EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 23/83 — IMPORTAÇÃO DE BENS DE CAPITAL — TRATADO INTERNACIONAL

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PARECER

Processo nº 10.168-000409/84-03. Examina o regime jurídico dos tratados internacionais e a legislação tributária superveniente, diante da Emenda à Constituição nº 23/83, bem como a concessão de estímulos fiscais diferenciados, em face do art. 20, III, da Constituição.

I

Introdução

Na reunião do Conselho de Política Fazendária (Confaz), realizada em 6 de dezembro de 1983, foram suscitadas as dúvidas, que a Secretaria-Geral do Ministério da Fazenda sintetiza nesta consulta à Procuradoria-Geral, como segue:

"1. A Emenda Constitucional permite a tributação dos bens de capital importados pelas indústrias. Esses bens, se provenientes de países signatários do Gatt ou da Aladi, poderão ser tributados na importação, se o similar nacional estiver isento? 2. O Convênio AE 8/74 determina a manutenção do crédito do ICM incidente sobre os insumos da fabricação de máquinas e equipamentos industriais. Pretendem os estados revogar a manutenção, exceto quando esses bens forem produzidos em estados das regiões Sul e Sudeste e enviados para as outras regiões do país. Esse tratamento diferenciado seria constitucional e legalmente válido?"

2. Pela primeira questão, em síntese, pretende-se saber se, em decorrência das inovações introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Emenda à Constituição nº 23/83, poderiam os estados e o Distrito Federal cobrar o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) na importação de mercadorias estrangeiras, que tivessem tratamento tributário especial estipulado em tratado internacional, seja de forma individualizada, seja pela extensão do regime tributário interno determinada pelo pacto em hipótese de similaridade.

3. Na segunda questão, o que se indaga é se a concessão de estímulos fiscais de forma diferenciada, em razão da procedência ou destino da mercadoria, infringiria a regra do art. 20, III, da Constituição.

4. O expediente da Secretaria-Geral contém, assim, consulta sobre temas que versam conteúdos jurídicos distintos e independentes, o que impõe o seu exame de maneira individualizada, na ordem de formulação.

II

Tratados internacionais e a legislação tributária

5. Os tratados, convenções e atos internacionais têm forma especialíssima, pois são celebrados pelo presidente da República *ad referendum* do Congresso Nacional, a quem

compete privativamente resolver em definitivo sobre os mesmos, como determina a Constituição em seus arts. 44, I, e 81, X. O chefe de Estado e o Parlamento assim o fazem em nome da Federação, isto é, em nome da República Federativa do Brasil, como típico ato de soberania. A obrigatoriedade no plano internacional nasce do ato do chefe do Executivo, mas no plano interno obriga somente após o *placet* do Congresso, pois é a própria Constituição que, no seu art. 153, § 2º, garante a reserva legal para o nascimento de qualquer obrigação — ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O decreto legislativo do Congresso, cujo texto aprova o tratado, dá forma legal à norma, fazendo-a incorporar-se de pronto ao ordenamento nacional.

6. O processo de incorporação de tratado internacional à ordem jurídica interna, verdadeiro processo legislativo porque dá ensejo a norma que satisfaz a exigência do § 2º do art. 153, obedece ao rito de celebração pelo chefe de Estado, aprovação pelo Congresso, promulgação em decreto do Executivo e, finalmente, publicação. Trata-se, pois, de norma especial.

7. Embora os tratadistas, particularmente do direito tributário, não tenham dedicado a necessária atenção ao comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, a questão já foi enfrentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no escorreito parecer de Carlos Roberto Guimarães Marcial, com data de 4 de novembro de 1980, a propósito da importação de mercadorias da área da Alalc (atual Aladi), cuja palavra se transcreve:

"13. A incorporação do tratado em nosso ordenamento jurídico, como lei interna, requer, como salientado anteriormente, um processo legislativo próprio, especialíssimo pelo comprometimento do governo brasileiro na órbita internacional, e por tal vige entre nós como lei especial, de observância obrigatória pelos nacionais, porém incomunicável tanto com as leis gerais vigentes, como com as especiais existentes."

8. Os tratados, convenções e atos internacionais, desta feita, apenas se incorporam ao direito interno através do processo próprio previsto na Constituição. Do mesmo modo, a desincorporação. Ora, norma legal cujo processo de formação não obedeça aquele rito constitucional não tem qualidade para revogar os tratados, as convenções e os atos internacionais. Esse é o entendimento do comando do art. 98 do Código Tributário Nacional.

9. A Emenda à Constituição nº 23, de 1983, dentre outras modificações, acrescentou o § 11 ao art. 23, cujo texto se transcreve, *verbis*:

"§ 11. O imposto a que se refere o item II incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento."

10. O art. 23, ao qual foi acrescentado o referido parágrafo, trata da competência dos estados e do Distrito Federal para instituir impostos e o seu item II determina operações sobre as quais poderão essas entidades fazer incidir os impostos que a Constituição lhes atribui. Tais operações, previstas no item II do art. 23, são as relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, vale dizer a previsão da possibilidade do conhecido ICM.

11. A Constituição, como norma básica da estrutura estatal, é a fonte formal e material do poder de tributar, que é espécie do poder de legislar. Disciplina a competência e as limitações para o seu exercício, mas não cria quaisquer imposições tributárias. De fato, se a fonte desse poder reside na Constituição, o seu exercício se dá a nível da legislação ordinária. É correto dizer que a Constituição institui o poder de tributar e a legislação ordinária institui a imposição tributária. Tanto é assim que a

Constituição no art. 153, § 29, determina que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, repetindo esse comando no item I do art. 19.

12. A argumentação é extensível ao caso da Emenda à Constituição nº 23/83, pois quando determina que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, na verdade está disciplinando o poder de tributar, permitindo que os estados e o Distrito Federal instituam a referida imposição também sobre essa última operação. É, por assim dizer, uma inovação à competência para instituir o tributo a que se refere, porém, de forma alguma está instituindo-o diretamente.

13. A norma de competência tributária, prevista na Emenda à Constituição nº... 23/83, é dirigida ao legislador dos estados e do Distrito Federal, que poderá ou não exercê-la, instituindo ou não o imposto sobre a operação que menciona, de acordo com a orientação político-fiscal local.

14. O Brasil, por força dos acordos internacionais do Gatt e da Aladi, está obrigado a dispensar tratamento tributário aos bens importados de países signatários dos referidos acordos idênticos ao dispensado aos bens similares nacionais. No caso de estarem os similares nacionais em regime de isenção, devem os importados, nas formas dos acordos internacionais, gozar do mesmo benefício fiscal. A Emenda à Constituição nº 23/83 em nada altera esse regime de similaridade, pois, como dito anteriormente, não criou hipótese de incidência tributária, mas tão-somente tratou de aumentar o poder tributário dos estados e do Distrito Federal.

15. Quanto à possibilidade de os estados e o Distrito Federal, no exercício dessa nova competência, virem a instituir imposto sobre a operação de entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, temos que considerar, a regra do art. 98 do Código Tributário Nacional, cujo teor segue, *verbis*:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha."

16. A norma instituidora de tributo está necessariamente no conceito de "legislação tributária", tanto mais porque o Código Tributário Nacional, no seu art. 96, esclarece que essa expressão "compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes". Alberto Pinheiro Xavier, no seu *Direito tributário internacional do Brasil* (São Paulo, Resenha Tributária, 1977), conclui na mesma linha, como segue:

"Note-se que este primado do direito internacional sobre o direito interno é reconhecido pelo próprio direito interno, estabelecendo o art. 98 do Código Tributário Nacional que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha'."

17. Daí, seja no exercício da antiga competência tributária, seja com fundamento em nova competência dada pela Emenda à Constituição nº 23/83, a legislação impositiva dos estados e do Distrito Federal não poderá alterar tratados, convenções e atos internacionais, incorporados ao direito interno, tais como os acordos do Gatt e da Aladi, os quais estão formalmente afastados do poder legislativo ordinário estadual, por determinação constitucional, que prescreve para a matéria processo legislativo especialíssimo, reservando seu exercício pelos poderes da União, na qualidade de ordem jurídica global, ou seja, aí agindo em nome do Estado federal, na ordem internacional.

III

Benefícios fiscais diferenciados do ICM e a regra da uniformidade tributária

18. A Constituição Federal, no art. 23, II, com a alteração da Emenda nº 23, de 1983, determina o que segue:

"Art. 23. Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I — (...)

II — operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes."

19. A norma constitucional transcrita indica que o imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, de competência dos estados e do Distrito Federal, é plurifásico e não cumulativo, obtendo-se a não-cumulatividade através de deduções dos montantes cobrados nas operações anteriores. Daí caracterizar-se como imposto sobre o valor acrescido, pelo método "imposto sobre imposto". O procedimento para implementação desse comando constitucional está regulado no Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que tem eficácia material de lei complementar, especialmente no seu art. 3º e § 1º, *verbis*:

"Art. 3º O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado, nas anteriores, pelo mesmo ou por outro estado.

§ 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes."

20. A regra é que o contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto que incidiu sobre as mercadorias adquiridas, podendo compensar esse crédito com o imposto cobrado no período seguinte. Em se tratando de imposto que integra o preço da mercadoria (por dentro), o contribuinte, ao adquiri-la, procede ao desembolso de determinada quantia a título de imposto incidente na operação.

21. Daí, a importância correspondente a esse crédito será deduzida do montante do imposto apurado com base no valor de saída.

22. Assim, toda e qualquer norma isentiva, que incida somente sobre o crédito resultante da saída, terá efeito desoneratório apenas parcial, porquanto não abrangente do desembolso efetuado por ocasião da aquisição da mercadoria, que será estornado. É o que a nível teórico convencionou-se chamar de "isenção parcial". A "isenção total", ao contrário, somente opera quando, além da desoneração em relação ao débito existente por ocasião da saída da mercadoria, garante-se a manutenção do crédito relativamente às mercadorias e insumos adquiridos no período.

23. Portanto, o Convênio AE 8/84, que determina a manutenção do crédito do ICM incidente sobre os insumos da fabricação de máquinas e equipamentos industriais, na verdade concede isenção total, pois o procedimento que estabelece implica desoneração plena do contribuinte. Os estados pretendem revogar esse benefício fiscal, exceto quando esses bens forem produzidos em estados das regiões Sul e Sudeste e enviados para as outras regiões do país.

24. A Constituição federal, no art. 20, III, veda aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Está expressa, portanto, a regra da uniformidade da tributação, aplicável inclusive quanto aos tributos federais, pois o item I do mesmo artigo veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência

em relação a qualquer estado ou município em prejuízo de outro. A uniformidade quanto à procedência ou destino implica que é inconstitucional qualquer discriminação direta ou indireta, ostensiva ou dissimulada, de um estado contra mercadorias de origem exclusiva ou preponderante de outro.

25. O rigor da uniformidade, todavia, já foi criticado em uníssono pela doutrina. De fato, é pacífico o entendimento de que a União pode outorgar incentivos fiscais para beneficiar regiões menos desenvolvidas, política essa voltada para a redistribuição do progresso nacional, embora represente medida discriminatória pela própria definição. Nessa linha, é altamente significante o pensamento de Aliomar Baleeiro, a propósito dos incentivos da área da Sudene, como segue:

"Tais incentivos, como os favores do imposto de renda no polígono da Sudene, afinal, revertem para o crescimento econômico de todo o país e beneficiam contribuintes do Sul também, quer diretamente pelas reduções fiscais por eles ganhas, quer pela ampliação do mercado interno por obra da elevação do poder aquisitivo das populações empobrecidas do Nordeste, Norte e Leste" (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1974).

26. A finalidade do comando normativo do art. 20, III, é evitar a edição de leis demasiadamente regionalistas ou que, de qualquer forma, se revelem protetivas em detrimento de outras regiões. *Todavia, a minoração da carga tributária através da concessão de isenções não ofende a regra da uniformidade, pois o objetivo da Constituição é evitar a majoração, que dificultaria ou impediria a circulação das mercadorias*. Corrobora esse entendimento a palavra de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, quando estuda o exato teor do item III do art. 20, transcrita a seguir:

"O alcance do dispositivo em exame é não permitir que estado, Distrito Federal ou município crie mercado fechado, ou dificulte o acesso a um mercado regional ou local, em detrimento de bens produzidos no Brasil, mas fora de seus limites. Este preceito, portanto, se destina a assegurar a unidade econômica da Federação e a livre circulação de bens por todo o território nacional. Esta proibição deve ser interpretada em associação com a que enuncia o art. 19, II (*vide supra*). Uma complementa a outra. Ambas, em conjunto, significam que não é lícito aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios embaraçar a circulação de bens pelo território nacional, o que importa em proibir discriminação entre os mesmos em decorrência de sua providência ou de seu destino" (*Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo, Saraiva, 1972, v. 1).

27. Com efeito, tem razão Manoel Gonçalves Ferreira Filho, pois a vedação à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, determinada no art. 19, II, da Constituição, é complementar na *ratio legis* do citado art. 20, III. Acrescente-se, ainda, em visão sistemática, o teor do § 5º do art. 23, que determina a uniformidade da alíquota do ICM para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final, atribuindo competência ao Senado Federal para fixar as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação. Daí, a causa política dessa norma constitucional ser a própria federação e, portanto, somente uma solução global estaria de acordo com a circulação de mercadorias, sem entraves, por todo o território nacional.

28. Ora, outorga de isenção não é alteração de alíquotas. O Código Tributário Nacional, com lei complementar sobre normas gerais de direito tributário, estabelece que a desoneração através de isenção é exclusão do crédito tributário (art. 175). Durante a vigência do regime de isenção a norma impositiva continua em vigor e com eficácia obrigacional. Apenas não há o lançamento para constituir o crédito. Revogado o regime de isenção, desta feita, não há que falar em nova imposição, pois esta

sempre existiu, porém dispensada a cobrança pelo regime de isenção. Em suma, a revogação de regime de isenção não é instituição ou majoração tributária. Nessa linha é copiosa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mais recente, como segue, *verbi gratia*:

"ICM. Isenção. Revogação. Tanto a isenção quanto sua revogação são estabelecidas em convênios celebrados e ratificados pelos estados, nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição federal, combinado com o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75, não estando, outrossim, a eficácia da revogação sujeita ao princípio da anualidade, porque ela não cria imposto novo, mas apenas afasta a inexigibilidade do tributo resultante da isenção. Recurso extraordinário de que se não conhece" (AC nº 99.346-1, RE-RS, 1.ª Turma, publicado no *DJR*, de 8.4.83).

"ICM. Revogação de isenção do tributo não implica a criação de um tributo novo, sujeito ao princípio da anualidade (§ 29, do art. 153, da Constituição federal). Revogado o benefício fiscal, o tributo correspondente torna-se imediatamente exigível. Recurso extraordinário provido" (AC nº 99.431-9, RE-RJ, 2.ª Turma, publicado no *DJU*, de 9.12.83).

"Tributário. Imposto de circulação de mercadorias. Revogada a isenção, torna-se exigível o tributo no próprio exercício, porque a revogação não cria ou aumenta imposto; apenas suprime o favor fiscal. Precedentes do Tribunal" (AC, nº 99.605-RE-RJ, 2.ª Turma, publicado no *DJU*, de 13.5.84).

29. Finalmente, é de referir o Código Tributário Nacional, nos arts. 152, parágrafo único, 172, V, 176, parágrafo único e 181, II, que permite a concessão de moratória, remissão total ou parcial, isenção e anistia, atendendo a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Permite, pois, que a lei crie verdadeiras discriminações, todavia, sem ofensa à regra da uniformidade tributária, porque essa é norma constitucional dirigida ao ente tributante, como limitação ao exercício do poder de tributar. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, no seu art. 3º, determina que os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas unidades da Federação.

30. Assim, não podem os estados, em razão da procedência ou destino da mercadoria, instituir ou majorar o ICM, mas é lícito que promovam a exclusão do crédito tributário, total ou parcialmente, por meio de outorga de isenção, sejam ou não regionalizadas, obedecendo o disposto no § 6º do art. 23 da Constituição (convênios celebrados e ratificados pelos estados, segundo o disposto em lei complementar). Pontes de Miranda encerra definitivamente a questão, *verbis*:

"O problema da *minoração* do imposto sobre circulação é diferente. Vulgarmente se pensa ser distinção quanto à procedência a imposição minorada, se procedente de outra entidade o produto, ou se procedente da própria entidade tributante, isto é, serem ofensivos os impostos menores, ou as isenções parciais feitas pela União, contra a própria entidade estatal tributante. Tal interpretação não atenderia à *ratio legis*, posto que fosse gramaticalmente uma das exegeses literais previsíveis. Se alguma entidade estatal interna tributante quanto ao imposto sobre circulação o minora quanto aos negócios jurídicos atingidos, nos casos em que os bens são de produção no estado-membro tributante, ou de outra entidade estatal interna tributante, ou de procedência da própria entidade estatal interna tributante, e saem para qualquer outro estado-membro, ou para o Distrito Federal, ou para algum território, não viola a regra jurídica do art. 23, § 5º, que atenua a do art. 20, III, 1.ª parte, porque a *ratio legis* do art. 23, § 5º, 2.ª parte, da Constituição de 1967, foi evitar a majoração, que dificultaria a circulação dos produtos de todas as entidades intra-estatais" (*Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. t. 1).

IV

Conclusões

31. Ante o exposto, em resposta à consulta da Secretaria-Geral do Ministério da Fazenda, conclui-se:

a) a Emenda à Constituição nº 23, 1983, apenas inovou a competência tributária dos estados e do Distrito Federal, não criando qualquer hipótese impositiva nem revogando tratados internacionais sobre a matéria. Essa competência tributária, a par da antiga competência, poderá ser exercitada pelos estados e pelo Distrito Federal, porém a legislação ordinária respectiva deverá respeitar os tratados devidamente incorporados ao ordenamento interno. Em suma, quanto à primeira parte da consulta, os estados e o Distrito Federal devem observar o tratamento tributário determinado nos tratados internacionais e, no caso do Gatt e da Aladi, está vedado o lançamento do ICM na importação do exterior quando a mercadoria similar nacional estiver isenta;

b) a revogação da manutenção do crédito do ICM incidente sobre os insumos da fabricação de máquinas e equipamentos industriais (Convênio AE 8/74, exceto quando esses bens forem produzidos em estados das regiões Sul e Sudeste e enviados às outras regiões do país, embora tratamento diferenciado, não fere a regra da uniformidade prevista nos arts. 20, III, e 23, § 5º. da Constituição, porque a *ratio legis* da regra constitucional é evitar a instituição ou majoração de tributos que dificulte ou impeça o tráfego de mercadorias no território nacional, e a medida pretendida pelos estados e pelo Distrito Federal equivale à revogação de norma de exclusão da exigibilidade do crédito tributário, que não se confunde com instituição ou majoração de tributos. Daí, quanto à segunda parte da consulta, é constitucional a concessão ou revogação de manutenção de crédito do ICM em razão da procedência ou origem regional das mercadorias. É o parecer, submetido à apreciação superior.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 20 de agosto de 1984. *Marco Antonio Meneghetti,* Procurador de Tributos Federais.

De acordo. À superior consideração.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 23 de agosto de 1984. *Carlos Roberto G. Marcial,* Coordenador de Assuntos Tributários.

Aprovo o magnífico parecer supra por seus jurídicos fundamentos. Restitua-se o processo à Secretaria-Geral.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 24 de agosto de 1984. *Antônio Celso de Oliveira Carvalho,* 1º Subprocurador-Geral.