

O ESTADO EM JUÍZO

ICMS. Incidência nas Importações. Momento e Local do Fato Gerador. Função da Lei Complementar. Exigência do Pagamento do Imposto Quando do Desembaraço Aduaneiro da Mercadoria. Razões do Estado do Rio de Janeiro em Recurso Extraordinário Ref.: Apelação Cível nº 1.704/95

O ESTADO DO RIO DE JANEIRO (PG-3), nos autos da ação ordinária que lhe move CROMOS S/A TINTAS GRÁFICAS, não se conformando, *data venia*, com o v. acórdão da egrégia 8ª Câmara Cível desse Tribunal, que julgou procedente em parte a ação, vem, com fundamento no art. 102, III, (a), da Constituição Federal, promulgada em 1988, interpor recurso extraordinário para o excelso Supremo Tribunal Federal, pelos motivos e para os fins a seguir expostos.

1. A questão em debate é uma velha conhecida dos tribunais do País, inclusive desse egrégio Tribunal de Justiça e do excelso Supremo Tribunal Federal.

Trata-se da questão da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), quando da importação de mercadorias do exterior.

Os estados, como se sabe, há muitos anos editaram normas conveniais, ordinárias e regulamentares para fundamentar a cobrança do imposto quando do ingresso dos bens importados no território nacional. Esse objetivo dos estados esbarrou em pacífica jurisprudência do STF, segundo a qual um tributo não poderia ser exigido antes da ocorrência de seu fato gerador e que este, quanto ao ICM incidente na importação, ocorreria apenas quando da entrada das mercadorias nos estabelecimentos importadores.

De lá para cá, o ordenamento jurídico pátrio foi bastante alterado, a partir da entrada em vigor, nada mais, nada menos de que uma nova Constituição Federal, elaborada por Poder Constituinte originário.

Contudo, alguns julgados de tribunais estaduais, como o v. acórdão recorrido, e a jurisprudência, até agora pacificada, do Superior Tribunal de Justiça, ainda seguem a antiga orientação de reconhecer a legitimidade da exigência do ICMS apenas após a ocorrência de seu fato gerador, que continuam sustentando dar-se apenas quando da entrada das mercadorias, não no território nacional, mas nos estabelecimentos.

Por defender que esse entendimento não mais pode prevalecer é que o ESTADO recorre à mais alta Corte do País, tanto mais quanto a matéria é, agora, puramente constitucional.

2. Com efeito, a jurisprudência, a ele desfavorável, que o ESTADO menciona acima, tem com **fundamento normativo único** o art. 1º, II, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que reza o seguinte:

"Art. 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador:

(...)

II - a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

(...)"

De modo algum o ESTADO irá debater aqui a tese de que um tributo somente pode ser exigido a partir da ocorrência de seu fato gerador. Equivocada que seja essa tese - e o ESTADO sustenta que **sim** -, ela é irrelevante para o deslinde da controvérsia, pois o que o recorrente afirma é que a Constituição Federal em vigor permite que os estados estabeleçam, em suas legislações internas, que o fato gerador do ICMS na importação se dá com o ingresso da mercadoria no território nacional.

Para o recorrente, essa permissão constitucional emana de dois dispositivos, a saber: o art. 155, II, § 2º, IX, a, da CF/88, e o art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Sustenta-se, aqui, que os estados podem estabelecer, em suas legislações internas, que o fato gerador do ICMS na importação se dá com o ingresso da mercadoria no território nacional, seja por **autorização direta** do art. 155, § 2º, IX, a, seja pela **combinação** desses dispositivos com o art. 34, § 8º, do ADCT.

São esses dois dispositivos da CF/88 que o recorrente considera violados pelo v. acórdão recorrido. Os fundamentos dessa afirmação são os seguintes:

3. É ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que somente a **lei ordinária** pode estabelecer o fato gerador de um tributo, isto é, a situação que dá margem ao nascimento da obrigação tributária, e que essa **lei ordinária** é a da pessoa jurídica de direito público **competente** para estabelecê-lo: **União**, cada um dos **estados**, ou cada um dos **municípios**. A lei complementar da União **não** tem o poder de vincular os contribuintes à satisfação de obrigação tributária cujo fato gerador esteja nela de algum modo descrito.

Se a lei complementar não tem essa força, **por que** o Decreto-lei nº 406/68 descreve, no seu art. 1º, os fatos geradores do ICM? A resposta é, simplesmente, de que, ao descrever os fatos geradores da obrigação tributária relativa ao ICM, o **Decreto-lei nº 406/68 não estava e não está a estabelecer os fatos geradores.** Como, então, entender a disposição do Decreto-lei nº 406/68 que diz que o ICM "**tem como fato gerador**" determinadas hipóteses?

A resposta para isto está na **própria Constituição** e, tendo o Decreto-lei em questão sido editado na vigência da Constituição de 1967, com o Ato Institucional nº 5, de 1968, e permanecido em vigor após a vigência da Emenda nº 1, de 1969, o fundamento de validade dessa disposição era o art. 18, § 1º, da CF/69, que rezava o seguinte:

"Lei Complementar estabelecerá **normas gerais de direito tributário**, disporá sobre **conflitos de competência** nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as **limitações constitucionais do poder de tributar.**"

Essas, portanto, as **três matérias** sobre as quais a lei complementar podia versar: **normas gerais de direito tributário, conflitos de competência e limitações constitucionais do poder de tributar.**

3.1. Ora, **normas gerais de direito tributário**, como a própria expressão está a indicar, são regras que se aplicam a **todos os tributos de todas as pessoas públicas: todos os impostos, todas as taxas, todas as contribuições da União, dos estados e dos municípios.** Como o art. 1º do Decreto-lei nº 406/68 se refere exclusivamente ao ICM, é evidente que ele **não** veiculava **normas gerais de direito tributário.**

3.2. **Limitações constitucionais do poder de tributar** são aqueles preceitos da Constituição que excluem ou restringem a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público a respeito de certas pessoas ou situações. E, evidentemente, **não** se trata de limitação constitucional do poder de tributar quando o Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, elenca os fatos geradores do ICM.

3.3. O que o Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, faz é dispor sobre **conflitos de competência** em matéria de ICM entre os diversos estados e o Distrito Federal. Mas, novamente, **como? Como se pode entender** que, descrevendo as hipóteses sobre as quais o ICM incide, o Decreto-lei nº 406/68 está a disciplinar conflitos de competência?

Assim se entende por um **princípio geral de direito** segundo o qual as obrigações, em geral, e a tributária, em particular, **são regidas pela lei do lugar onde se constituem.** A Lei de Introdução ao Código Civil, estatuto básico do direito internacional privado brasileiro, adota esse princípio (art. 9º). E, em direito tributário, ele assume **singular relevância**, quer em nível internacional, quer em nível interno, especialmente num estado federativo como o nosso. Assim preleciona RUY BARBOSA NOGUEIRA (**Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 1971, p. 118):

"Aspecto espacial (lugar).

O **lugar onde se realiza o fato gerador** objetivo, via de regra, **determina a lei aplicável.** É por isso muito importante na solução da bitributação, tanto internacional como interna.

A questão do lugar varia conforme a natureza dos impostos. Assim, nos casos dos impostos pessoais, como o de renda, lugar é considerado o do domicílio do contribuinte, já nos **impostos reais** (que é o caso do ICMS - nota do recorrente) o critério mais comum é o **territorial**".

No mesmo sentido, afirma GERALDO ATALIBA:

"Se a lei nada disser, estará **implicitamente** dispondo que o **lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato impositivo**" (Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, 1975, p. 110).

Resulta claro, portanto, que, com as exceções que o próprio ordenamento erige, as obrigações tributárias **surgem nos lugares onde ocorrem os seus fatos geradores**, de sorte que a lei aplicável - ou, o que dá no mesmo, a pessoa jurídica de direito público competente, ou ainda, o sujeito ativo da relação - **é a daquela entidade em cujo território o fato gerador acontece**. Eis por que a doutrina eleva o princípio da territorialidade à condição de **princípio constitucional tributário** entre nós. Sobre ele, comenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA (Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, 1991, pp. 280-281):

"É que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competências impositivas materialmente concorrentes. Em razão disso, **para evitar conflitos entre eles**, nosso Estatuto Magno adotou, também, um **critério territorial** de repartição das competências impositivas.

(...)

Vem a propósito reiterarmos que o critério adotado pela Constituição, na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, foi, além do material, o **territorial**. Noutros termos, levou em conta, para a solução de possíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos estaduais, municipais e distritais. De conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.

Este critério exige que a **única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu**. Portanto, se o fato impositivo do ICMS (...) ocorreu no território do Estado do Paraná, apenas a lei paranaense pode incidir e irradiar efeitos".

É, pois, a mais categorizada doutrina que esclarece o **porque** de o Decreto-lei nº 406/68 estar a **prevenir conflitos de competência** mediante a descrição dos fatos geradores do ICMS. Ao dizer, por exemplo, que na

importação o fato gerador ocorre na **entrada no estabelecimento**, a lei complementar está esclarecendo que o **lugar** do fato gerador é este e que, por conseguinte, **é a lei do território no qual se localiza esse estabelecimento que se aplica - ou, o que dá no mesmo, que é o estado onde está esse estabelecimento o competente para instituir e exigir o ICM, com exclusão de qualquer outro**.

Daí que, se uma empresa com estabelecimento único situado em Goiás promove a importação pelo Porto do Rio de Janeiro, e a mercadoria, para atingir aquele estabelecimento, tem que transitar pelos territórios do próprio Rio de Janeiro, de Minas Gerais e de Goiás, nenhum desses estados, **com exceção do último**, poderá exigir o ICM sobre a operação, porque a circunstância de o fato gerador somente ocorrer na entrada da mercadoria **no estabelecimento goiano** faz com que ali se constitua a obrigação (se houver lei de Goiás neste sentido) e se presente aquele estado como o **único sujeito ativo possível**.

4. Ora, na vigência da Constituição de 1967, com Emenda nº 1, de 1969, e especialmente após a entrada em vigor da Emenda nº 3, de 1983, pouco restava aos estados fazerem para mudar esse quadro normativo, porquanto a **própria Constituição Federal** rezava que o fato gerador do ICM ocorria na **entrada no estabelecimento**. De fato, dizia lá o art. 23, II, da CF/67:

"§ 11. O imposto a que se refere o item II (o ICM - nota do recorrente) 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."

Ou seja, a Constituição mesma fixava os **critérios espacial e de competência** para a exigência do ICM em casos tais: o primeiro, dizendo que o fato gerador ocorria, efetivamente, na **entrada no estabelecimento**; e o segundo, de acordo com o **princípio geral da territorialidade**, acima esmiuçado, afirmando a **competência** do estado em cujo território o fato gerador terá ocorrido. Portanto, à luz da Constituição revogada, a simples ocorrência do fato gerador na **entrada no estabelecimento acarretava, por si só, a competência do estado onde situado esse estabelecimento**.

No particular, o art. 1º, II, do Decreto-lei nº 406/68, estava em perfeita conformidade com o § 11 do art. 23 da CF/67, e não apenas era válido, como também, sustenta o ESTADO (embora irrelevante para o deslinde da controvérsia), não poderia dispor de outra maneira, uma vez que a **própria Constituição** fixava os **dois critérios, espacial e de competência**, quanto ao ICM devido na hipótese.

5. E a CF/88 também estabelece, **ela própria**, os critérios, espacial e de competência, quanto ao ICMS devido nas importações. **Só que de**

maneira completamente diversa da que fazia a CF/67. Na verdade, assim dispõe a Constituição em vigor:

"Art 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada (sem dizer que é entrada em estabelecimento - nota do recorrente) de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (...), cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria (...);

(...)."

Conforme se averbou acima, a coincidência do critério espacial com o critério de competência é a regra geral do direito constitucional tributário brasileiro. A ocorrência do fato gerador em um lugar determina, *ipso facto*, a competência do estado em cujo território se situa esse local. No entanto, conforme também se registrou, a norma aplicável pode distinguir um critério do outro, fazendo com que a competência pertença a estado fora de cujo território ocorra o fato gerador. E foi precisamente isso que a própria CF/88 fez nas disposições que vêm de ser transcritas.

A essa conclusão se chega pela constatação de que,

(a) ao contrário do que fazia a CF/67, a de 1988 não mais fala que a entrada sobre a qual incide o imposto é a em estabelecimento; e
(b) também diversamente do que fazia a CF/67, a CF/88 cindiu, apartou o critério da competência do espacial, ao dizer que o imposto caberá ao estado onde situado o estabelecimento destinatário.

Verifica-se, sem dificuldade, que as coisas realmente se alteraram. Se o Constituinte de 1967 sentiu necessidade de afirmar a entrada em estabelecimento como sendo o momento e o lugar do fato gerador, foi porque desejou não deixar dúvidas quanto a isso. E se o de 1988 assim não fez, foi porque desejou possibilitar que a entrada, a que alude, possa se dar em qualquer outro lugar, certamente um local diferente do em que situado o estabelecimento, e, provavelmente, o local onde a mercadoria ingressa no território nacional.

Neste ponto, a leitura que se faz do dispositivo em exame, no que diz respeito ao local da ocorrência do fato gerador, é: ou a entrada de que ele trata é a entrada no território nacional; ou é a entrada em qualquer recinto diferente do estabelecimento importador, no primeiro caso, *tollitur quaestio*: o fato gerador ocorre na entrada no território nacional, no segundo, a entrada é em local diferente do em que situado o estabelecimento, podendo ou não ser a entrada no território nacional - será a lei complementar que esclarecerá a imposição.

Quanto à regra de competência para instituir e cobrar o imposto, fica evidente que ela caberá sempre ao estado onde situado o estabelecimento destinatário, mesmo que o lugar do fato gerador esteja situado em território de estado diferente. Caso contrário, não haveria necessidade de se fazer semelhante esclarecimento quanto à competência, uma vez que, pela regra geral da coincidência dos critérios espacial e de competência, o primeiro condicionaria o segundo.

6. Diante disso tudo, como fica o disposto no art. 1º, II, do Decreto-lei nº 406/68?

6.1. Para quem sustenta que a entrada de que trata a disposição da nova Constituição é a entrada no território nacional, não houve recepção da norma complementar, o que vale dizer: ela foi revogada pela Constituição, de acordo com o princípio geral de direito pelo qual norma de igual ou mais elevado status na hierarquia normativa, que discipline diferentemente a mesma hipótese regulada por norma anterior, a esta revoga.

E é neste sentido - que é o sustentado pelo recorrente - que se direciona a doutrina:

"Aqui chegados, convém dizermos que o ICMS incidirá, também, ainda que as operações se iniciem no exterior (cf. arts. 155, I, b, in fine, e 155, § 2º, IX, a, ambos da CF).

Note-se que o ICMS, de regra, é devido no Estado em que a operação mercantil se dá (isto é, no Estado onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada). Pouco importa se o destinatário da mercadoria está situado no mesmo ou em outro Estado. O ICMS será devido, sempre ao Estado onde a operação mercantil se iniciou.

No caso, porém, da operação mercantil haver ocorrido no exterior (ou, na atécnica dicção constitucional, haver se iniciado no exterior), inverte-se a diretriz: o ICMS é devido ao Estado (ou ao Distrito Federal) onde está localizado o destinatário final da mercadoria. O fato imponível do ICMS agora ocorre, por injunção constitucional (e, não, simplesmente porque a lei ordinária assim dispôs), com a entrada da mercadoria importada do exterior.

Observemos que só formalmente este imposto é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência não é praticar, sendo

comerciante, industrial ou produtor, um negócio mercantil com mercadoria, mas, importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, um bem móvel qualquer, ainda que para consumo ou ativo fixo do estabelecimento (o imposto, neste caso, cabe ao estado onde estiver situado o destinatário da mercadoria).

(...)

Momento em que nasce a obrigação de pagar o ICMS nas importações.

A respeito desse assunto, há uma questão que tem suscitado vivas controvérsias.

(...)

Assim, agora, basta a disponibilidade jurídica do importador sobre o bem importado, para que nasça seu dever de pagar o ICMS.

É certo que o Decreto-lei nº 406/68 dispunha em seu art. 1º, II, que o fato imponible do ICM (hoje ICMS), ocorria com "a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento". Todavia, este dispositivo deve ser desconsiderado, porque não foi recepcionado pela Carta de 88 e, como se isso não bastasse, cuida de assunto sob reserva de lei ordinária (não de lei complementar ou de ato normativo que lhe faça as vezes).

(...)

Salientamos que a atual Constituição, ao aludir às operações de importação, usou de uma linguagem sobremodo abrangente ("textura aberta"), já que se limitou a aludir à "entrada de mercadoria importada", ao contrário do que fazia a anterior, que, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 23/84, se referia à entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Tendo sido alargado, pela Carta Magna, o campo de incidência do ICMS, nenhuma censura jurídica pode ser feita ao legislador paulista, quando, como vimos, considerou fato imponible desse tributo o recebimento, pelo importador, da mercadoria ou do bem importado do exterior" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ICMS, São Paulo, 1994, pp. 37-40)

Fica, portanto, colocada a primeira tese, que é a que o recorrente, primeira e veementemente, submete ao Tribunal: a CF/88, art. 155, II, § 2º, IX, a, revogou o art. 1º, II, do Decreto-lei nº 406/68, que, assim, não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional. Esta tese afasta, por si só, a aplicação do citado dispositivo de lei complementar à espécie, conduzindo à reforma do v. acórdão recorrido, para se julgar improcedente a ação, independentemente de se investigar se os estados e o Distrito Federal poderiam baixar, ao amparo do art. 34, § 8º, do ADCT da CF/88, Convênio disciplinando a matéria.

6.2. Contudo, de outra parte, o recorrente sustenta que, mesmo que se admita que a competência conferida pelo citado art. 34, § 8º, do ADCT

da CF/88 se restringe a preencher lacunas normativas não atendidas pela legislação complementar anterior, diante das novas questões suscitadas pela CF/88 - tese essa que o recorrente verbera -, **este seria justamente um caso em que tal competência teria lugar.**

Com efeito, a doutrina liderada pelo advogado bandeirante IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, famoso pela rara acuidade em descobrir inconstitucionalidades nos mais remotos ou impensáveis recantos da legislação tributária do País, não se sustenta. Para ele e seus seguidores, todas as disposições do Decreto-lei nº 406/68, que não tenham sido revogadas pelo novo ordenamento constitucional, devem prevalecer e não podem ser revogadas pelo Convênio de que trata o art. 34, § 8º, do ADCT da CF/88, pois que a competência dos estados, por tal disposição albergada, se limitaria a dispor sobre matérias, previstas na CF/88, que, se não reguladas por lei complementar alguma, frustrariam a própria vigência do ICMS nessas matérias. Então, mesmo que a CF/88 tenha aberto novas sendas normativas, que vão além dos limites traçados pela CF/67 e da lei complementar sob esta vigente, se o Decreto-lei nº 406/68 simplesmente contempla uma parte das hipóteses compreendidas nas novas regras, sem, no entanto, esgotar a potencialidade normativa que elas contêm, somente lei complementar, votada pelo Congresso e sancionada pelo Presidente da República, poderia dispor, diferentemente do citado Decreto-lei, sobre os novos temas constitucionais. Em outras palavras, se a CF/88 abre todo um novo campo da tributação pelo ICMS e o Decreto-lei nº 406/68 regula apenas uma parte dele, ficando embora alguém de aonde uma lei complementar nova poderia ir, fica-se com o Decreto-lei. Ou seja, para essa corrente (e a palavra é boa para designá-la, pois que ela agrilhoa o poder tributário dos estados) doutrinária, se o Decreto-lei 406/68 "quebra um galho", fica-se com ele, e perat mundus...

Mas, não pode ser assim. Se a CF/88 abre, como indiscutivelmente faz no caso, toda uma nova perspectiva de tributação, e se não se admite que ela, por si só, já assegura aos estados o poder de tributar as importações pelo ICMS quando do recebimento das mercadorias pelo importador - tese esta já afirmada, acima, pelo recorrente -, então a potencialidade normativa instaurada pela nova disciplina constitucional realmente precisa ser posta em atuação por uma norma complementar nova. E, se o Congresso Nacional se omite em cumprir a sua função no particular, cabe aos estados fazerem uso da competência que lhes foi outorgada pelo art. 34, § 8º, do ADCT, e disciplinar provisoriamente a matéria não regulada por norma complementar, nem nova, nem anterior.

Ora, já se viu que o Decreto-lei nº 406/68, art. 1º, II, não esgota a potencialidade normativa aberta pelo art. 155, II, § 2º, IX, a, da CF/88, na medida em que ele não permite que os estados tributem a entrada de mercadorias importadas em qualquer lugar, mas somente no estabelecimento importador. Eis aí o vácuo, que enseja aos estados fazerem

com que o dispositivo constitucional, **em tudo por tudo diverso** de seu símile na CF/67, **ganhe atuação** - isso, repita-se, se o próprio art. 155, II, § 2º, IX, a, da CF/88, já não assegura o pleno exercício dessa competência tributária pelos estados, **o que o recorrente sustenta**.

Cabe levar ao conhecimento da Suprema Corte que o colendo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro deu pela constitucionalidade da disposição do Convênio ICM nº 66/88 que disciplina este específico campo de imposição do ICMS, ao rejeitar, por expressiva maioria, a Arguição de Inconstitucionalidade nº 14/94 (cópia anexa).

E vale, também, lembrar que o STF tem admitido a constitucionalidade do Convênio ICM nº 66/88 em relação a diversas matérias que mereceram nova disciplina constitucional, a partir de 1988, como é o caso da famosa incidência do ICMS sobre o valor total das operações de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Neste sentido é, entre outros, o acórdão **unânime** proferido pela 1ª Turma no Recurso Extraordinário nº 144.794-SP, relator o Exmo. Sr. Ministro ILMAR GALVÃO, cuja ementa, no que interessa ao debate aqui travado, diz o seguinte:

"(...)

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, **valendo-se da faculdade prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88**, regulamentaram provisoriamente a matéria por meio do Convênio nº 66/88.

Com apoio no referido documento editaram os legisladores paulistas a nova Lei nº 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado à tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de **inconstitucionalidade ou ilegalidade**.

(...)" (RTJ 150/872-3).

Sobre a mesma matéria versada neste acórdão - constitucionalidade do Convênio ICM nº 66/88, quando a disciplina de determinada modalidade de incidência do ICMS tiver sido objeto de nova disciplina constitucional (e ainda se tratava da hipótese de bares e restaurantes) -, há outros pronunciamentos do STF, ilustrados pelo seguinte trecho do despacho do Exmo. Sr. Ministro CELSO DE MELLO no RE nº 158.327-SP (DJU de 29.06.94, Seção I, p. 17.210):

"O Convênio ICM nº 66/88, não obstante a provisoriedade do regramento normativo que veicula, qualifica-se, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, como **sucedâneo constitucional da lei**

complementar exigida pelo art. 146, III, a, da Carta Política. Daí a exata observação de HUGO DE BRITO MACHADO (**Curso de Direito Tributário**, 7ª ed., Malheiros, p. 253), **no sentido de que "...o constituinte federal substituiu a lei complementar pelo convênio interestadual, para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS"** (destaquei).

O Convênio em questão, enquanto instrumento normativo de regência provisória da matéria pertinente ao ICMS, empresta o necessário suporte jurídico à **questionada ação tributante do Estado**, na medida em que além de identificar, de modo adequado, a base de cálculo do imposto ("o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço" - art. 4º, IV), define a hipótese de incidência do ICMS nas operações de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados (art. 2º, VII).

Revela-se destituída de qualquer fundamento, por sua vez, a objeção daqueles que sustentam a imprescindibilidade de lei complementar local para efeito de válida instituição pelo Estado-Membro do ICMS. Trata-se de tese que, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas no próprio texto da Lei Fundamental da República, não encontra qualquer apoio em nosso sistema de direito constitucional positivo, em que o processo de criação de tributos exterioriza-se, instrumentalmente, em leis meramente ordinárias. Por isso mesmo - registra PAULO DE BARROS CARVALHO (**Curso de Direito Tributário**, 4ª ed., Saraiva, 1991, p. 48) - "é a lei ordinária 'o instrumento por excelência da imposição tributária'".

É precisamente essa tese que o recorrente aqui, **neste item**, sustenta, em relação a outro aspecto da tributação pelo ICMS, o **do momento e do lugar do fato gerador do imposto**, de um lado, e **da competência para criá-lo e exigi-lo**, de outro - **critérios e fenômenos** esses que, no antigo regime constitucional, **necessariamente coincidiam, e no novo, não**. A lei complementar é, nesse caso necessária para dar atuação à permissão constitucional, e se ela não há, tem lugar a competência outorgada aos estados pelo art. 34, § 8º, do ADCT.

7. Salaria o ESTADO que discutiu minuciosamente as teses que fundamentam o presente recurso na sua apelação e na contestação (os termos desta devolvidos ao Tribunal por força dos arts. 515 e 516 do CPC). O acórdão abordou somente a questão da inidoneidade do Convênio ICM nº 66/88 para regular a matéria, com o que, ao menos, a **ventilou** - ensejando assim o recurso extraordinário sobre ela. Como o aresto não abordou a tese da **revogação** do art. 1º, II, do Decreto-lei nº 406/68 **pelo próprio art. 155, II, § 2º, IX, a, da CF/88**, o recorrente opôs embargos de declaração, especialmente no respectivo item 4, os quais foram rejeitados.

Mesmo assim, encontra-se suprido, dessa maneira, o requisito do prequestionamento, nos termos da jurisprudência da Corte Suprema.

8. Enfim, essa d. Presidência pode, por si mesma, verificar quão debatida **no próprio Tribunal** é essa questão da exigência do ICMS na importação, já que a Corte firmou posição **a favor** do recorrente, no aresto proferido na Arguição de Inconstitucionalidade acima mencionada, **a qual vem de ser contrariada pelo v. acórdão recorrido.**

Nada mais próprio, portanto, que se dê seguimento ao recurso, para que o excelso Supremo Tribunal Federal dê sua palavra. Ao que o recorrente se recorda, este é o primeiro recurso extraordinário, fundado na CF/88, que ele interpõe sobre a questão.

Em face do exposto, espera o recorrente que essa digna Presidência dê seguimento ao recurso, remetendo os autos ao egrégio Supremo Tribunal Federal, na capital da República, onde se espera seja ele conhecido e provido para o fim de, reformando-se o v. acórdão recorrido, ser julgada improcedente a ação, condenando-se a recorrida nas custas e honorários.

JUSTIÇA!!!

Termos em que, p. deferimento.

Rio de Janeiro, 4 de setembro de 1995

João Guilherme Sauer
Procurador do Estado