COMÉRCIO INTERESTADUAL — COMPETÊNCIA DA UNIÃO — TRIBUTO ESTADUAL

— Constitui pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que os estados-membros da federação não podem legislar sobre comércio interestadual (Constituição federal, art. 8º, XVII); muito menos, pode secretário de estado, por meio de portarias, aumentar o valor do imposto de circulação de mercadoria.

— Inconstitucionalidade de portarias reguladoras da majoração tributária.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Procurador-Geral da República *versus* Secretário da Fazenda e Governador do estado da Bahia
Representação n.º 1 097 — Relator: Sr. Ministro FIRMINO PAZ

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos de Representação nº 1 097-0, do estado da Bahia, em que é representante procurador-geral da República e são representados secretário da Fazenda e governador do estado da Bahia, decide o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plena, unanimemente, julgar procedente a representação, para declarar a inconstitucionalidade das Portarias nº 439, de 1º de dezembro de 1980 e nº 70, de 31 de março de 1981, expedidas pelo secretário da Fazenda do referido estado, de acordo com as notas juntas.

Brasília-DF, 24 de março de 1982. — *Xavier de Albuquerque,* Presidente. *Firmino Paz,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Firmino Paz (Relator): O Dr. Procurador-Geral da República, à base do previsto no art. 119, I, *l,* da Constituição Federal, ofereceu representação em que arguiu a *inconstitucionalidade* das Portarias nº 439, de 1 de dezembro de 1980 (fls. 11) e nº 70 de 31 de março de 1981 (fls. 10), expedidas, ambas pelo Sr. Secretário da Fazenda do estado da Bahia, das quais consta a resolução de que, *verbis*: "1. Nas *saídas interestaduais* de cacau em bagas, a *base de cálculo será o valor da aquisição ao produtor, acrescido do percentual de 40%,* nela *incluído o montante do imposto sobre circulação de mercadoria* calculado pela alíquota interestadual, de acordo com a fórmula seguinte:

$$\text{'Base de cálculo} = \frac{\text{valor da aquisição} \times 140'}{100 - \text{alíquota}}"$$

(Portaria nº 439, de 1 de dezembro de 1980, fls. 11). Mais, na Portaria nº 70, de 31 de março de 1981, resolveu, *verbis:* "1. Estabelecer pauta para efeito de *fixação de base de cálculo* do ICM, nas saídas de cacau em bagas destinadas a outras unidades da Federação. 1.1 Essa *base de cálculo será o valor da aquisição ao produtor, acrescido do percentual de 40% nela incluído o montante do imposto sobre circulação de mercadoria,* calculado pela alíquota interestadual de acordo com a fórmula:

$$\text{'Base de cálculo} = \frac{\text{valor da aquisição} \times 140'}{100 - \text{alíquota interestadual}}"$$

(Portaria, fls. 10).

Aí, em termos gerais, os atos argüidos de *inconstitucionais.*

2. Informações, prestou-as o Exmo. Sr. Governador do estado da Bahia, tendo em vista, a respeito, o longo pronunciamento do Dr. Secretário da Fazenda do Estado (fls. 20-9).

Sustentou a autoridade informante que as portarias impugnadas, suso referidas, tiveram de causa "prolongados e profundos entendimentos entre a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e industriais e comerciantes de cacau do estado" (fls. 20).

Desses entendimentos, continuam as informações, "ficou evidenciado à saciedade o subfaturamento na aquisição e transferência de cacau na Bahia, por parte de comerciantes e industriais de outros estados da federação" (fls. 21), "procedimento ilegal", que "importava em grave perda de competitividade por parte dos comerciantes e industriais baianos" (fls. 21).

Dada a impossibilidade de acesso a livros e documentos fiscais de comerciantes e industriais sediados em outras unidades da federação, para verificar, a Fazenda do estado, o valor real das transferências da mercadoria em referência, "foram baixadas as portarias supramencionadas que estabelecem critérios uniformes para o levantamento da base de cálculo nas transferências interestaduais, evitando, assim, qualquer discricionariedade por parte dos agentes do fisco quando dos lançamentos" (Informações, fls. 21).

Aditam as informações que as portarias não estabelecem valor fixo, para as transferências. O valor originário da transferência da mercadoria é, certamente, inferior ao valor real. O valor agregado — custos de armazenamento, seguros e outros —, segundo pesquisas, montam em 40% (fls. 22). Mais. Em nenhum momento, fora retirado ou limitado o poder previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional (fls. 23).

As demais alegações contidas nas informações consistem de considerações jurídicas, a prol da legitimidade dos atos impugnados.

3. Ouvida, pronunciou-se a douta Procuradoria-Geral da República, em parecer do ilustre Procurador da República, Dr. João Paulo Alexandre de Barros, devidamente aprovado, de que destaco a passagem seguinte, *verbis*:

"Na realidade, os atos normativos da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia outra finalidade não tiveram senão a de instituir, *a priori*, pauta fiscal para efeito de fixação da base de cálculo do ICM, nas saídas de cacau em bagas destinadas a outras unidades da federação, conforme expressamente o declara o art. 1º da Portaria nº 70, de 1981, e se infere do teor do art. 1º da Portaria nº 439, de 1980.

A justificativa nuclear revelada pelas informações dos representantes foi a possível existência de um subfaturamento na aquisição e transferência de cacau da Bahia, por parte de comerciantes e industriais de outros estados da federação (*sic*, fls. 21, início). Estranhável a forma de neutralizar essa eventual fraude fiscal, apenando com maior gravame tributário, discricionariamente, os empresários de outras unidades da federação; afinal, a positivar-se um subfaturamento, mais fácil evidenciá-lo na origem, porque fatura quem vende e, na hipótese, o vendedor é o produtor, sediado no estado da Bahia.

Para atacar esse tipo de fraude, tem a administração fazendária o poder jurídico de instaurar, quando lhe parecer oportuno, o procedimento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional, para impugnação dos valores que não lhe mereçam fé, o que é seu poder-dever em caráter de excepcionalidade; a regra geral é que a base de cálculo do ICM será, sem discricionariedade entre as operações internas do estado e as operações interestaduais, 'o valor básico, relacionado com seu fato gerador, que através da operação matemática de multiplicação pela alíquota, indicará a quantia de imposto a recolher', na expressão de Fernando A. Brockstedt (*O ICM — Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias — legislação federal unificada — comentários interpretativos e críticos*). Porto Alegre, Serviço Gráfico de Rotermund, 1972.

Esse poder-dever do fisco, a ser exercido, excepcionalmente, foi transformado — pelos

atos normativos malsinados — em 'garantia individual' de insurgimento à nova norma geral fazendária, tudo à revelia do ordenamento jurídico que lhes está sobreposto. Com efeito, está posto no art. 148 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

'Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou 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 os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.'

Ora, no relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, aprovado pela comissão especial nomeada pelo ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário, já afirmava o eminente tributarista em relação à constituição do crédito tributário que a orientação moderna da doutrina conduz 'a uma solução que concilia a tese da constituição da obrigação pelo *fato gerador*, única compatível com a natureza *ex lege* daquela, com a constatação prática de um efeito constitutivo inerente ao *lançamento*, além do seu efeito declaratório da obrigação preexistente. Assim, o lançamento, *em seguida a constatação, meramente declaratória, da ocorrência do fato gerador* e do conseqüente nascimento da obrigação, efetua a constituição do crédito correspondente, através da liquidação do montante a ser pago e da identificação do devedor' (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, 1954. p. 203).

E acrescenta Rubens Gomes de Souza: 'A esta conceituação foi observada, nos debates sobre o anteprojeto, promovidos pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que a distinção entre atos constitutivos e atos meramente declaratórios está em que os primeiros criam uma situação jurídica nova, ao contrário dos segundos, que constatam situações jurídicas preexistentes, sem nada acrescentar à natureza ou aos efeitos daqueles. A isso pode-se entretanto responder que a situação jurídica nova criada pelo lançamento é exatamente a executoriedade da obrigação. Esta conclusão já podia ser extraída dos estudos de Nawiaski (*Steuerrechtliche Grundfragen*. Mônaco, 1962), que sistematizou o processo formativo da relação jurídica tributária em três fases sucessivas: a) situação jurídica abstrata, decorrente da simples existência de lei tributária oponível *erga omnes;* b) situação jurídica concreta, decorrente da ocorrência do fato gerador, que identifica o comando legislativo genérico a uma situação concreta de fato; c) situação jurídica subjetiva, decorrente do lançamento, que, referindo a determinado contribuinte a obrigação previamente concretizada pelo fato gerador, integra no patrimônio daquele o débito individual do tributo' (op. cit. p. 204).

No caso das operações interestaduais do cacau em bagas produzido no estado da Bahia, a constituição do crédito tributário deve operar-se *ex vi* do art. 23, II, da Emenda nº 1, de 1969, à Constituição federal e do art. 2º, inciso I, do Decreto-lei nº 406, de 1968, este estabelecendo, indistintamente — em termos de operações internas ou interestaduais — a base de cálculo do tributo, que é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Daí verificado o fato jurídico gerador do ICM, não pode ele bifurcar-se para privilegiar um contribuinte em detrimento de outro. A Constituição federal veda, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, estabelecerem diferença tributária entre *bens de qualquer natureza* em razão da sua procedência ou *destino* (art. 20, inciso III).

Para preservar o sistema federativo, a Constituição estabelece, ainda, *alíquota uniforme* para todas as mercadorias *nas operações internas e interestaduais,* prevendo *processo legislativo peculiar* (resolução do Senado Federal tomada por iniciativa do presidente da República) para a fixação de alíquotas máximas (art. 23, § 5º).

Ora, a *constituição do crédito* do ICM, nas operações interestaduais do cacau em

bagas, só é legítima se procedida por força da Constituição federal, do Decreto-lei federal nº 406, de 1968, e das resoluções do Senado Federal, tomadas mediante iniciativa do presidente da República, para a fixação das alíquotas máximas do ICM.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). Essa vinculação é com o ordenamento jurídico federal acima citado.

Aos estados — e de resto, à União e ao Distrito Federal — é vedado (art. 19):

'I — instituir ou aumentar tributo sem que a *lei* o estabeleça, ressalvados os casos previstos na Constituição;

II — esabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meios de tributos interestaduais ou intermunicipais.'

A lei instituidora ou de aumento do tributo terá que ser lei legítima. Instituindo, o estado da Bahia, pauta fiscal para uma base de cálculo diferenciada, em que acresceu 40% ao valor da aquisição ao produtor, discriminadamente 'nas saídas do cacau em bagas destinadas a outras unidades da federação' (*sic*, nº 1 da Portaria nº 70, de 1981, fls. 10), nada mais fez senão, mediante procedimento artificioso, aumentar ilegitimamente a alíquota do tributo em hipótese que a Constituição determina seja uniforme, de plano contrariando os arts. 18, § 1º, 19, incisos I e II, 20, inciso III e 23, § 5º, da Carta Política.

Os atos normativos malsinados *vão de encontro* à jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal, consubstanciada pelos venerandos acórdãos nos recursos extraordinários seguintes:

nº 78 577 — SP — Segunda Turma — Relator o Exmo. Sr. Min. Cordeiro Guerra — *RTJ*, 72/907;

nº 88 370-0 — SC — Segunda Turma — Relator o Exmo. Sr. Min. Cordeiro Guerra — *RTJ*, 88/1 053;

nº 92 636-3 — SC — Primeira Turma — Relator o Exmo. Sr. Min. Rafael Mayer — *RTJ*, 95/923;

nº 92 679-8 — ES — Segunda Turma — Relator o Exmo. Sr. Min. Leitão de Abreu — *RTJ*, 96/884.

Pela orientação jurisprudencial, 'o arbitramento é somente admissível quando, em processo regular, não estiverem comprovados os documentos apresentados pelo contribuinte' (Ministro Rafael Mayer, ementa). 'A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406, de 1968). Não é lícito ao legislador estadual inovar quanto a este aspecto (art. 18, § 1º, da EC nº 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, em majoração do imposto (art. 97, § 1º, do CTN)' (Ministro Cordeiro Guerra, ementa do RE nº 88 307).

Só resta ao estado-membro, na constituição do crédito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, desempenhar a atividade administrativa vinculada, verificando a correção do autolançamento do imposto cujo fato gerador já está definido na lei federal, atividade que, a exemplo das operações internas, será em função dos documentos apresentados pelo contribuinte. *Por exceção*, se e quando forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo *ou pelo terceiro legalmente obrigado*, é que, na lei (federal — CTN, art. 148), é autorizada a autoridade a instaurar *processo regular* (poder-dever jurídico da autoridade, decorrente da atividade vinculada e lançamento, e não faculdade do contribuinte discricionariamente gravado).

Por estes fundamentos, o parecer é pela procedência da representação."

Esse, portanto, o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Firmino Paz (Relator): Explica-se, no relatório, que acabei de ler, que o Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, por via de *Portaria, fixou*, para a *saída de cacau em bagas*, de um a outro

estado da federação, em *40% a base do cálculo do imposto de circulação de mercadoria* (ICM), nela incluído o montante do imposto calculado pela alíquota interestadual.

2. A douta Procuradoria-Geral da República argüiu a *inconstitucionalidade* de duas *Portarias* do Sr. Secretário da Fazenda do Estado, ao fundamento, em abreviado, de que tais *atos administrativos*, de caráter *normativo*, contrariam, frontalmente, o enunciado nos arts. 18, § 1º, 19, I e II, 20, III e 23, § 5º, todos da Constituição federal.

3. Com efeito, dispõe-se, na Lei Maior da República, *verbis*:

"Art. 8º *Compete à União*:

XVII — *legislar sobre*:

1) política de crédito, câmbio, *comércio* exterior e *interestadual;* transferência de valores para fora do País."

Ao escoliar essa disposição constitucional, expediu o saudoso mestre Pontes de Miranda o magistério seguinte, *verbis*:

"A *competência central* para a *legislação sobre o comércio estadual* não pode conter a de *permitirem-se aos estados-membros*, Distrito Federal, territórios, ou municípios, *impostos* ou taxas *interestaduais*, interlocais ou intermunicipais, nem, tampouco, a de *tributação interestadual*, interlocal, ou intermunicipalmente de bens, pessoas ou atos de transporte, a favor da União. *Não tem competência qualquer unidade constitucional, porque as vedações são cabais*" (*Comentários à Constituição Federal de 1967*. 1970. v. 2, p. 108, n. 50. Grifei).

No art. 8º, XVII, da Lei Maior, veda-se *legislar* o estado-membro, por seus órgãos competentes, *não podem legislar* sobre *comércio interestadual*. Significa: nem *lei* pode ser expedida, para tais fins. Menos, ainda, pode o *comércio interestadual, majorando tributo*, ser objeto de *portarias* de secretário de estado. É evidente.

4. Outrossim, nos termos do art. 18, § 1º, da Constituição federal, só *lei complementar* estabelecerá *normas gerais de direito tributário*. Nunca, *portarias* de quem quer que seja.

Nesse sentido, vale exemplificar com acórdão deste Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, de que fora relator o eminente Ministro Cordeiro Guerra, de cuja ementa se lê, *verbis*:

"ICM. Pauta Fiscal.

A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406, de 1968). *Não é lícito ao legislador estadual inovar quanto a esse aspecto* (art. 18, § 1º, da EC nº 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, majoração do imposto (art. 97, § 1º, do CTN).

Aplicação do art. 148 do CTN.

A pauta fiscal só é legítima quando, em processo regular, não ficar demonstrado o valor real da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

Recurso extraordinário conhecido e provido" (Ac. de 13 de dezembro de 1974. Ementa: *RTJ*, 72/907).

Mais recentemente, esta Suprema Corte, por seu plenário, declarou *inconstitucional* lei estadual, em que se regulava saída de madeira, *in natura*, do estado do Amazonas, por ofensa ao previsto no art. 8º, XVII, *i*, e parágrafo único, da Constituição federal (Ac. de 20 de maio de 1981. Relator: Ministro Leitão de Abreu. Representação nº 1 049-0).

Em caso persimílimo, senão igual, já havia decidido esta Corte suprema, *verbis*:

"ICM. Cálculo por pauta.

Não é legítimo o cálculo do ICM à base de valores fixados em pautas, *estabelecidas em portarias*, fora dos casos especiais do art. 148 do CTN. Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal" (RE nº 77 544 e 78 912 — Ac. de 18 de fevereiro de 1975. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. *Rev. Trim. de Jurisp. do STF*, 74/840).

Não há dúvida, portanto, que nenhuma autoridade estadual pode expedir atos ou normas gerais de direito tributário.

5. Diante do exposto, e, inclusive, dos fundamentos do parecer da douta Procuradoria-Geral da República, a que me reporto, julgo procedente a representação, para declarar a *inconstitucionalidade* das Portarias

n.os 439, de 1 de dezembro de 1980, e 70 de 31 de março de 1981, expedidas, ambas, pelo Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia.

Assim, voto.

EXTRATO DA ATA

Rp nº 1 097-0 — BA — Rel.: Min. Firmino Paz. Repte.: Procurador-Geral da República. Repdos.: Secretário da Fazenda e Governador do Estado da Bahia.

Decisão: pediu vista o Ministro Decio Miranda, após o voto do relator, julgando procedente a representação. Plenário, 3.3.82.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer, Firmino Paz, e Néri da Silveira. Ausente, justificadamente, o Ministro Cordeiro Guerra.

Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.

VOTO

O Sr. Ministro Decio Miranda: Sr. Presidente, pedi vista destes autos, após o voto em que o eminente relator, Ministro Firmino Paz, julgava procedente a representação tendente a declarar a inconstitucionalidade das Portarias n.os 439, de 1º do dezembro de 1980, e 70, de 31 de março de 1981, ambas do secretário da Fazenda do Estado da Bahia, que, estabelecendo pauta para efeito de fixação da base de cálculo do ICM nas saídas de cacau em bagas destinadas a outras unidades da federação, determinou a incidência do tributo sobre o valor da aquisição do produto no estado, mais o percentual de 40%, nessa base de cálculo já incluído o imposto calculado pela alíquota interestadual.

Meu pedido de vista se radicou em antiga preocupação pelo problema da cobrança do imposto de vendas e consignações, nas operações interestaduais.

Esse imposto, quando transportada a mercadoria por estrada de rodagem, é fiscalizado nas chamadas "barreiras", nos limites entre estados. Quando o fiscal não concorda com o preço constante da nota fiscal, como resolver o problema? Instaurar-se no momento um processo? Sujeitar-se o transportador, sem discussão, ao valor arbitrado pelo fiscal? Por isso, seria de excogitar-se uma pauta de valores, instrumento tradicional da circulação de mercadorias entre estados, mas não consagrado em lei.

Todavia, nos termos da legislação vigente, não há como discordar da orientação a que deu guarida o voto do eminente relator, Ministro Firmino Paz, confortado por inúmeros precedentes deste Tribunal, mencionados no parecer da douta Procuradoria-Geral da República.

De fato, o Código Tributário Nacional repele a pauta de valores como instrumento de determinação da base de incidência do tributo sobre o valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, ao dispor:

"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 os esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Por isso, e com invocação desse dispositivo, pôde Rubens Gomes de Souza, em trabalho publicado na *Revista de Direito Público*, v. 11, p. 13, concluir que:

"Em face de todo o exposto, concluo que, existindo no CTN o art. 148, disposição normativa de lei complementar traçando regras para a determinação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre valores ou preços, a instituição, pelos estados, da chamada 'pauta fiscal' como base de cálculo presumida ou ficta para o ICM, é ilegal fora dos casos previstos no referido artigo."

Ora, se a pauta de valores — que até pode coincidir com a média dos preços das mercadorias transportadas para fora do estado — não deve subsistir, com maioria de

razão condenada está a disposição que acrescenta certo percentual ao valor da aquisição, no estado, da mercadoria que se faz transportar para fora de seu território.

Também julgo procedente a representação, tal como o eminente relator.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

Rp nº 1 097-0 — BA — Rel.: Min. Firmino Paz. Repte.: Procurador-Geral da República. Repdos.: Secretário da Fazenda e Governador do Estado da Bahia.

Decisão: pediu vista o Ministro Decio Miranda, após o voto do relator, julgando procedente a representação. Ausente, justificadamente, o Ministro Cordeiro Guerra. Plenário, 3.3.82.

Decisão: julgou-se procedente a representação, e declarou-se a inconstitucionalidade das Portarias nº 439, de 1º de dezembro de 1980 e nº 70, de 31 de março de 1981, expedidas pelo secretário da Fazenda do Estado da Bahia, unanimemente. Votou o Presidente. Plenário, 24.3.82.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer, Firmino Paz e Néri da Silveira.

Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.