

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — ISENÇÃO — CONSELHO DE POLITICA ADUANEIRA — IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.**

— *Quem está sujeito à alíquota de 0% de imposto nada paga, porque zero é nada.*

— *Se o imposto de importação é dispensado pela União, não pode o estado cobrar o imposto sobre circulação de mercadorias.*

**TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO**

Importadora Jander Ltda. e outras *versus* Fazenda do Estado  
Revista nº 178 256 — Relator: Sr. Juiz  
EVARISTO DOS SANTOS

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de revista nº 178 256, da comarca de Santos, sendo recorrentes Importadora Jander Ltda, e outras e recorrida a Fazenda do Estado: Acordam, em sessão plenária do 1º Tribunal de Alçada Civil, por maioria de votos, julgar procedente a revista.

1. O Decreto estadual nº 51 345, de 31.1.1969, no art. 5º, nº XXIX, repetiu a norma do Decreto-lei federal nº 406, de 31.12.1968, ou seja, é isenta do imposto de circulação “a entrada de mercadorias cujo importação estiver isenta

do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos industrializados”.

No caso, a mercadoria importada (batalhão), figura na tarifa aduaneira do Brasil, Código 03-02-01-04, com a alíquota 0% (Decreto-lei federal nº 1 154, de 1º.3.1971) ou livre por força de concessão tarifária feita pelo Brasil na VI Rodada de Negociações Comerciais do GATT (Decreto-lei federal nº 606, de 2.6.1969).

Qual o significado dessa alíquota?

Ela representa caso de não-incidência ou de isenção?

Há, entre a isenção e a não-incidência, diferença conceitual de relevantes consequências práticas (Amilcar de Araújo Fal-

ção, *Direito tributário brasileiro*, p. 257, ead. 1960).

A não-incidência, escreve Rubens Gomes de Sousa, “ocorre nas hipóteses em que não se verificam as condições de fato previstas na lei tributária como fundamento da imposição, de modo que não chega a surgir contra o contribuinte a obrigação tributária. A isenção, ao contrário, pressupõe a incidência: é o favor legal, pelo qual o contribuinte, que se encontra na situação de ter de pagar um tributo na forma da lei tributária, entretanto, é dispensado desse pagamento por uma disposição expressa da lei” (*Estudos de direito tributário*, p. 252, ed. 1950).

Se houve fato gerador e se a tabela contentou a mercadoria importada com a alíquota 0%, a hipótese encerra modalidade de isenção.

Estudando a matéria, Aliomar Baleeiro também concluiu pela existência de isenção (*Direito tributário brasileiro*, p. 87 e segs., ed. Forense).

Há pouco tempo, o ilustre Juiz Hélio Kerr Nogueira assim se manifestou: “Objetivando agora, mais especificamente a expressão “livre”, no caso em exame se há de reconhecer que ela corresponde, na sistemática do nosso Direito a ‘isento’.”

E aduziu: ‘No passado, entre nós, em matéria aduaneira se assemelhou ‘livre’ a isento. É noção histórica, esta. É o que deduzo da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas (arts. 427 e 428) em que se definem os casos de isenção (art. 427) e em seguida, se diz que nesses casos a ‘competência para concessão de despacho livre...’ pertence aos inspetores de alfândega (art. 428). Outros textos legislativos do passado mantêm essa semelhança entre isento e livre” (sentença de 12.8.1969, RDP 10/229-235).

2. Sustenta-se, porém, que a alíquota 0% não é isenção, porque não decorre

de lei, mas sim, de resolução do Conselho de Política Aduaneira.

Aqui bate o ponto principal da questão.

O Conselho de Política Aduaneira, como reconheceu o STF “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 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 5.8.1969, art. 4º) e também para isentar.

O Decreto-lei federal nº 63, de 21.11.1966, dando nova redação ao art. 4º da Lei federal nº 3 244, de 14.8.1957, dispôs: “Art. 4º. Quando não houver produção nacional de matéria-prima e de qualquer produto de base, ou a produção nacional desses bens for insuficiente para atender ao consumo interno, poderá ser concedida isenção ou redução do imposto para a importação total ou complementar, conforme o caso.

“§ 1º. A isenção ou redução do imposto, conforme as características de produção e de comercialização, e a critério do Conselho de Política Aduaneira será concedida... .

“§ 3º. 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, ouvidos os órgãos ligados à execução da política de abastecimento e da produção.”

Logo, o Conselho de Política Aduaneira pode isentar a importação de mercadorias, por força da delegação de poderes que lhe foi conferida.

Basta a resolução do Conselho, por ocasião da elaboração da pauta ou por ato em separado.

Se o Conselho, no tocante ao ponto litigioso, contemplou a importação do balcão com a alíquota 0% — ele inegavelmente, concedeu modalidade de isenção.

E, reafirma-se, modalidade de isenção, porque a isenção, no imposto de importação, constitui gênero, que abrange várias espécies (tais como redução do imposto, suspensão do imposto, etc.).

Os autores Ruy de Mello e Raul Reis, no *Manual do Imposto de Importação*, criticam a falta de técnica do legislador, neste ponto.

Redução do imposto, por exemplo, é “isenção de parte do tributo. Suspensão do tributo ou do pagamento do tributo é isenção concedida sob condição ou a termo” (ob. cit. p. 176, Editora Revista dos Tribunais, 1970).

Com maior razão, não se pode deixar de reconhecer alíquota 0% como modalidade de isenção.

3. Alíquota “é uma porção, um quinhão de qualquer coisa, é uma cota-parte dessa coisa, sendo empregada no sentido de parte ou quantidade contida noutra, um número exato de vezes”.

Em sentido técnico, escrevem Ruy de Mello e Raul Reis, “alíquota do imposto representa a taxa deste, ou seja, a parte ou quantidade contida noutra — no caso, na base de cálculo — e correspondente ao percentual do imposto” (op. cit. p. 77).

Quem está sujeito à alíquota de 0% de imposto nada paga, porque zero é nada.

Se, na espécie, a União dispensa o imposto de importação e IPI (como mencionou o acórdão-padrão da 1ª Câmara), o Estado de São Paulo também não poderá cobrar o ICM, nos termos dos incisos inicialmente citados.

Deferindo recurso extraordinário sobre a matéria, bem salientou o eminente Juiz

Macedo Costa: “A isenção, no Direito brasileiro, reclama primordialmente a ocorrência de fato gerador para, isto 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 no trânsito interno e pondo a perder a razão fundamental do favor fiscal” (despacho de 14.11.1972, no agravo de petição nº 177 878 — “Julgados de Tribunal de Alçada Civil”, 25/376, publicação interna).

Esta, sem dúvida, a intenção do legislador, quando determinou, no Decreto-lei federal nº 406, que a mercadoria que não paga o imposto de importação também não deve pagar o imposto estadual.

Dir-se-ia sujeitar a Fazenda do Estado às resoluções do Conselho de Política Aduaneira, mas, a Fazenda Federal, em última análise, também se sujeita a essas deliberações.

Nada há de estranho.

Se o Conselho de Política Aduaneira fixou a alíquota em 0%, essa alíquota deve repercutir no imposto estadual, pois do contrário não se atenderia à política econômica do País.

A mercadoria há de entrar sem maior ônus.

4. Não se pode encarar o imposto de importação com o mesmo rigor existente em relação a outros tributos.

Ele contém exceções aos princípios constitucionais (Fábio Fanuchi, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 15, nº 139,

ed. Resenha Tributária Ltda.), a começar pelo art. 21 do Código Tributário Nacional.

Nessas condições, o Conselho de Política Aduaneira, diante da tarifa aduaneira do Brasil, pode isentar mercadorias ali tributadas, como pode, desde logo, fixar a alíquota em 0% para que o contribuinte nada pague.

Recentemente, por exemplo, o Conselho de Política Aduaneira baixou várias resoluções, isentando tubos e chapas de aço do imposto de importação (Resoluções n.ºs 1 687, 1 689, 1 693 e 1 701, de 24.5.1973, *DOU* de 22.6.1973, p. 6 003, 6 004 e 6 005), quando essas mercadorias se encontravam tributadas, na base de 17% a 45% (Códigos 53.01.03.00, 73.15.15.01, etc.).

Nem se alegue a falta de resolução expressa do Conselho de Política Aduaneira sobre a importação de bacalhau. Isto porque a mercadoria já foi estabelecida pelo Conselho com a alíquota de 0%, visando ao não pagamento do tributo.

De tudo se conclui que a alíquota 0% não passa de modalidade de isenção, que constitui gênero de várias espécies (Decreto-lei federal n.º 37, de 18.11.1966) como se demonstrou.

5. Invocou-se a jurisprudência do Pretório Excelso.

Mas, o STF não apreciou a matéria em face do Decreto-lei federal n.º 406 e do Decreto estadual n.º 51 345.

Ele o fez, para admitir, tão-somente, a tributação da mercadoria contemplada com a alíquota 0%.

Assim como a mercadoria sujeita à alíquota 0% pode ser tributada pelo Conselho de Política Aduaneira (o que não se nega), a isenção, na espécie, também poderá ser revogada, por ato do próprio Conselho de Política Aduaneira, sempre nos altos interesses da Nação.

Ademais, os julgados proferidos se estearam na Lei Federal n.º 3 244, de

14.8.1957. Se, posteriormente, o Conselho de Política Aduaneira passou a ter poderes para isentar a importação de mercadorias, outra, por certo, será a orientação, diante dos dispositivos acima.

E, isoladamente, o Decreto estadual n.º 51 345 já foi invalidado pelo STF, no ponto em que criou o fato gerador do ICM, na importação de bens (recursos extraordinários n.ºs 72 414, acórdão de 9.3.1972; 72 508, acórdão de 29.2.1972).

Por todos esses motivos, julga-se a revista procedente. Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento os Juizes Francisco Negrisollo, vencido, Assis Dias, João del Nero, Pinheiro Franco, Alves Barbosa, Nogueira Garcez, Martiniano de Azevedo, vencido, Assis Moura, Toledo Piza, Campos Mello, vencido, Ferreira Prado, Rodrigues Porto, Gomes Corrêa, Gonçalves Santana, vencido, Octávio Stucchi, vencido, Felizardo Calil, Andrade Vilhena, vencido, Tito Hesketh, Silva Ferreira, vencido, e Barbosa Pereira Filho, vencido.

São Paulo, 12 de agosto de 1973. Sylvio do Amaral, pres. Macedo Costa, vice-pres. Evaristo dos Santos, relator designado. César de Moraes, vencido, com a seguinte declaração de voto: *Data venia* da douta maioria, não há como equiparar-se a atribuição de percentagem nula, à isenção legal. A isenção somente ocorre "nei casi in cui la legge dichiara non soggetto all'imposta un determinato oggetto per ragioni estranee alla normale struttura impressa al tributo dall'ordinamento legislativo", segundo o conceito de Giannini (*Istituzioni di diritto tributario*. 1968. p. 164). Portanto, somente a lei pode definir os casos de isenção.

A isenção é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário (art. 175 do Código Tributário Nacional); ainda quando prevista em contrato, "é sempre decorrente de lei, que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua con-

cessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (art. 176).

A isenção está geminada ao princípio da legalidade dos tributos, observa o eminente Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*. 3. ed. p. 520).

É incisivo o Código Tributário Nacional, quando dispôs que “somente a lei pode estabelecer”, entre outras hipóteses, as de “exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades” (art. 97).

O dispositivo “arrola taxativamente os casos reservados à lei ordinária da entidade pública investida constitucionalmente da competência para decretar o tributo. E ressalva as exceções abertas pela própria Constituição. Fora delas, é defesa a delegação de atribuições, como estatuí o parágrafo único do art. 6º da própria Constituição Federal de 1967”; “a União não pode legislar sobre a matéria do art. 97 por decretos-leis do art. 55 da Constituição Federal. Os arts. 19 e 153, § 29, mencionam só a lei e, pela própria natureza do regime, não comportam interpretação extensiva” (ibid. p. 359).

Não há dúvida — como pôs em realce o acórdão, reportando-se ao ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão (fls.) — que entre isenção e não-incidência há diferença conceitual de relevantes conseqüências práticas.

Na não-incidência, deixa-se de verificar “os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração o fato gerador; “o legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário, ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera “dispensar o pagamento de um tributo devido” (cf. Amílcar de Araújo Falcão, *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. p. 118). Mas a exclusão advém de

provisão do legislador, não de qualquer órgão administrativo, por mais categorizado que seja.

Conceito técnico, que não se confunde com qualquer outro, a isenção não admite modalidades, porque significa singelamente a ineficácia do fato gerador. Na atribuição da alíquota 0%, pelo contrário, o fato gerador guarda inteira eficácia; apenas o órgão administrativo, no caso o Conselho de Política Aduaneira, por razões de política econômica do Governo, deixa de estabelecer a quantificação do tributo; não interfere no *andebatur* ou no *si debeatur*, mas somente no *quando debeatur*, livrando, em caráter eventual, o ônus tributário.

Na interpretação das leis fiscais, “o rigor é maior tratando-se de disposição excepcional, de isenções ou abrandamento de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva” (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*. p. 400).

O reconhecimento da isenção, pelo reconhecimento da alíquota 0%, esbarra em preceitos impostergáveis do Código Tributário Nacional. A isenção “é sempre decorrente de lei” e só pode ser “revogada ou modificada por lei” (arts. 176 e 178).

No caso, a alteração da alíquota não depende de lei, mas de resolução do Conselho de Política Aduaneira; chegar-se-á, então, ao consectário inafastável — a admitir-se a tese vencedora: a qualquer tempo, a alíquota poderá ser alterada, criando-se o ônus tributário relativo à importação; e, por via de conseqüência, a

atribuição do encargo fiscal, na órbita estadual, não mais dependeria de lei, mas de resolução de órgão federal. É consequência inadmissível.

Não há dúvida — como acentuou o acórdão e se pôs em relevo nos debates — que o insigne Aliomar Baleeiro entreuiu, na hipótese, um caso de isenção; mas o renomado tributarista ressaltou que o STF não partilhava desse entendimento, *verbis* “já se discutiu no STF, que decidiu pela negativa, se equivale à isenção a cláusula “livre de direitos” da Tarifa Aduaneira. Acreditamos, entretanto, que sim (recurso em mandado de segurança nº 18 191-SP, Diesel Motor vs. União, 2ª Turma, agosto de 1968)” (cf. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. p. 87).

Reportando-se à jurisprudência dominante no STF, sustentou-se, na discussão da tese, que os julgados, em contrário ao tema vencedor, haviam examinado a questão à luz da Lei federal nº 3 244, de 14.8.1957, e não sob a disciplina do Decreto-lei federal nº 406, de 1968, e do Decreto estadual nº 51 345, de 1969. Salvo melhor juízo, trata-se de equívoco. Ao apreciar o recurso extraordinário nº 73 986 — SP, no relatório, o ilustre Min. Bilac Pinto transcreveu a ementa do acórdão recorrido, do seguinte teor: “Importação. Alíquota. Distinção entre mercadoria livre e mercadoria isenta. A especificação ‘livre’ não equivale a isenção: corresponde à tarifa 0%, que o Conselho de Política Aduaneira está autorizado a reajustar dentro dos limites estabelecidos na lei”. E, no voto, acentuou o eminente Min. Relator: “A jurisprudência do STF se apartou do ponto de vista do ilustre Min. Aliomar Baleeiro (recurso extraordinário nº 66 567). indicado como divergente, retomando a orientação anterior, que já acolhia as teses do acórdão recorrido”; e, após enumerar inúmeras decisões da Corte Suprema, muitas delas recentes, observou que “a ju-

risprudência do Plenário já se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida” (cf. RTJ 62/809).

O argumento de que o Conselho de Política Aduaneira pode, por disposição legal, isentar operações de importação — prova *data venia*, contra a tese vencedora. Se pode isentar e não o fez, preferindo, por conveniência da economia nacional, estabelecer a tarifa livre — é porque sopesou a conveniência dessa opção. E a isenção estaria restrita ao imposto da importação e à taxa de despacho aduaneiro, jamais — mesmo por via de consequência — ao imposto estadual de circulação.

Não há que se argumentar com a impropriedade de conceitos da legislação federal, a propósito da matéria. Somente a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional poderão servir de norte, em tema de competência tributária. E é indubitável que a Lei Maior e as normas gerais de Direito Tributário desautorizam, frontalmente, a tese agasalhada pela maioria, *data venia*.

A própria União traça critérios rígidos, a propósito da repercussão da isenção do imposto de importação relativamente à isenção do IPI, como se observa do Parecer Normativo CST-304, de 18.9.1970, do Ministério da Fazenda (cf. fls.): “Somente as importações beneficiadas com isenção do imposto de importação, conforme estabelece a citada Portaria nº GB-77, de 1969, poderão ser liberadas, relativamente ao IPI, mediante assinatura de termos de responsabilidade, não se enquadrando, portanto, nesse regime, os produtos considerados livres na tarifa aduaneira”.

Outra não deve ser a solução, na órbita estadual, para os efeitos do art. 1º, § 4º, nº VI, do Decreto-lei nº 406, de . . . . . 31.12.1968.

Por tais razões, dissentindo, *data venia*, da douta maioria, meu voto julgava improcedente a revista.