contra o Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo, que revogou a isenção, naquele caso relativamente a pêras e maçãs, havia vários fundamentos: uns, que conduziam à ilegalidade, e outros, à inconstitucionalidade. Frisei que me atinha àquele referente à ilegalidade, com arrimo no art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Essa lei dispõe:

"A concessão de benefício dependerá sempre de decisão unânime dos estados representados. A sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes."

Ora, o decreto desrespeitou essa lei. Portanto, padece do mal da ilegalidade, e, assim, o declarei ilegal, sem necessidade de recorrer ao incidente da inconstitucionalidade. Compreendo, e no meu voto também salientei, que o decreto ofende também o § 6º do art. 23 da Constituição Federal, que dispõe:

"As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar."

Assim, não me oponho a que se declare a inconstitucionalidade. Apenas, havia optado pelo critério da ilegalidade por ser mais simples, eis que prescinde do incidente de inconstitucionalidade. Mas concordo com o eminente Ministro Moreira Alves, no sentido de que se declare a inconstitucionalidade do Decreto nº 14.737/80, do Estado de São Paulo.

Conheço do recurso e lhe dou provimento.

EXTRATO DA ATA

RE nº 96.545-9 — SP — Rel.: Min. Moreira Alves. Recte.: Stella — Mar Comércio e Importação de Gêneros Alimentícios Ltda. (Adv.: Joakim Manoel Carneiro da Cunha Paes Barreto). Recdo.: Estado de São Paulo (Adv.: Sérgio Sérvulo da Cunha).

Decisão: conheceu-se do recurso e deu-se-lhe provimento, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão "bacalhau" constante do § 21, que o Decreto nº 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo acrescentou ao art. 5º do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadoria, aprovado pelo Decreto nº 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo estado, unanimemente. Votou o Presidente. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros Néri da Silveira e Xavier de Albuquerque. Presidência do Sr. Min. Cordeiro Guerra. Plenário. 1.9.82.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid e Oscar Corrêa. Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.