

*IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — ALÍQUOTA —
OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS — CONSTITU-
CIONALIDADE.*

*— É constitucional a Lei paulista nº 91, de 1972, e não ofende
o art. 23, § 5º, da Emenda Constitucional de 1969.*

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado de São Paulo *versus* General Motors do Brasil S.A.
Apelação nº 202 008 — Relator: Sr. Juiz
TOLEDO PIZA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de inconstitucionalidade da Lei paulista nº 91, de 1972, art. 1º, § 3º, em apelação nº 202 008, da comarca de São Caetano do Sul, em que é recorrente Juízo "ex-officio", apelante Fazenda do Estado e apelada General Motors do Brasil S/A: Acordam, em sessão plenária do 1º Tribunal de Alçada Civil, por maioria de votos, rejeitar a arguição de inconstitucionalidade.

1. É rejeitada, por maioria de votos, a arguição de inconstitucionalidade da Lei paulista nº 91, de 1972, art. 1º, § 3º, por suposta ofensa ao art. 23, § 5º, da Emenda Constitucional de 1969.

Essa arguição, se acolhida, levaria também à decretação da inconstitucionalidade da Resolução nº 65, de 1970, do Senado

Federal, que serviu de suporte à definição da lei estadual.

Não se ignora, no ínterim, a ocorrência de outros pronunciamentos do Pretório Excelso, no sentido da inconstitucionalidade. Contudo, sem embargo do devido respeito que se deve à Alta Corte, impõe-se ainda a manutenção da orientação dominante neste Tribunal na apreciação da matéria em foco, resultante da análise do teor da Emenda Constitucional de 1969, diferente da Constituição de 1967, de modo que a invocação a precedentes ditados à luz do direito anterior não resulta convincente.

2. A General Motors do Brasil impetrou a presente segurança para escusar-se da exigência do pagamento de ICM na alíquota maior de 15,5% nas saídas das mercadorias indicadas para outros estados, não sendo os compradores contri-

buintes ou, sendo, tenham adquirido para uso ou consumo próprio.

Como argumenta a impetrante, nas operações interestaduais, a liquota do ICM é de 13,5%, não cabendo ao legislador estadual considerar como operações internas aquelas efetuadas para fora do Estado, tão-só porque o destinatário não seja contribuinte ou, sendo, adquira a mercadoria para uso próprio.

A sentença recorrida deu-lhe razão, agora confortada pela maioria ocasional da Turma Julgadora, baseada em precedentes do STF, que reputou inconstitucional o art. 1º do Decreto paulista nº 51 197, de 1969, à luz do art. 24, § 4º, da Constituição Federal de 1967 (recurso extraordinário nº 72 285, in RTJ 60/820).

É preciso destacar, no entanto, que aquela decisão teve em mira situação jurídica existente em 1969, antes da promulgação e vigência da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, ao passo que a hipótese em foco tem em vista situação posterior à citada Emenda.

3. Posteriormente, o Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República (constante da Mensagem nº 116, de 1970, nº 254/70 na origem), baixou a Resolução nº 65, de 1970, a qual, depois de fixar as alíquotas máximas do ICM (art. 1.º), dispôs em seu art. 2º: “Consideram-se operações internas: I — aquelas em que remetente e destinatário da mercadoria estejam situados no mesmo Estado; II — aquelas em que o destinatário, embora situado noutro Estado, não seja contribuinte do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ou sendo contribuinte, tenha adquirido a mercadoria para uso ou consumo próprio; III — as de entrada, em estabelecimento do contribuinte, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento”.

A Resolução nº 65 não introduziu nenhuma modificação na redação proposta

pelo Executivo Federal, em cuja Exposição de Motivo se assinalou: “Seria conveniente ainda que a mesma resolução deixasse claro o conceito de operações internas, de forma a prevenir conflitos entre contribuintes e os fiscos estaduais. São operações internas, de acordo com a melhor interpretação dos textos legais” (seguindo-se a definição já enunciada; cf. DCN, Seção II, 19.8.1970, pág. 3 347).

O art. 1º da Lei paulista nº 91, de 27.12.1972, adotando a legislação estadual à mencionada Resolução nº 65, de 1970, simplesmente dispôs que o ICM tem as alíquotas de 15,5% nas operações internas e 13,5% nas operações interestaduais e nas exportações.

E o § 3º desse mesmo artigo define como operação interna aquela em que o destinatário, situado fora do Estado, não seja contribuinte do imposto, ou sendo, tenha adquirido a mercadoria para seu uso ou consumo.

Como se constata, a lei paulista apenas decalcou a Resolução nº 65 do Senado.

4. A Resolução nº 65, de 1970, do ilustre Senado da República foi expedida com fundamento no art. 23, § 5º, da Constituição Federal, modificada pela Emenda nº 1, de 1969, que prescreve em sua segunda parte: “O Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas as interestaduais e as de exportação”.

Note-se que o art. 24, § 4º, da Constituição de 1967, teve sua redação substancialmente modificada, suprimindo a expressão “naquelas que se destinem a outro Estado” (simples critério geográfico), que serviu de base para a decretação de inconstitucionalidade pelo STF no julgamento retro citado. Assim sucedeu, é de supor, porque a orientação anterior ofendia, ainda que de maneira oblíqua, o tratamento igualitário que deve ser

reservado aos compradores de toda a República.

5. A indagação seguinte a fazer-se é esta: seria inconstitucional a definição conceitual de operação interna pelo Senado, segundo norma proposta pelo Presidente da República e tendo em vista que a resolução é uma forma de lei (em sentido amplo, v. art. 46, nº VII, da Carta Magna)?

A resposta deve ser negativa, "data venia" das opiniões em contrário.

A atribuição ao Senado da República, ele a exerce privativamente, dado o seu caráter de câmara representativa das unidades federadas, cada qual com igual número de representantes, apresentando maior conveniência tendo em vista a necessária flexibilidade que oferece ao sistema tributário (v. Bernardo Ribeiro de Moraes, "Sistema Tributário da Constituição de 1969", vol. 1º, pág. 156).

"A Resolução podia definir operações internas para tornar efetivos e eficientes os grandes princípios de governo" (v. Carlos Maximiliano, "Hermenêutica", ed. 1941, pág. 362).

O fim precípua da existência da alíquota menor para as operações interestaduais é o de reservar ao estado-membro de destino parte da arrecadação. Operação interestadual existe, por sua natureza político-econômica, quando nela figuram dois estados no exercício de seu poder impositivo.

O Senado Federal assumiu pela Constituição o "papel de principal órgão federal controlador da vida financeira dos estados e municípios" (Nélson de Souza Sampaio, "O Processo Legislativo", ed. Saraiva, 1968, pág. 58).

Se competia ao Senado estabelecer alíquotas uniformes para todo o País, obedecendo ao princípio de igualdade de tratamento, competiam-lhe também os meios para atingir esse objetivo. E isso

implica na conceituação econômica das operações internas e interestaduais. Essa a doutrina dos correlativos a que alude Paula Batista ("Prática", ed. 1890, pág. 423).

6. Uma das razões que fundamentaram a substituição do IVC pelo ICM foi a chamada guerra tributária entre os estados, embaraçando a circulação de mercadorias no território nacional e sua exportação.

A reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, já prescrevia o princípio da uniformidade das alíquotas e a sua limitação pelo Senado Federal nas operações interestaduais (art. 12, § 1º).

Mais tarde, a Constituição de 1967 ampliou a competência do Senado para limitar as alíquotas para a exportação (art. 24, § 4º), competência essa estendida para as operações internas pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, condicionada, porém, à iniciativa do Presidente da República (art. 23, § 5º).

Como noutra passo foi lembrado, o preceito do art. 24, § 4º, da Constituição de 1967, difere bastante do art. 23, § 5º, da Emenda nº 1, apesar de que os autores da Emenda tiveram a preocupação de manter a mesma redação nos itens não modificados. Naquela, fazia-se expressa referência às mercadorias "que se destinem a outro Estado", sem qualquer distinção, o que não sucedeu na Emenda subsequente.

Se mudou a redação é porque mudou a orientação, não por simples amor à novidade ou por jogo de palavras.

7. Com isso, adveio a necessidade de se definir o conceito de operações internas, em cotejo com as operações interestaduais.

Na fase anterior, o estado-membro não podia conceituar o que seria operação interna, pois para tanto não tinha compe-

tencia. E como a Constituição de 1967 dizia simplesmente “mercadorias que se destinem a outro Estado”, simples deslocação física, justificou-se o pronunciamento contrário, já lembrado, do Pretório Excelso.

Já o mesmo não sucede agora, quando o Senado baixa resolução, por iniciativa do Presidente da República, fixando as alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação, e, ao mesmo tempo, define o que sejam operações internas, exatamente para dirimir dúvidas anteriores e restabelecer o princípio da justiça fiscal.

O intérprete da lei fiscal não pode perder de vista o princípio da legalidade, mas também não pode deixar de lado a apreciação econômica dos fatos (cf. Marcel Wurlod, “Forme Juridique et Réalité Economique dans l’Application des Lois Fiscales”, Lausanne, 1947).

E o princípio informativo da alíquota menor para as operações interestaduais foi o de permitir que a mercadoria seja tributada também, e utilmente, pelo Estado de destino. Assim, o contribuinte localizado no Estado de destino, lançará como crédito o imposto recolhido no Estado de origem (13,5%) e, quando vender, recolherá a diferença correspondente à aplicação da alíquota de 15,5%.

A situação é diferente quando se trata (como sucede na espécie em debate) de consumidor final, quando não há imposição tributária do Estado de destino.

8. A adotar-se o entendimento da impetrante, haveria discriminação contra o Estado produtor. O produto sairia mais barato se comprado para entrega em outro Estado, pela diferença de 2%. Essa diferença é conspícua nas transações de veículos, o que levaria muitos moradores de São Paulo a comprar carros para entrega em estados vizinhos.

Para coartar a anomalia é que o Se-

nado definiu o que sejam operações internas e interestaduais. O poder de baixar a resolução traz implicitamente o de definir as operações, tendo em vista tratar-se de órgão federativo igualitário (e não proporcional à potência dos estados).

A repercussão econômica do fato, repita-se, como salientado por Ruy Barbosa Nogueira (“Da Interpretação e da Aplicação de Leis Tributárias”, ed. 1965, págs. 44 e 45), interessa sobremaneira à interpretação e alcance das normas tributárias.

A imprecisão de textos legais esparsos, a dúvida surgente e a modificação do texto constitucional, levaram a definição. Nada que exorbite das atribuições senatoriais.

De resto, é de preferir-se a interpretação que não apoie decreto de inconstitucionalidade, se esta não é visível, como deflui da Resolução nº 65, de 1970, do Senado. Ensina Temístocles Cavalcanti: “Deve ser manifesta a inconstitucionalidade. Quer isto dizer que devem ser afastadas todas as dúvidas. O conflito entre os dois textos deve ser facilmente verificado ou, pelo menos, se refletir na própria significação e finalidade dos dispositivos. É o que está na tradição não somente nossa mas de todos os países que adotaram o sistema” (“Do Controle da Constitucionalidade”).

A presunção é de que os atos legislativos estejam conforme a Constituição. Por consequência, a eiva não atinge a lei estadual baseada estritamente na Resolução nº 65, do Senado.

Nessa conformidade, devem os autos voltar à 5ª Câmara para reencetar o julgamento dos recursos, afastada como é a alegação de inconstitucionalidade. Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento os Juízes Alves Ferreira, Revisor, vencido, Pinheiro Franco, Evaristo dos Santos, Alves Barbosa, Nogueira Garcez, César de Moraes, Martiniano de Azevedo, Assis Moura,

Campos Mello, vencido, Ferreira Prado, vencido, Rodrigues Porto, Gomes Corrêa, vencido, Bandeira de Mello, vencido, Gonçalves Santana, vencido, Paula Bueno, Geraldo Arruda, Andrade Vilhena, Costa Mendes, Bourroul Ribeiro, Lacerda Madureira, Cuba dos Santos, vencido, e Carlos Antonini, vencido.

São Paulo, 12 de dezembro de 1974. *Macedo Costa*, Presidente com voto; *João del Nero*, Vice-Presidente; *Toledo Piza*, Relator designado; *Octávio Stucchi*, vencido, com a seguinte declaração de voto: O meu voto acolhia a arguição de inconstitucionalidade.

A Lei paulista nº 91, de 1972, no seu art. 1º, § 3º, dando nova redação à Lei nº 9 590, de 1966, considera como operações internas, para o cálculo da alíquota do ICM, aquelas em que o destinatário situado fora do Estado, não seja contribuinte do imposto, ou, embora o seja, tenha adquirido as mercadorias para seu uso ou consumo.

Repete, pois, a Resolução nº 65, de 1970, do Senado Federal.

A argüida inconstitucionalidade, por infringência do preceituado no art. 23, § 5º, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, haveria de ser reconhecida.

A uniformidade do ICM é ditame constitucional, para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais. Se a operação for de exportação, não se exige uniforme dimensionamento do tributo.

A Constituição Federal de 1967 (art. 24, § 4º) conferiu ao Senado Federal o poder de fixar as alíquotas máximas nas operações “que se destinem a outro Estado e ao exterior”. Essa competência, porém, ficou jungida aos critérios e à disciplina de lei complementar. A Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (art. 23, § 5º) manteve, nos mesmos termos, o princípio da uniformidade, mas sujeitou também as operações internas, quanto ao

teto da alíquota, à fixação do Senado Federal, agora mediante iniciativa do Presidente da República.

E, cabendo ao Senado Federal estabelecer os limites das alíquotas, teria também a atribuição de dar definição às operações internas, ou às demais? Se é atribuição privativa do Senado a de terminação dos lindes superiores das alíquotas, não lhe compete a modificação conceitual de operação interna. Essa faculdade não está na Constituição, nem mesmo de forma implícita. E, por igual, se há flexibilidade em nosso sistema tributário, ela não se expande até a esfera constitucional, onde domina o princípio da “rigidez do sistema tributário”, o que levou Geraldo Ataliba a anotar: “Só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária dotado de rigidez em tão alto grau” (“Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, pág. 22).

A indigitada resolução contém, pois, transbordamentos, como transbordamentos seriam as definições de operação interestadual e de exportação, levando em conta a diversidade de continentes ou qualquer dado filiado à deslocação física ou ao consumidor final, ainda que exurgisse a superior inspiração de justiça fiscal. Uma coisa é fixar alíquota e outra definir a natureza da operação, não resultando esta implicitamente daquela e nem sendo consequência uma da outra. “É no próprio texto da Constituição que, por vezes, encontramos o prestígio atribuído ao que nela está implícito ou resulta da extensão e compreensão de suas disposições” (Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, pág. 222). E, no tema, não há ampliação possível, mesmo emanada de órgão federativo igualitário. Não há esforço dialético capaz de encartar na angústia expressional do § 5º do art. 23 da Emenda Constitucional o poder de conceituar as operações, para o cálculo

do ICM, tão-só por concedida a competência de limitação das alíquotas.

O Senado Federal possui unicamente os poderes expressa ou implicitamente concedidos pela Constituição e, se ultrapassá-los, os seus atos, sendo irrelevante a denominação, serão anulados como "outra vires" e inconstitucionais. Para os mesmos fatos, a mesma legislação, pois "constitui violação da igualdade jurídica formal o tratamento desigual de pessoas diferentes, mas sob os mesmos pressupostos de fato" (Ruy Barbosa Nogueira, "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", pág. 25). Ademais, a utilização de "método interpretativo de construção", integração, analogia ou extensão, de que resulte a criação ou modificação do tributo, não encontra aplauso constitucional.

Operações internas, em contraposição a operações interestaduais, são as de ato circulatório dentro dos extremos territoriais do estado-membro. No seu conceito não está a figura do consumidor final, sendo incivil seja considerado para a consequência ampliativa, quando a circulação é para outra unidade federativa.

Não importa tenha a pessoa do consumidor sido levada em conta, originariamente, pelo Código Tributário Nacional. Mas, com o advento do Decreto-lei nº 406, de 1968, não mais foi cogitada. Aliás, a aparença está em que esse último diploma legal amoldou a legislação tributária codificada às regras constitucionais. E, por outro lado, a diversidade de redação, entre a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, aquela dizendo operações "que se destinem a outro Estado" e esta "operações interestaduais", não tem nenhum reflexo jurídico, pois, em realidade e na mais precisa técnica, exprimem a mesma idéia, pois jamais será possível a equiparação de interestadual como intrastadual.

Pode ser lembrada, ao menos como ele-

mento histórico, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que, no § 1º do art. 12, dispõe que "a alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que se destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar". E, na fundamentação do anteprojeto dessa Emenda, a Comissão Oficial assinalou a sua finalidade integrativa do regime tributário, com a "fixação de uma alíquota-teto para o imposto incidente sobre operações interestaduais, assim entendidas todas as que destinem a mercadoria para outro Estado". Aliás, anteriormente à Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o Ato Complementar nº 40, de 1968, já enunciava a mesma regra, "salvo aperfeiçoamento literário de redação, como assinalou Aliomar Baleeiro" ("Direito Tributário Brasileiro", comentário ao art. 57).

Argumenta-se, e muito, que a supressão contida na resolução senatorial, com a qual se harmoniza a lei local, quanto às operações internas, acarretaria injustiças para consumidores e ensejaria lutas fiscalistas entre os Estados da União, empobrecendo ainda mais os economicamente menos desenvolvidos. E não se atenderia, ainda, à finalidade do sistema tributário nacional. Os argumentos valeriam de "iure condendo", mas, confrontados com o texto claro e indubitado da Emenda Constitucional nº 1, no capítulo violado, não encontram nenhuma ressonância.

Aliás, o STF, no recurso extraordinário de São Paulo (nº 72 285), embora sem explícita menção à Resolução nº 65, deixou bem claro que a lei ou o decreto estaduais não podem dizer que não é operação interestadual a venda feita de um estado para outro, por ser o destinatário consumidor final. E, diante de regras fundamentalmente idênticas, assertou: "É, portanto, ao destino da mercadoria que a

Constituição manda atender, para ter como configurada a operação interestadual, e não à circunstância de ser também contribuinte a pessoa física ou jurídica, a quem foi feita a venda, de um para outro Estado”. Posteriormente, colacionando respeitável elenco de precedentes, a Corte Maior, em sua composição plena e à unanimidade, decidiu que, “exorbitando de suas funções, editou o Senado Federal resolução manifestamente inconstitucional” (recurso extraordinário nº 78 656, de Santa Catarina). E, antes dessa manifestação plenária e indiscrepante, já tramitava na

Câmara Alta, por iniciativa do Senador Franco Montoro, projeto de resolução, revogando o art. 2º da Resolução nº 65, porque, pelo texto de 1967 ou do atual, a inconstitucionalidade estava configurada, sem dúvida razoável. E a lei paulista padece do mesmo defeito, que não se esmaece com o enunciado de inconveniências hipotéticas, para seus doutos defensores, inspiradas no que deveria ser e não no que é.

Essa a fundamentação, em apertada síntese, do meu dissentimento com a doutíssima maioria.