

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — BASE DE CÁLCULO — PAUTA FISCAL

— Base de cálculo do ICM — valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria — substituída por valor aleatório fixado em pauta fiscal pela autoridade tributária.

— Questões preliminares: dos limites da atuação do procurador-geral na representação; e da perda de objeto — improcedentes.

— Inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o caput e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções nºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação nº 1.341

Representante: Procurador-Geral da República

Representados: Governador e Assembléia Legislativa do estado do Pará e Secretário de Estado da Fazenda

Relator: Sr. Ministro OSCAR CORRÊA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar procedente a Representação e declarar a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o caput e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal.

Brasília, 29 de outubro de 1986. — *Morreira Alves*, Presidente. *Oscar Corrêa*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa: 1. Adoto como relatório o que se contém no parecer da Procuradoria-Geral da República, emitido pelo ilustre Procurador Moacir Antonio Machado da Silva, com aprovação do eminente Procurador-Geral, J. P. Sepúlveda Pertence, *verbis* (fls. 146-51):

“Acolhendo solicitação da Federação das Indústrias do Estado do Paraná, a presente representação argüi a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o caput e os §§ 3º-8º na redação que lhes foi dada pelo Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, ambos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, que dispõem sobre

valores mínimos em pautas fiscais, para efeito de definir a base de cálculo do imposto sobre circulação de bens primários e outros de produção estadual.

As normas impugnadas apresentam a seguinte redação:

Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981:

'Art. 22. O valor mínimo das operações tributárias dos bens primários e outros de produção estadual poderá ser fixado em pauta organizada por comissão cuja composição e funcionamento serão estabelecidos em regulamento.

§ 1º. A pauta poderá ser modificada a qualquer tempo, para inclusão ou exclusão de mercadorias.

§ 2º. A pauta poderá variar de acordo com a região do estado em que deva ser aplicada e ter seu valor atualizado sempre que necessário.'

Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983:

'Art. 32. O valor mínimo das operações realizadas com bens primários e outros de produção estadual, para efeito de tributação, poderá ser fixado em pauta expedida pela Secretaria de Estado da Fazenda.

§ 1º. A pauta poderá ser modificada a qualquer tempo para inclusão ou exclusão de mercadorias.

§ 2º. A pauta poderá ser aplicada em uma ou mais regiões do estado, variando de acordo com a região em que deva ser aplicada, e ter seu valor atualizado sempre que necessário.

§ 3º. A pauta fiscal será organizada por uma Comissão Permanente constituída pelos representantes da Federação do Comércio, Federação das Indústrias, Federação da Agricultura, Associação Comercial, Secretaria de Estado de Planejamento e Coordenação Geral, Secretaria de Estado da Agricultura e dois (2) servidores da Secretaria

de Estado da Fazenda, sob a presidência do Diretor-Geral de Administração Tributária.

§ 4º. A Comissão da Pauta Fiscal será constituída ou renovada, total ou parcialmente, e a qualquer tempo, através de ato do Secretário de Estado da Fazenda, que escolherá os servidores da Secretaria e solicitará indicação dos representantes das entidades de classes e das Secretarias de Estado componentes.

§ 5º. O substituto eventual do Diretor-Geral de Administração Tributária, em suas faltas e impedimentos, presidirá a Comissão Permanente da Pauta Fiscal.

§ 6º. A Comissão da Pauta Fiscal reunir-se-á no prédio da Secretaria de Estado da Fazenda, mensalmente ou quando necessário, e deliberar, por maioria, com qualquer número de seus membros presentes, cabendo à Presidência, em caso de empate, o voto de qualidade.

§ 7º. As reclamações contra a Pauta Fiscal não terão efeito suspensivo quanto aos seus efeitos e sua apreciação caberá ao Diretor-Geral de Administração Tributária, de cuja decisão poderá haver recurso, no prazo de 10 (dez) dias do conhecimento de seus termos, para o Secretário de Estado da Fazenda.

§ 8º. É de responsabilidade dos Delegados Regionais da Fazenda Estadual remeter, até o dia 10 (dez) de cada mês, à Diretoria Geral de Administração Tributária, relação dos preços correntes dos principais produtos comercializados em suas regiões fiscais.'

Resolução nº 06/85:

'Art. 1º. Ficam estabelecidos os valores de pauta vigentes para produtos *in natura* e outros, de acordo com a Tabela em anexo, a partir de 1 de junho de 1985.

Art. 2º. O valor, a nível de produtor, dos itens abaixo discriminados, em operações tributadas e destinadas a outros estados, sofrerá os seguintes acréscimos:

- I. Itens 001 a 015 40%
- II. Itens 016, 017, 024 e 057 a 061 45%
- III. Itens 032 e 084 a 091 50%
- IV. Itens 125 a 192 500%

Parágrafo único. Nas saídas de produtos industrializados ou simplesmente beneficiados, para outros estados, o preço deverá apresentar correção do valor agregado nos seguintes percentuais:

- 1. madeiras, 100%
- 2. quaisquer outros produtos, 30%

Art. 3º. Na saída dos produtos adquiridos pelos encarregados da execução da política de preços mínimos, a base de cálculo será o preço fixado pela Comissão de Financiamento à Produção.'

Resolução nº 07/85:

'Art. 1º. Ficam estabelecidos os valores de pauta vigentes para produtos *in natura* e outros, de acordo com a tabela em anexo, a partir de 1 de julho de 1985.

Art. 2º. O valor, a nível de produtor, dos itens abaixo discriminados, em operações tributadas e destinadas a outros estados, sofrerá os seguintes acréscimos:

- I. Itens 001 a 015 40%
- II. Itens 016, 017, 024 e 058 a 062 45%
- III. Itens 033 e 085 a 092 50%
- IV. Itens 126 a 193 500%

Parágrafo único. Nas saídas de produtos industrializados, ou simplesmente beneficiados, para outros estados, o preço deverá apresentar correção do valor agregado nos seguintes percentuais:

- 1. madeiras, 100%
- 2. quaisquer outros produtos, 30%

Art. 3º. Na saída dos produtos adquiridos pelos encarregados da execução da política de preços mínimos, a base de cálculo será o preço fixado pela Comissão de Financiamento à Produção.'

Sustenta a requerente, em síntese, que a legislação estadual substituiu o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, que constitui a base de cálculo do ICM, segundo o disposto no art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406/68, por um valor aleatório, estranho à relação jurídica tributária, infringindo o disposto no art. 18, § 1º, da Constituição Federal; que o sistema de pauta fiscal vem sendo utilizado para majorar indevidamente o valor corrente da mercadoria no mercado interno, embaraçando o comércio interestadual, com violação do disposto nos arts. 19, II, e 20, III, da Lei Maior; que tal forma de majoração tributária quebra o princípio da uniformidade do imposto, em desrespeito ao art. 23, § 5º, da mesma Constituição; que, por fim, o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência firmada no sentido da inconstitucionalidade da cobrança do ICM baseada em pauta de valores mínimos (Representações n.ºs 1.231, DJ de 7.6.85, e 1.097, RTJ 101/503).

Nas informações, alega o Exmo. Sr. Governador do estado, em resumo, que: (a) a aplicação da pauta fiscal para a determinação da base impositiva do ICM constitui atividade administrativa de mera regulamentação, tendente a evitar que o fisco seja lesado através da extração de notas fiscais inferiores ao valor real da transação; (b) os valores mínimos constantes da pauta não são fixados arbitrariamente, mas sim por comissão permanente, constituída também por representantes dos contribuintes; e (c) a majoração em 500% do valor corrente no mercado nas vendas interestaduais visa a incentivar a implantação de indústrias no território paraense e a evitar a espoliação dos recursos naturais por parte de alienígenas (fls. 140-3).

A egrégia Presidência da Assembléia Legislativa do estado, por sua vez, observa, de início, que o Procurador-Geral da República dilatou o âmbito da arguição, pois enquanto a Federação das Indústrias do Paraná se limitara a impugnar a Resolução nº 06/85, da Secretaria da Fazenda, a ini-

cial da representação inclui dispositivos da Lei estadual nº 4.965/81 e do Decreto estadual nº 2.393/82 e que as razões da Federação se referem à resolução citada, razão por que não poderiam ser adotadas como fundamento da arguição de inconstitucionalidade dos preceitos da lei e do decreto em referência.

No tocante ao mérito da arguição, argumenta o Presidente: (a) a Lei nº 4.965/81 limitou-se a incluir na pauta bens primários, em relação aos quais é comum a ocorrência de subfaturamento e evasão, que é mais sentida na Amazônia, por suas dimensões e conformação geográfica, que dificultam a fiscalização; (b) a pauta fiscal serve para orientar o funcionário fazendário na definição do valor das operações sobre circulação de mercadorias, especialmente porque grande parte dos produtos não possuem talonários de notas fiscais; (c) a legislação impugnada tem amparo no art. 148 do CTN, pois os valores fixados correspondem à avaliação administrativa feita *a priori*; (d) a Lei nº 4.965/81 não contraria o art. 2º do Decreto-lei nº 406/68, pois, segundo esse dispositivo, na falta de valor, deve ser adotado o preço corrente da mercadoria, ou seja, o definido em pauta fiscal (fls. 126-30).

Por último, a Secretaria de Estado da Fazenda sustenta, em síntese, que ocorreu decadência do objeto da impetração, pois as Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85 foram revogadas pela Resolução nº 3/86, de 4 de abril de 1986; que, na competência constitucional do estado para legislar sobre o ICM (Constituição, art. 23, II), compreende-se a de definir o seu *quantum*; que a pauta fiscal é objeto de resolução lançada com fundamento no art. 100, II, do CTN, admitindo questionamento recursal; e que o CTN permite o arbitramento do valor ou preço da mercadoria, nas hipóteses previstas em seu art. 148, tendo o contribuinte o direito à restituição, em caso de recolhimento a maior."

2. O parecer conclui "pela procedência da representação..."

"...declarada a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o *caput* e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal".

Nos termos do artigo 172 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, remetem-se cópias deste relatório aos Exmos. Srs. Ministros.

VOTO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa (Relator):

1. O parecer da Procuradoria-Geral da República examinou, em profundidade, a matéria da representação, a começar da alegação preliminar de que teria o Procurador-Geral dilargado o âmbito da arguição. Não há como não transcrever a segura apreciação feita, nestes termos (fls. 152/66):

"Cumpro observar, de início, que não procedem as críticas dirigidas à peça exordial. O Procurador-Geral da República é o titular exclusivo da representação por inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual (Constituição, art. 119, I, letra I). Atua *motu proprio* ou em face de solicitação de qualquer interessado, sendo certo que, nesta última hipótese, não está vinculado à provocação, seja quanto à extensão do pedido, aos seus fundamentos ou mesmo ao próprio oferecimento da representação.

A representação por inconstitucionalidade tem em vista o interesse geral em afastar do mundo jurídico as leis e atos normativos contrários à Lei Fundamental, e não o interesse individual de pessoas, grupos ou entidades. Se alguma dúvida existiu no passado, hoje é dominante o entendimento da doutrina no sentido de que a atividade do procurador-geral da República,

nesse campo, é informada pelo princípio da disponibilidade, não sendo o titular um mero veículo de representações (cf. Seabra Fagundes. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 3. ed. p. 198; Buzaid, Alfredo. *Da ação direta...* 1958. p. 109-10; Anhaia Mello, *Os princípios constitucionais e sua proteção*. 1966. p. 24; Moreira, José Carlos Barbosa. As partes na ação declaratória de inconstitucionalidade. *Revista de Direito da PGE-GB*, 13/67; Barbi, Celso Agrícola. Evolução do controle de constitucionalidade de leis no Brasil. *RDP* 4/40; e Ferraz, Sergio. Contencioso constitucional. *Revista de Direito da PGE-GB* 20/218). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por igual, sempre se orientou nesse sentido. Embora as primeiras manifestações tenham ocorrido em outros precedentes (RE nº 58.606, *RTJ* 37/104; Rp. nº 705, *RTJ* 48/156; REs n.ºs 58.692 e 57.684, *RTJ* 36/453 e *RTJ* 37/290), a questão foi apreciada como objeto principal de um feito pela primeira vez na Reclamação nº 849-DF, relatada pelo Ministro Adalício Nogueira (*RTJ* 59/333), seguindo-se, a partir de então, numerosos outros julgados, que corroboram um só entendimento, o de que a propositura de representação constitui matéria da exclusiva discricção do procurador-geral da República (MS nº 20.294, Rel. Min. Clovis Ramalhe, *RTJ* 100/1013; Rcl. nº 121, Rel. Min/ Djaci Falcão, *DJ* de 20.3.81; Rel. nº 547, Rel. Min. Cândido Motta, *DJ* de 2.7.64; Rcl. nº 811, Rel. Min. Eloy da Rocha, *DJ* de 29.6.73; Rcl. nº 128, Rel. Min. Cordeiro Guerra, *DJ* de 5.6.81; etc.).

Em consequência, se o Procurador-Geral, *sponte sua*, isto é, independentemente de solicitação, poderia argüir a inconstitucionalidade das normas da Lei estadual nº 4.965/81 e do Decreto nº 2.393/82, é evidente que não estava limitado ao pedido de menor extensão do interessado. Advirta-se, aliás, que, se fosse acolhida a solicitação restritiva, um eventual desfecho no sentido da inconstitucionalidade da resolução seria completamente inoperante por duas razões: em primeiro lugar, esse ato

normativo já estaria revogado, pois, segundo o disposto no § 1º do art. 32 do Decreto nº 2.393/82, na redação do Decreto nº 3.124/83, a Comissão se reúne mensalmente para a fixação dos valores das mercadorias que compõem a pauta fiscal; por outro lado, a Secretaria de Estado da Fazenda poderia editar novas resoluções, porque estariam sempre respaldadas em preceitos de lei e de decretos estaduais, aos quais não se estenderia o alcance da declaração de inconstitucionalidade.

Quanto ao segundo aspecto suscitado nas informações, note-se que, embora a Federação das Indústrias do Paraná tivesse afirmado o objetivo de invalidar a Resolução nº 6/85, as razões expostas no expediente dirigido ao Procurador-Geral da República são tendentes a demonstrar a inconstitucionalidade do próprio sistema de pauta fiscal, **fazendo a interessada, referência não só à Resolução citada como também ao art. 22 da Lei nº 4.965/81**. Em consequência, a adoção dessas razões, como fundamento jurídico da representação, é suficientemente idônea para justificar a apreciação dos temas constitucionais propostos em relação a toda a legislação impugnada.

Por último, igualmente não tem procedência a alegação da Secretaria de Estado da Fazenda de que perdeu objeto a representação, em face da revogação das Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85. Sendo tais atos passíveis de substituição mês a mês, seria impossível que a representação compreendesse a resolução em vigor à data de seu julgamento. Seja como for, se a representação recai sobre os dispositivos da Lei nº 4.965/81 e do Decreto nº 2.393/82, que servem de respaldo às resoluções já editadas, estas não poderão subsistir, nem será admissível a expedição de outras, na hipótese em que aqueles preceitos venham a ser reputados inconstitucionais. Além do mais, se as Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85 foram aplicadas, a representação deve prosseguir, inclusive para definição jurídica dos efeitos produzidos enquanto estiveram em vigor,

segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal.

Feitas tais observações preliminares, importa destacar que, no mérito, há questões constitucionais referentes a todos os preceitos e atos impugnados e outras ligadas exclusivamente às Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85, relativamente aos valores fixados concretamente para as operações interestaduais de certos produtos exportados pelo estado.

Ao contrário do que afirmam os representados, as normas impugnadas não se limitam a prever a fixação de valores simplesmente referenciais para servirem de subsídio à atividade fiscalizadora do estado. Os valores estabelecidos, em verdade, têm caráter vinculativo também para os contribuintes, que lhes devem completa observância. Basta considerar, a propósito, que o art. 22 da Lei n.º 4.595/81, repetido no art. 32, *caput*, do Decreto n.º 2.393/82, este na redação do Decreto n.º 3.124/83, prevêem a determinação de *valores mínimos* para as operações tributadas. Os contribuintes podem reclamar da pauta fiscal, mas tal medida não tem força suspensiva de seus efeitos (Decreto n.º 2.393/82, art. 32, § 7º).

Ora, essa predeterminação de valor contraria o disposto no art. 2º, inciso I, do Decreto-lei n.º 406/68, por força do qual a base de cálculo do ICM é o *valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria*.

Adotou o legislador federal o critério do valor efetivo, real, concreto, da operação relativa à circulação da mercadoria, e não o preço usual desta. O ICM, com efeito, assenta juridicamente 'não sobre os produtos postos em circulação, mas sobre as operações por que esta se realiza...' (*Reforma da discriminação constitucional de rendas*. FGV, 1965, v. 6, p. 31), tendo inegável procedência, portanto, as seguintes observações de Fernando Brockstedt (*O ICM*. 1972. p. 220):

'Esclareça-se: a base de cálculo não é o valor da mercadoria, já que o imposto não

incide sobre o patrimônio ou sobre bens estaticamente considerados, mas sobre as operações, dinâmicas, de circulação...'

'A palavra 'valor', destarte, figura na lei em sentido de valor extrínseco, de valor mercantil, de valor pecuniário, atribuído a uma operação ou avaliação em dinheiro ajustada por comunhão de vontade das partes intervenientes na operação.'

Desrespeitando, às claras, o art. 2º, I, do Decreto-lei n.º 406/68, que tem o caráter de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário, visto que editado por força de delegação legislativa plena conferida ao Poder Executivo pelo Ato Institucional n.º 5, de 1968, as normas e os atos impugnados ofendem o art. 18, § 1º, da Constituição Federal.

Não justifica a pauta fiscal a regra contida no art. 148 do CTN, que permite o arbitramento, pela autoridade lançadora, do valor tributável, ressalvado ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, *in verbis*:

'Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.'

Com efeito, enquanto a disposição transcrita se limita a autorizar a autoridade lançadora a arbitrar o preço, em cada caso, mediante processo regular, após a ocorrência do fato gerador, e desde que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado, o sistema de pauta fiscal constitui determinação normativa do valor das operações, destinada à

generalidade dos casos, vinculando tanto a Administração quanto os contribuintes em relação a fatos geradores que venham a ocorrer e, portanto, independentemente da caracterização das circunstâncias a que alude o art. 148 do CTN.

O art. 148 do CTN estabelece uma presunção relativa de fé nas declarações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, que só pode ser ilidida mediante prova em sentido contrário do fisco. Nota Aliomar Baleeiro, a respeito: 'Até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN (*Direito tributário brasileiro*. 5. ed. 1974. p. 453). A pauta fiscal não só afasta tal presunção, como estabelece uma presunção absoluta em relação aos valores mínimos adotados, em nada importando para desfazê-la a circunstância de que o valor efetivo da operação tenha sido inferior ao predeterminado.

Inaceitável, por igual, a tentativa de assimilar o sistema de pauta fiscal às hipóteses previstas nos itens II e III do art. 2º do Decreto-lei nº 406/68, pois as alternativas do 'preço corrente' e do 'preço FOB' somente podem ser adotadas nos casos de inexistência do valor da operação, consoante resulta do próprio teor desses dispositivos, *in verbis*:

'Art. 2º (...)

II — *na falta de valor* a que se refere o inciso anterior, o preço da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III — *na falta do valor e na impossibilidade de determinar o preço aludido no inciso anterior*:

a) se o remetente for industrial, o preço FOB estabelecimento industrial, à vista;

b) se o remetente for comerciante, o preço FOB estabelecimento comercial, à vista...

Em comentário às regras transcritas, observa Rubens Gomes de Souza que o caso típico de falta de valor da operação, a justificar a alternativa do 'preço corrente', é o das transferências ou remessas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. (Um caso de ficção legal no direito tributário; a pauta de valores como base de cálculo do ICM in *RDP 11/26*.) Brockstedt admite também a aplicação do 'preço corrente' em outras espécies de operações, como na troca, doação, etc. (ob. cit. p. 222).

As alternativas sucessivas do 'preço corrente' e do 'preço FOB', para os casos estritos de falta de valor, são substitutivas do critério estabelecido no art. 148 do CTN, como assinala Rubens Gomes de Souza (ob. cit. p. 26-7):

'O Decreto-lei nº 406/68 mantém, do primitivo art. 53 do CTN, como base de cálculo do ICM o valor da operação ou, em sua falta, o preço por atacado na praça do remetente; e aperfeiçoa o dispositivo acrescentando que, consumada a falta de valor e a impossibilidade de determinar o preço, tomar-se-á como base de cálculo o preço à vista 'FOB' indústria ou 'FOB' comércio, conforme o remetente seja industrial ou comerciante (Decreto-lei nº 406/68, art. 2º, nº III). Das duas hipóteses, a de 'falta de valor' é a mesma já examinada (operação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte...).'

'Note-se, porém, que o art. 2º, nº III, do Decreto-lei nº 406/68, justamente por ser aplicável à mesma hipótese regulada pelo art. 148 do CTN, visa afastar ou dispensar a aplicação deste. Pelo art. 148, a solução seria o arbitramento, pela autoridade lançadora, do valor tributável, ressalvado ao contribuinte o direito à avaliação contraditória. Pelo art. 2º, nº III, do Decreto-lei nº 406/68, aquele arbitrariamente é preconstituído, considerando-se como valor tributável o preço 'FOB' na praça do remetente. Por outras palavras, o próprio art. 2º, nº III, do Decreto-lei nº 406 é uma disposição substitutiva, ou seja, é

uma pauta fiscal, mas uma pauta fiscal aplicável a todas as mercadorias, somente em determinadas circunstâncias e (aspecto cuja importância veremos) de valor não predeterminado, mas reportado, em cada caso, ao preço corrente da praça para vendas 'FOB' à vista no momento da operação a tributar.'

Vê-se, portanto, que a pauta fiscal não pode ser identificada a essas hipóteses, seja porque é aplicável a todas as operações, mesmo as que tenham valor, seja porque impõe valores fixos e predeterminados. A pauta fiscal é destinada, assim, a afastar a aplicação do próprio art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406/68, quando o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria for inferior ao valor mínimo fixado pela 'Comissão de Pauta Fiscal'.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orientou-se decididamente no sentido da invalidade da fixação do valor tributável em pauta fiscal, porque feita em contrariedade ao disposto no art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406/68, e, assim, com infringência do disposto no art. 18, § 1º, da Lei Fundamental (RE nº 72.400, *RTJ* 59/915; RE nº 78.577, *RTJ* 72/907; RE nº 77.544, *RTJ* 73/209; RE nº 79.954, *RTJ* 74/820; RE nº 92.636, *RTJ* 95/923). A matéria também vem tratada no âmbito de representações por inconstitucionalidade: na Representação nº 1.097-BA (*RTJ* 101/503), o Supremo Tribunal declarou a ilegitimidade constitucional de portarias expedidas pela Secretaria da Fazenda do estado da Bahia, que fixavam valores para o cacau em bagas destinado a outras unidades da Federação; na Representação nº 1.231-SC (*DJ* de 7.6.85), a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de portarias do Secretário da Fazenda de Santa Catarina, sob o fundamento de que a cobrança baseada em pauta de valores mínimos desrespeitava o critério natural do valor da operação, definido no art. 2º do Decreto-lei nº 406/68.

Acrescente-se que a legislação impugnada, ao admitir a fixação de valores míni-

mos em deliberações normativas da Comissão de Pauta Fiscal, suscitaria ainda questões em torno do princípio da legalidade, garantido no art. 153, § 29, da Constituição Federal, que, no entanto, não foi referido no expediente inicial. Explicitando o alcance desse preceito constitucional, o art. 97 do CTN inclui entre as matérias que devem necessariamente ser definidas em lei a majoração e a fixação da base de cálculo do tributo (incisos II e IV). As exceções ao princípio estão previstas no próprio texto fundamental e repetidas no aludido preceito do Código Tributário Nacional. Resalvadas essas hipóteses — nota Aliomar Baleeiro —, é defesa a delegação de atribuições, tendo em vista a regra do parágrafo único do art. 6º da Lei Maior (*Direito tributário brasileiro*. 5. ed. 1973. p. 359).

Os valores são fixados em resoluções de conteúdo normativo. O art. 2º da Resolução nº 6/85 e o art. 2º da Resolução nº 7/85, que apresentam teor semelhante, majoram, através de percentuais, que chegam até 500%, os valores mínimos estabelecidos, nas saídas de mercadorias para outros estados da Federação. Revelam as informações do chefe do Executivo que a elevação da base de cálculo nas operações interestaduais tem sentido protetivo das indústrias locais e dos recursos naturais do estado.

Transparece nítida, portanto, a discriminação tributária entre operações internas e interestaduais, em detrimento destas. Na Reforma Tributária Nacional, a Comissão dedicou atenção especial ao comércio interestadual, que, ao tempo do imposto de vendas e consignações, envolvia disputa tributária entre os estados produtores e consumidores, em face das repercussões negativas na economia nacional. Não foi por outra razão que se propôs a fixação de uma alíquota-teto para o imposto incidente sobre as operações interestaduais, '... assim entendidas todas as que destinem a mercadoria a outro estado' (Primeiro Relatório da Comissão de Reforma Tributária Nacio-

nal, Publicação nº 17 da FGV, p. 49). Como se tratasse de limitação aos poderes tributários dos estados, recorreu-se à resolução do Senado Federal.

A *ratio legis* do art. 12, § 1º, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e a das regras correspondentes do art. 24, § 1º, da Constituição de 1967, e do art. 23, § 5º, na redação da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, como assinala Pontes de Miranda, é a de tornar o comércio livre da política, evitar leis regionalistas em matéria de tributação, isto é, protetivas de certas unidades federativas em detrimento das demais (*Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. 2. ed. 1970. v. 2, p. 450).

Não se cuida na espécie, é verdade, da fixação de alíquotas, mas sim da elevação da base de cálculo nas operações interestaduais. Mas o legislador constituinte não se descuroou desse aspecto essencial, pois, ao conceituar o imposto, o art. 23, II, da Lei Maior, dispõe que ele incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A base de cálculo deve consistir numa grandeza econômica inerente ao aspecto material da hipótese de incidência, sob pena de descaracterização do imposto. A doutrina é pacífica nesse entendimento: sustenta Amílcar de Araújo Falcão que 'a base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica' (*Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. 1974. p. 137); R. G. de Souza observa, identicamente, que a 'ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência define a natureza do tributo e determina a escolha da base de cálculo; mas quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela

definição legal da incidência' (ob. cit. p. 16); Dino Jarach observa que 'nos impostos em geral certas unidades de medida ou bases de medição dos fatos impositivos aplicam-se diretamente sobre o objeto material, isto é, sobre o aspecto objetivo das hipóteses de incidência' (Aspectos da hipótese de incidência tributária. *RDP* 17/303); e Geraldo Ataliba, na mesma linha, ressalta que a base impositiva é 'uma grandeza ínsita na hipótese de incidência' (*Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. 1981. p. 114).

É certo que a Constituição Federal não disciplina a forma de determinação da base de cálculo do ICM, de modo que os diferentes critérios estabelecidos em lei complementar federal, contanto que tendentes a definir o valor das operações, não são ofensivos ao texto fundamental. O mesmo já não se pode dizer, porém, das elevações desmesuradas da base de cálculo com objetivos extrafiscais, presentes nas Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85, que constituem majorações dos valores mínimos fixados para as mercadorias incluídas na própria pauta.

O ICM não pode ser validamente instituído com objetivos extrafiscais. A Constituição Federal impõe a uniformidade das alíquotas (art. 23, § 5º) e uma política comum em matéria de isenções, reduções e outros favores fiscais (art. 23, § 6º), de modo a restringir o imposto à finalidade exclusivamente fiscal. Tem razão, portanto, Ruy Barbosa Nogueira, quando assevera: 'Para se evitar esta guerra tributária entre estados-membros e considerando também que a intervenção do Estado no domínio econômico é tarefa precípua do poder central, foram tomadas todas as providências para que o ICM fosse um imposto neutro, um imposto de cunho exclusivamente fiscal, que não tem finalidade regulatória' (Imposto sobre a circulação de mercadorias. In *Direito tributário — estudos de casos e problemas tributários*. 1973. p. 61). No mesmo sentido, afirma Arnold Wald que não cabe ao legislador fomentar ou desencorajar atividades, através do ICM (Os incentivos fiscais do ICM e a política econô-

mica nacional. *Revista dos Tribunais*. v. 426, p. 38).

As Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85, ao majorarem as operações interestaduais, embaraçam a livre circulação das mercadorias, contrariando o disposto no art. 19, n.º II, da Constituição Federal, que veda à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Na definição do alcance da vedação constitucional, os autores deixam bem nítido que ela atinge hipóteses, como a das resoluções em causa, de majoração discriminatória e abusiva de tributo interestadual. O art. 19, II, tem, dentre outros, o objetivo de garantir a livre circulação de bens no território nacional, de modo que o mercado interno fique aberto, sem restrições, a todos os seus habitantes (cf. Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição de 1967*. op. cit. v. 2, p. 402; Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. 1973. p. 85; Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário da Constituição de 1969*. 1973. v. 1; e Pacheco, Cláudio. *Tratado das constituições brasileiras*. 1965. v. 4, p. 239).

Por outro lado, as resoluções impugnadas infringem o art. 20, III, da Lei Maior, segundo o qual é vedado aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A discriminação é feita em razão do destino das mercadorias, sendo alcançada, portanto, pela vedação constitucional, que compreende o tratamento diferenciado de bens destinados a estados diversos, como também das remessas internas em relação às interestaduais (cf. Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 1951. p. 135; Pacheco, Cláudio. *Tratado...* op. cit. p. 75; Campos, Francisco. *Imposto de vendas e consignações — imposto de exportação*. *Revista Forense*, v. 156, p. 73). Em obra mais recente, co-

mentando o art. 11 do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro define com toda precisão o alcance do aludido preceito constitucional (*Direito tributário brasileiro*, 5. ed. 1983. p. 99):

‘(...) o art. 20, III, da Constituição encerra o assunto: é inconstitucional qualquer discriminação de impostos locais por procedência e também por destino. Nenhum Governo do Brasil pode valer-se de subterfúgios fiscais para cobrir-se da concorrência de habitante de outro, quer gravando a saída de suas matérias-primas, quer entravando a entrada dos produtos acabados ou semi-acabados de outro.’

Em conseqüência, o ICM não pode ser discriminado para isso ou com esse resultado.

De tudo se conclui que o art. 22 e parágrafos da Lei n.º 4.965, de 1981, o art. 32 e parágrafos do Decreto n.º 2.393, de 1982, este parcialmente alterado pelo Decreto n.º 3.124, de 1983, bem como as Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85 são ofensivos ao art. 2.º, I, do Decreto-lei n.º 406, de 1968, e, assim, ao art. 18, § 1.º, da Constituição Federal, enquanto o art. 2.º da Resolução n.º 6/85 e o art. 2.º da Resolução n.º 7/85 contrariam ainda o disposto nos arts. 23, II, 19, II e 20, III, da mesma Lei Maior.

Acrescente-se, por fim, que a pauta fiscal não parece instrumento eficiente no combate à sonegação fiscal. Dispõem os estados de outras técnicas para obviar o problema relativo à fiscalização de produtores de bens primários que não dispõem de boa organização contábil. A recente Lei Complementar n.º 44, de 1983, por exemplo, permite que o legislador estadual atribua a condição de responsável ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos.

O parecer, em conclusão, é pela procedência da representação declarada a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1.º

e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o *caput* e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal.”

2. Nada temos que acrescentar à análise feita no parecer, que apreciou, na linha do entendimento dos doutores e da orientação da jurisprudência, tanto a preliminar referente à livre e discricionária atuação do procurador-geral da República nas representações de inconstitucionalidade, como a referente à *perda de objeto*, em face da revogação das Resoluções n.ºs 6/85 e 7/85. Tanto mais quanto — salientado no parecer — em vista dos próprios efeitos produzidos, que possam demandar prestação jurisdicional.

3. No mérito, também irrepreensível a fundamentação do parecer.

Compreendem-se os motivos que levaram o estado do Pará a procurar estabelecer o *valor mínimo* das operações, fixando as partes fiscais que definam a base de cálculo do ICM de bens da produção estadual.

Essa arma de defesa do fisco estadual contra a sonegação e que chega a distinguir valores conforme as razões do estado e podendo ser atualizada, quando julgado conveniente, importa, contudo, clara ofensa às normas gerais do ICM, firmadas no Decreto-lei nº 406/68, quando, no art. 2º, estabelece a base de cálculo do imposto — “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria”, só admitindo as alterações que o próprio artigo prevê (art. 23, II, 19, II e 20, III, da Constituição Federal).

Outras não de ser as medidas que contra a sonegação tomará o fisco, não a que

desatende a normas expressas da Lei geral nacional.

Nestes termos, adotando o parecer da Procuradoria-Geral da República, julgo procedente a representação e declaro a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o *caput* e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal.

É o voto.

EXTRATO DA ATA

Rp nº 1.341-3-PA — Relator: Ministro Oscar Corrêa. Representante: Procurador-Geral da República. Representados: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Pará e Secretário de estado da Fazenda.

Decisão: julgou-se procedente a representação e declarou-se a inconstitucionalidade do art. 22 e seus §§ 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28 de maio de 1981, e do art. 32 e seus §§ 1º-8º do Decreto nº 2.393, de 12 de agosto de 1982, sendo que o *caput* e os §§ 3º-8º na redação do Decreto nº 3.124, de 29 de dezembro de 1983, todos do estado do Pará, bem como das Resoluções n.ºs 06/85 e 07/85, a primeira de 28 de maio de 1985 e a última de 26 de junho de 1985, da Comissão de Pauta Fiscal. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, 29 de outubro de 1986. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Néri da Silveira.

Presidência do Sr. Ministro Moreira Alves. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja.

Procurador-Geral da República, Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.