

IN EXIGIBILIDADE DE ICMS SOBRE AS EXPORTAÇÕES
REALIZADAS NOS MESES DE MARÇO A MAIO DE 1989.
DIVERGÊNCIA ENTRE AS TURMAS DO STF. ANÁLISE A
PARTIR DA TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA E DA TEORIA DA
RECEPÇÃO NO ÂMBITO DO FEDERALISMO

Igor Mauler Santiago

Disponha a Constituição de 1967, com a redação da EC n° 01/69, cuidando do ICM:

Art. 23. [...]

§ 5°. A alíquota do imposto a que se refere o item 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 exportação, (grifo nosso)

Com arrimo nesse dispositivo, aprovou o Senado a Resolução n° 129/79, definindo em 13% o teto da alíquota a ser livremente fixada por cada Estado nas exportações originárias de seu território.¹

Tal sistemática vigeu até 28.02.1989, nos termos do art. 34, § 8°, do ADCT da Constituição de 1988, que adiou para 01.03.1989 o início da vigência do sistema tributário por esta instituído. Eis a disposição da nova Carta sobre o tema em debate:

1. O dispositivo constitucional em tela foi posteriormente alterado, em parte alheia à tributação das exportações, pela EC n° 23/83, que nenhuma influência teve, dessarte, sobre a Resolução n° 129/79. É conferir a redação que lhe foi dada: “Art. 23, § 5°. A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, *fixará as alíquotas máximas* para cada uma dessas operações e para as de exportação”.

Art. 155. [...]

§ 2º [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, *estabelecerá as alíquotas aplicáveis* às operações e prestações, interestaduais e de exportação, (grifo nosso)

A atuação do Senado deu-se por meio da Resolução nº 22/89, que entrou em vigor em 01.06.1989 e estabeleceu em 13% a alíquota incidente sobre as exportações.

Nota-se, portanto, que não houve alíquota validamente definida de ICMS sobre as exportações entre 01.03.1989 e 31.05.1989, sendo impossível, como se demonstrará adiante, cogitar-se de recepção das leis estaduais anteriores pela Carta de 1988, que atribui ao Senado Federal competência exclusiva para a disciplina da matéria.

A questão foi levada ao Judiciário por inúmeras empresas exportadoras, em ações preventivas, ações anulatórias, embargos a execuções fiscais ou ações de repetição do indébito.

O STF ainda não firmou posição sobre o tema, tendo as suas duas Turmas adotado orientações diametralmente opostas.

A 1ª Turma tem dado ganho de causa aos Estados, como se nota no acórdão abaixo:

ICMS: alíquota do imposto incidente nas operações de exportação: L. 6.374/89, do Estado de São Paulo.

Na falta de alíquota fixada pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 2º, IV), era lícito aos Estados adotar, nas operações de exportação, a alíquota máxima anteriormente fixada pelo Senado Federal, no exercício da competência prevista no art. 23, § 5º, da Carta de 1969 (Resolução nº 129/79). (STF, 1ª Turma. RE nº 208.277/SP, rei. Min. Sepúlveda Pertence, unânime, DJ 22.10.1999)

Já a 2ª Turma tem prestigiado os argumentos dos contribuintes, conforme se depreende do acórdão a seguir:

Constitucional. Tributário. ICMS: produtos industrializados remetidos para o exterior: não-incidência. Semi-elaborados: incidência. Legitimidade do Convênio. CF, art. 155, § 2º, X, "a". ADCT, art. 34, § 8º. Alíquota: resolução do Senado. CF, art. 155, § 2º, IV. (...)

III - Impossibilidade de a alíquota, nas operações de exportação, ser fixada pelo convênio. É que se à lei complementar não cabe fixar a alíquota, também não poderia fazê-lo o convênio. A fixação da alíquota, em tal caso, cabe ao Senado Federal: CF, art. 155, § 2º, IV. Essa fixação somente ocorreu com a Resolução nº 22, de 19.05.89. Destarte, entre 01.03.89 e 31.05.89, não houve a incidência do ICMS na saída de produtos semi-elaborados remetidos para o exterior. (STF, 2ª Turma. RE nº 145.491/SP, rei. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ 20.02.1998)

A pacificação do entendimento da Corte dar-se-á em embargos de divergência opostos nos autos do RE nº 208.277/SP, originalmente distribuídos ao Ministro Carlos Velloso e ora sob os cuidados do Min. Ricardo Lewandowski.

Parece-nos destituída de razão a tese prevalecente na Iª Turma, cuja fundamentação pode ser encontrada no seguinte trecho do voto proferido pelo Min. Iomar Galvão nos autos do RE nº 156.654/PR, também julgado por aquele órgão fracionário:

Com efeito, se havia uma alíquota-teto fixada pelo Senado, na forma exigida pela Carta anterior, é fora de dúvida que não era ela incompatível com a nova Carta, senão no ponto em que fixada apenas um limite intransponível, permitida aos Estados a fixação de alíquota menor.

Assim, a partir do mês de março/89, a alíquota fixada passou a ser inflexível, cumprindo aos Estados reajustar os respectivos valores na conformidade desse novo entendimento. (...)

Registre-se, por derradeiro, que a Resolução nº 22, de maio de 89, manteve a alíquota do ICMS no percentual que fora estipulado pelo Senado, como limite-teto, em 1979.

Como se verifica, entende a Iª Turma que a alíquota máxima definida pela União (agindo por meio do Senado Federal) foi recebida

pela nova Constituição como alíquota de incidência, cabendo aos Estados que porventura adotassem alíquotas menores (o que era permitido no regime anterior) majorar o seu imposto até o antigo teto e vedando-se a todos, a partir de então, sua redução.

O que se tem na espécie é a transferência para um ente federado (a União, outra vez representada pelo Senado Federal), por Constituição nova, de competência (a definição da alíquota do ICMS a incidir nas exportações) que a Carta decaída atribuía a outro (os Estados, que deviam apenas respeitar o teto fixado pela União no regime anterior).

Se a transferência faz-se de um ente territorialmente mais abrangente para outro menos abrangente (da União para o Estado ou o Município; do Estado para o Município), a recepção é possível, passando a norma anterior a valer como diversas normas locais idênticas, que poderão ser livremente modificadas pelos novos detentores da competência.

O mesmo não ocorre, entretanto, quando o movimento faz-se em sentido inverso (do Município ou do Estado para a União; do Município para o Estado), como no caso em estudo.

Deveras, sendo as normas locais necessariamente diversas, qual delas seria escolhida para regular a matéria enquanto o novo titular da competência não a exercesse por ato próprio? Qual seria, ademais, o critério para tal escolha, já que todas têm a mesma origem? A que título ficariam os entes que adotavam regra diversa obrigados a segui-la, tendo esta sido posta por unidade (Estado ou Município) homóloga a eles?

Por outro lado, a aplicação temporária de cada regra anterior ao território do ente que a editara nega o deslocamento de competência feito pela Constituição nova e contraria o seu objetivo de uniformização normativa.

Essa é a lição doutrinária do Min. Gilmar Mendes, arrimada em Pontes de Miranda:

Não deixa, todavia, de provocar dúvida a caracterização da incompetência superveniente do órgão legiferante, mormente nos regimes de índole federativa. Cuidar-se-ia aqui de defeito formal ou material? [...]

Entre nós, a referência ao tema parece limitada aos estudos de Pontes de Miranda, que formula as seguintes proposições sobre o assunto:

“Sempre que a Constituição dá à União a competência sobre certa matéria e havia legislação anterior, federal e local, em contradição, a Constituição ab-rogou ou derogou a legislação federal ou local, em choque com a regra jurídica de competência. Não se precisa, para se decidir em tal sentido, que se componha a maioria absoluta do art. 116.

Se a legislação, que existia, era só estadual, ou municipal, e a Constituição tomou de competência legislativa federal a matéria, a superveniência da Constituição faz contrário à Constituição qualquer ato de aplicação dessa legislação, no que ela, com a nova regra jurídica de competência, seria sem sentido. A maioria do art. 116 não é necessária. Aliter, se só há a ab-rogação ou a derrogação, se inconstitucional a continuação da incidência; e.g., se antes de ser estadual ou municipal, fora federal (discute-se se há reprivatização ou inconstitucionalidade).

Se havia legislação federal e estadual e a competência passou a ser, tão-só, do Estado-membro, ou do Município, a legislação federal persiste, estadualizada ou municipalizada, respectivamente, até que o Estado-membro ou o Município a ab-rogue ou derogue.” (*Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1975. v. 6, p. 66-7)

Evidentemente, não há cogitar de uma federalização de normas estaduais ou municipais, por força da alteração na regra de competência. Nesse caso, há de se reconhecer eficácia derogatória à norma constitucional que tornou de competência legislativa federal matéria anteriormente afeta ao âmbito estadual ou municipal. Todavia, se havia legislação federal, e a matéria passou à esfera de competência estadual ou municipal, o complexo normativo promulgado pela União subsiste estadualizado ou municipalizado, até que se proceda à sua derrogação por lei estadual ou municipal. É o que parece autorizar o próprio princípio da continuidade do ordenamento jurídico.²

Forte na melhor doutrina, não declarou a Iª Turma a recepção pela Constituição de 1988 das alíquotas estabelecidas nas diferentes

2. *Controle de constitucionalidade*: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 86-8.

leis estaduais anteriores. Fê-lo, porém, em relação à Resolução nº 129/79, incorrendo, *data venia*, em outra impropriedade.

Deveras, a Resolução nº 129/79, que se limita a estabelecer o teto da alíquota do ICMS nas exportações, não faz o que a Carta de 1988 requer ao Senado Federal: definição efetiva do percentual de incidência. Trata-se de regra de limitação do poder de tributar dos Estados, e não propriamente de norma de tributação, papel reservado pelo art. 155, § 2º, IV, da atual Constituição à resolução senatorial.

É fato que, em princípio, a competência tributária pressupõe poder para disciplinar todos os aspectos da norma de tributação (aspectos material, temporal, espacial e pessoal da hipótese de incidência; aspectos pessoal e quantitativo da consequência), no máximo sujeitando o ente federado a limites trazidos pela própria Constituição (alíquota mínima de 2% para o ISS - art. 88, I, do ADCT, *v.g.*), pela lei de normas gerais (alíquota máxima de 5% para o ISS - Lei Complementar nº 116/03, art. 8º, II, com fundamento no art. 156, § 3º, I, da CF, *v.g.*) ou por resoluções do Senado Federal (alíquota máxima de 8% para o ITCD - art. 1º da Resolução nº 9/92, com apoio no art. 155, § 1º, IV, da CF, *v.g.*).

Dessa natureza limitativa comungava a Resolução nº 129/79, que se estribava no art. 23, § 5º, da Constituição anterior.

Sem embargo, casos também há em que a definição de aspectos essenciais da regra de tributação (como a alíquota ou as isenções) escapa, por expressa determinação constitucional, ao alcance da pessoa competente. É o que se verifica no art. 156, § 3º, II, da CF (isenção heterônoma de ISS por lei complementar) ou no art. 155, § 4º, IV, da CF (definição, pelo CONFAZ, da alíquota do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes).

Esse é exatamente o caso do art. 155, § 2º, IV, da CF, em debate neste artigo.

Impossível, assim, cogitar-se recepção da Resolução nº 129/79 por este dispositivo constitucional. O caso tampouco é de inconstitucionalidade formal superveniente - sabidamente rechaçada pelo STF -, visto que esta exige que o diploma anterior veicule comando

materialmente compatível com a nova Constituição ou, noutras palavras, que faça o que esta ordena ou permite, não padecendo de outra deficiência além daquela atinente à sua forma exterior.

Aqui é o contrário que se tem: o revestimento exterior continua o mesmo (Resolução do Senado Federal), mas são justamente os conteúdos que divergem (definição do teto de imposição *versus* fixação da alíquota aplicável).

Nesse sentido, a seguinte passagem do acórdão do TJ/SP citada pelo eminente Min. Carlos Velloso no voto que proferiu no já referido RE nº 145.491/SP:

Alega-se que a Resolução anterior do Senado, que havia fixado a alíquota máxima, seria aplicável. Argumenta-se que essa resolução deve ser interpretada como se dissesse que a alíquota foi fixada em 13% e que os Estados poderiam adotar outra menor. Não é exato. Aquela resolução apenas estabeleceu que os Estados não poderiam fixar alíquota acima de 13%. Ao Senado não cabia fixar a alíquota, apenas estabelecer um limite até o qual pudessem os Estados adotar a porcentagem que lhes conviesse.

Ademais, se a antiga Resolução fosse passível de recepção pela Carta de 1988, como afirma a Iª Turma do STF, qual seria a razão da edição daquela de nº 22/89, que estabelece como alíquota de incidência exatamente o teto fixado pela anterior? A sua inutilidade seria patente.

Por fim, tratando-se de competência privativa do Senado Federal, revela-se despido de relevo o art. 1º, I, do ADCT da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo, que pretendeu fixar (com supostos efeitos a partir de 01.04.1989) em 13% a alíquota do ICMS sobre as exportações originárias daquele Estado.

Nem se invoquem em seu socorro o art. 24, § 3º, da CF (“inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”) ou o art. 34, § 8º, do ADCT da Carta de 1988 (“se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for

editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”).

Isso porque o tema não é da alçada da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, CF), mas de Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV, CF), o que afasta de plano ambos os dispositivos. E ainda, no que toca ao segundo deles, porque a fixação irregular não se deu por convênio dos Estados e do Distrito Federal, mas por lei adotada de maneira isolada por São Paulo.