

*IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — RESOLUÇÃO
DO SENADO — CONSTITUCIONALIDADE*

— É constitucional a Resolução nº 65, de 1970, do Senado Federal.

— Interpretação do art. 23 da Constituição.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado de São Paulo *versus* General Motors do Brasil S/A.
Agravo de Petição nº 201 002 — Relator:
GERALDO ARRUDA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de agravo de petição nº 201 002, da comarca de São Caetano do Sul, recorrente Juízo “ex-officio”, agravante Fazenda do Estado, agravada General Motors do Brasil S/A: Acordam, em sessão plenária do 1.º Tribunal de Alçada Civil, rejeitar a arguição de inconstitucionalidade os Juízes Relator, Andrade Vilhena, Paula Bueno, Toledo Piza, Martiniano de Azevedo, César de Moraes, Francisco Negrisollo, Evaristo dos Santos, Pinheiro Franco,

Oetterer Guedes, Bourquel Ribeiro, Rebouças de Carvalho, Assis Moura, Alves Barbosa, João Del Nero e Macedo Costa (16): acolhiam-na os Juízes Octávio Stucchi, Bandeira de Mello, Gomes Corrêa, Campos Mello, Sylvio do Amaral, Lacerda Madureira, Machado Alvim, Felizardo Calil e Gonçalves Santana (9).

1. Com base na Constituição Federal de 1967, art. 24, n. II, § 4º, decidiu o STF que “não pode uma lei ou decreto estadual dizer que não é operação interestadual a venda feita de um Estado para outro, somente porque, neste, o com-

prador não é contribuinte e sim consumidor (pessoa física ou jurídica). A distinção não é autorizada pela lei, menos ainda, pela Constituição, que, além de se referir, como a lei, às operações interestaduais, ainda define estas como sendo as que se destinem a outro Estado. E, 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” (recurso extraordinário nº 72 285-SP, RTJ 60/820).

Por tais fundamentos, o STF declarou inconstitucional o art. 1.º do Decreto paulista nº 51 345, de 1969, e o Senado Federal expediu a Resolução nº 16, suspendendo a vigência do diploma inconstitucional.

2. Sobreveio a Emenda Constitucional nº 1 que, sobre a matéria, dispôs que “a alíquota do imposto a que se refere o n. II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; 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 importação” (Constituição Federal de 1969, art. 23, n. II, § 5º).

A essa modificação constitucional seguiu-se a Resolução nº 65 do Senado Federal, que em seu art. 2º fixou as alíquotas e dispôs ainda que: “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”.

E o Decreto estadual nº 52 586, de 1970, regulou a cobrança do ICM referente às operações internas e interestaduais de conformidade com as definições constantes da Resolução nº 65 do Senado.

3. Pós-se em dúvida a constitucionalidade da Resolução nº 65 do Senado Federal e do Decreto nº 52 586, de 1970. Aparentemente a matéria deste decreto era idêntica à do Decreto estadual nº 51 345, de 1969, que o STF declarara inconstitucional. À 2ª Câmara pareceu evidente essa inconstitucionalidade, sendo que ao relator do recurso parecia até mesmo dispensável especial declaração de inconstitucionalidade, bastando estender ao Decreto nº 52 586, de 1970, reconhecimento de inconstitucionalidade do STF em relação ao Decreto nº 51 345, que tratava de matéria aparentemente idêntica.

4. Em Plenário foi ampla a discussão da matéria e afinal, a maioria decidiu pelo reconhecimento da constitucionalidade da Resolução nº 65 do Senado Federal e do diploma estadual. Variaram, no entanto, entre os vencedores as razões de decidir, as quais ficarão melhor expostas nas declarações de votos. E impressionado com algumas das colocações dos votos manifestados nos debates, o relator sorteado reformulou seu ponto-de-vista e aderiu à corrente dos que defendem a constitucionalidade dos dois diplomas.

5. A dúvida básica no caso era a de que, embora tivesse havido alguma mudança na redação do dispositivo constitucional, o texto da emenda nº 1, de 1969, não era suficientemente claro para justificar posição diversa das tomadas pelo STF nos julgamentos anteriores. Precisaria que a própria Constituição ou lei complementar definisse previamente o que constituiria operação interna e operação interestadual. Anômalo seria que o Senado Federal, extravasando dos limites

constitucionais, a pretexto de fixar as alíquotas para tais operações, as definiu, incluindo mesmo no elenco das operações internas uma que estaria antecipadamente condenada pelas conhecidas decisões do STF (recursos extraordinários n.ºs 72 285, 71 146, 73 310, 70 204, 71 903, 70 212, 71 410).

6. Libertado o texto constitucional da referência às operações interestaduais como sendo as que se destinem a outro Estado, tornou-se possível dar tratamento diverso à matéria, inclusive ajustando-o ao espírito daquela outra regra constitucional que veda distinguir a mercadoria, para efeito da incidência do imposto, quanto à sua procedência ou destino.

E a Resolução nº 65, de 1970, do Senado Federal deu à matéria tratamento tecnicamente correto, dentro do espírito do ICM, considerando como operações internas não só aquelas em que remete e destinatário da mercadoria estejam situados no mesmo Estado, mas também 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. Dessa forma restam, como operações interestaduais, aquelas em que o destinatário, situado em outro Estado, adquira a mercadoria como simples operação intermediária do ciclo de distribuição.

Com efeito, o ICM é um tributo sobre o consumo, cuja base impositiva, o parâmetro pelo qual ele se calcula em definitivo, é o preço de venda ao consumidor. Mas do fato de ser o ICM um imposto sobre o valor acrescido, não cumulativo, tira-se a consequência de que os pagamentos efetuados por todos os operadores econômicos diversos do varejista não são verdadeiros e típicos paga-

mentos de um imposto, mas só um adiantamento em vista de um futuro débito tributário que surgirá no momento da venda do produto final ao consumidor.

Na aplicação do ICM, como imposto da competência dos estados, surgiu o problema da proclamada sucção de recursos dos estados consumidores pelos estados ditos produtores, problemas que levou o legislador constituinte a criar a figura das operações interestaduais, para, através de uma alíquota reduzida nessas operações, permitir ao Estado, onde se fará a venda ao consumidor final, maior margem de arrecadação do tributo.

Além de ter dado à matéria, tratamento tecnicamente correto, a Resolução nº 65, de 1970, não padece, na verdade, do vício do extravasamento dos limites das atribuições concedidas pela Constituição ao Senado Federal. De fato, a objeção do alegado extravasamento cede ante a observação de que a conceituação das operações internas ou interestaduais não foi dada em primeira mão pela Resolução nº 65 do Senado Federal. É preexistente. A Constituição e a Resolução se referem abreviadamente a “operações” para significar “operações de circulação de mercadorias”, as quais, na maioria dos casos, consistem numa operação de venda e compra da mercadoria. E o atual texto constitucional já não obsta que se considerem operações internas as vendas efetuadas pela empresa sediada no Estado diretamente ao consumidor final residente em outro Estado, de modo que não se distinga, em razão do destino da mercadoria, ou seja, em razão da residência do seu destinatário, entre consumidores finais.

De fato o art. 23, nº II, § 5º, da Constituição Federal de 1969, já não força a distinção entre operações internas e interestaduais apenas pelo destino das mercadorias. Mesmo a interpretação gramatical permite o entendimento das opera-

ções interestaduais como sendo operações intermediárias da circulação econômica de mercadorias feitas com destinatários estabelecidos em outro Estado, de modo que a diferença de alíquota venha a favorecer o Estado onde se fizeram as operações finais de circulação, as vendas a consumidor final. Nada obsta agora que se dê o mesmo tratamento aos consumidores finais deste ou de outros estados, considerando-se, para efeito da caracterização das operações internas de distribuição do produto o local em que se efetivar. Nada obsta que assim se entenda e, pelo contrário, eliminada no texto constitucional a referência ao destino da mercadoria nas operações interestaduais, desapareceu o antigo conflito entre os arts. 24, nº II, § 4º, e o 21, nº III da Constituição de 1967 e restou o texto atual do art. 20, nº III, da Constituição de 1969, que veda a distinção entre as mercadorias em razão de seu destino. Agora, a distinção entre consumidores finais nas vendas e compras efetivadas num mesmo Estado, somente porque um deles, feita a compra, determina a remessa para outro Estado — é que importaria em inconstitucionalidade ante o disposto no art. 20, nº III, da Constituição vigente, cujo alcance já não é neutralizado pela referência a mercadorias “que se destinem a outro estado”, eliminada que foi do texto constitucional.

Lembra-se a propósito que o ICM é um imposto sobre o consumo interno e o local da operação de transferência da mercadoria é aquele em que ela se encontra no momento da entrega ou da expedição, e que o vendedor se libera da obrigação da entrega remetendo a coisa ao transportador.

Essa a regra geral, de que não se pode afastar senão em virtude de exceção expressamente aberta por lei.

Participaram do julgamento os Juízes Campos Mello, vencido, Sylvio do Amaral,

vencido, Pinheiro Franco, Evaristo dos Santos, Alves Barbosa, Francisco Negrisolho, César de Moraes, Assis Moura, Gomes Corrêa, vencido, Bandeira de Mello, vencido, Gonçalves Santana, vencido, Paula Bueno, Felizardo Calil, vencido, Machado Alvim, vencido, Andrade Vilhena, Rebouças de Carvalho, Bourroul Ribeiro, Lacerda Madureira, vencido e Oetterer Guedes.

São Paulo, 12 de setembro de 1974 — Macedo Costa, Presidente. João del Nero, Vice-Presidente. Geraldo Arruda, Relator. Martiniano del Azevedo, vencedor, com a seguinte declaração de voto: O meu voto rejeitou a arguição de inconstitucionalidade.

A questão é nova e difere daquela apreciada pelo STF na disciplina anterior à vigência da Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

A Constituição de 1967, com efeito, estabelecia que a alíquota do ICM será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em Resolução do Senado.

Com base nesse preceito é que o STF decidiu que não podia uma lei ou decreto estadual dizer que não é operação interestadual a venda feita de um Estado para outro, somente porque, neste, o comprador não é contribuinte e, sim, consumidor. A distinção proclamou a Suprema Corte — não é autorizada pela Constituição, que, além de se referir, como a lei, às operações interestaduais, ainda define estas como sendo as que se destinem a outro estado. “É, portanto, ao destino da mercadoria que a Constituição manda atender para ter como configurada a operação interestadual...” (recurso extraordinário nº 72.285).

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, todavia, alterou o dispositivo constitu-

cional: depois de estatuir que a alíquota do imposto será uniforme para todas as mercadorias, alude às operações internas e interestaduais, sem qualquer definição ou conceito de umas e outras. O texto constitucional está agora assim redigido: “Art. 23, n. II, § 5º. A alíquota do imposto a que se refere o n. II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; 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 exportações”.

Do preceito de 1967 constava o que se devia entender por operações interestaduais (aquelas que se destinavam a outro Estado). Do atual não, pois deve o legislador constituinte se ter convencido do perigo das definições e do engano em que incorrera. Mais do que o domicílio do comprador, importa, na configuração da operação interestadual, o interesse ou a tributação por dois estados.

O fato de a mercadoria se destinar a comprador de outro Estado não é, em si, traço jurídico e economicamente relevante. A unidade nacional reclama que todas as pessoas residentes ou domiciliadas no País sejam tratadas igualmente e prescreve mesmo estabelecer limitações ao tráfego de mercadorias, no território nacional, por meio de tributos.

Tal como prevê a Constituição atual, o Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República, elaborou Resolução, fixando as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação. No seu art. 2º, a mencionada Resolução esclarece o que se deve considerar 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 de contribuinte, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento”.

A Resolução, “data venia”, nada tem de inconstitucional.

Foi editada pelo Senado Federal, como quer a Constituição. Foi tomada por iniciativa do Presidente da República, como manda a Constituição. Fixou as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação, como previu a Constituição. Objeitar-se-á que considerou interna operação interestadual ou tomou como operação interna operação que devia considerar interestadual (aquela em que o destinatário, embora situado noutro Estado, não seja contribuinte do imposto ou, sendo contribuinte, tenha adquirido a mercadoria para uso ou consumo próprio).

A objeção, “data venia”, não é relevante. Ainda se admita que a Resolução errou ao conceituar certas operações internas ou baralhou conceitos, não se pode negar que foi clara e precisa ao fixar as alíquotas. Para tais e quais operações, estas a equelas alíquotas, como era da legítima competência do Senado. Na fixação das alíquotas, não pode ter afrontado a Constituição, pois era atribuição constitucional do Senado estabelecê-las, uma vez provocado pelo Presidente da República. Qualquer erro de enunciação será irrelevante, pois não é erro de resultado e não prejudica a real deliberação tomada.

A Constituição de 1969 não determinou que a alíquota do ICM seja uniforme para todas as operações (deve sê-lo é para todas as mercadorias), de sorte que o Senado podia fixar alíquotas diversas,

conforme a espécie de operação. Como podia fixar alíquotas várias e distinguir entre as operações, o equívoco, conceda-se, de considerar internas algumas operações que devia considerar interestaduais é juridicamente desprezível. Com esta ou aquela denominação a operação e a alíquota foram precisamente indicadas. Não se vê, assim, em que a Constituição pode ter sido atingida, uma vez que deixou ao Senado a discricção de fixar as alíquotas não em uma, mas em todas as operações.

Para sustentar o seu direito, a impetrante trelê o art. 23, § 5º, da Carta Magna. Onde a norma diz que a alíquota "será uniforme para todas as mercadorias", a impetrante lê que "as alíquotas devem ser uniformes nas operações" (fls.). Essa leitura ou memória defeituosa do texto é que levou a recorrida à conclusão segundo a qual a Constituição veda qualquer distinção entre contribuintes ou diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais.

Se a Resolução do Senado, ao invés de dizer "consideram-se operações internas aquelas em que o destinatário, embora situado noutro Estado, não seja contribuinte do imposto...", estabelecesse que nas operações em que o destinatário da mercadoria, embora situado noutro estado, não seja contribuinte do imposto, a alíquota será a mesma das operações internas, nenhuma inconstitucionalidade poderia ser, à evidência, apontada.

E, por outras palavras, com o emprego do verbo "consideram-se", mais não fez a Resolução em causa.

Como observa Aliomar Baleeiro, "só o Presidente da República poderá propor a alíquota ao Senado, segundo padrões e critérios discricionários. A resolução do Senado apenas fica adstrita à iniciativa presidencial. Mais nada. Embora isso não resulte claramente do texto, o intento do

legislador do ato complementar não foi vincular o Senado à alíquota proposta pelo Executivo. Poderá aceitá-la, alterá-la ou rejeitá-la" ("Direito Tributário Brasileiro", 4ª ed., pág. 225).

Mas a verdade é que o Senado se ateu à proposição do Presidente da República, que se lhe afigurou equitativa e justa e que, na verdade, justa e equitativa é, pois trata igualmente de contribuintes e consumidores de todo o território nacional. Tratamento desigual haveria se prevalecesse a tese da impetrante.

Antes da Resolução nº 65 do Senado não podia o Estado antecipar-se na definição da operação interna. E como a Constituição de 1967 ligava ao conceito de operação interestadual a idéia de mercadorias que se destinavam a outro estado, justificou-se o decreto de inconstitucionalidade com que o STF brindou o art. 1º do Decreto paulista nº 51 345, de 1969, não mais em vigor.

Agora, entretanto, não mais está em jogo lei ou decreto do Estado, mas a Resolução que o Senado elaborou em cumprimento ao art. 23, n. II, § 5º, da Constituição vigente e que a legislação paulista apenas repete. Não subsiste por igual, a alusão do texto constitucional a mercadorias que se destinam a outro Estado, como traço da operação interestadual.

A mesma Resolução nº 65 do Senado, apodada de inconstitucional, igualmente considera operação interna "as de entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento". É perfeitamente possível divergir dessa conceituação. O que não é possível, porém, é sustentar que, por ter enunciado conceito infeliz, a alíquota fixada não é devida ou a resolução não subsiste, por inconstitucionalidade.

Cumpra observar, por fim, que tanto o art. 2º, n. II, da Resolução nº 65 do Senado, como o art. 1º da Lei estadual nº 91, de 1972, que o reproduziu, antes de ferirem a Constituição (art. 23, § 5º), atendem a outras regras jurídicas constitucionais, que não devem ser esquecidas. A União, com efeito, é vedado instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional e aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios é vedado estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino (art. 20, ns. I e III, da Constituição).

Como lembra Bernardo Ribeiro de Moraes, as limitações constitucionais do art. 20, ns. I e III, induzem “a um comportamento harmonioso no plano tributário, na defesa da unidade econômica e política do País” (“Sistema Tributário na Constituição de 1969”, págs. 479 e 480).

Como se vê, sobre ter atendido ao disposto no art. 23, § 5º, a censurada Resolução nº 65 do Senado Federal não descuro de outros princípios constitucionais, de igual ou maior peso.

Essas as razões que também me levaram a rejeitar a arguição de inconstitucionalidade — Toledo Piza, vencedor, com a seguinte declaração de voto: 1. Não reconheci a inconstitucionalidade apontada.

Assim julguei no agravo de petição nº 201 474, versando idêntica matéria, sendo acompanhado pelo ilustre Juiz Rodrigues Porto, ficando vencido o eminente Juiz Octávio Stucchi.

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

Como argumenta a impetrante, nas ope-

rações interestaduais a alíquota 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, 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 Sr. 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. 1º), dispôs em seu art. 2º: “Consideram-se operações internas: 1) aquelas em que remetente e destinatário da mercadoria estejam situados no mesmo Estado; 2) 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 o uso ou consumo próprio; 3) 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 Motivos” se assinalou: “Seria conveniente ainda que a mesma resolução deixasse claro o conceito de opera-

ções internas, de forma a prevenir conflitos entre contribuintes e os fiscos estaduais, são operações internas, de acordo com a melhor interpretação dos textos legais” (segundo-se a definição já enunciada; cf. DCN, Seção II, 16.8.1970, pág. 3 347).

O art. 1º da Lei paulista nº 91, de 27.12.1972, adaptando a legislação estadual à mencionada Resolução nº 65 de 1970, simplesmente dispôs que o ICM tem as alíquotas de 15,5% nas operações internas de 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 retrocitado. 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 con-

ceitual 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, ver art. 46, n. 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/156).

6. Uma das razões que fundamentaram a substituição do IVC pelo ICM foi a chamada guerra tributária entre os Estados, embaraçado 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 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 noutro 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 competência. 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 estabelecer princípios 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 de Lois Fiscales”, Lausanne, ed. 1947).

E o princípio informativo das alíquotas 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, lançara 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 a muitos moradores de São Paulo a comprar carros para entrega em estados vizinhos.

Para coartar a anomalia, é que o Senado 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 das 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 à definição. Nada que exorbite das atribuições senatoriais.

De resto, é de preferir-se a interpretação que não apóie decreto de inconstitucionalidade, se esta não é visível, como defluiu da Resolução nº 65, de 1970, do Senado. Ensina Themistocles 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 textos legislativos estejam conforme a Constituição. Por consequência, a eiva não atinge a lei estadual baseada estritamente na Resolução nº 65 do Senado.

É o meu voto — *Octávio Stucchi*, vencido, com a seguinte declaração de voto: O meu voto acolhia a argüição 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 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 ope-

rações internas, ou às demais? Se é atribuição privativa do Senado a determinação 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”, 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”, 222). E, no tema, não 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 “ultra 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”, 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 carência 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 com intra-estadual.

Pode ser lembrada, ao menos como elemento histórico, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que, no § 1º ao art. 12, dispôs 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 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, colecionando 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-SC). E, antes dessa manifestação plenária e indiscrepante, já tramitava na Câmara Alta, por iniciativa do Sen. 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 também 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 dou-tíssima maioria.