

460,00 (quatrocentos e sessenta reais).

Como se vê, a referida Instrução Normativa acabou por desprezar o valor da operação, quando fosse ele inferior ao mínimo de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais).

Veio, então, o Decreto Estadual Nº 24.464/97, que, em seu art. 2º, determinou:

Art. 2º - A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor total constante do documento de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado das despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao destinatário, inclusive frete e seguro, acrescentado dos seguintes percentuais ao valor obtido:

I-.....omissis.....

II- nas operações com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo e outros produtos - 150 % (cento e cinquenta por cento), com base nos valores constantes da pauta fiscal, estabelecida com fundamento no Protocolo ICMS 26/92;

Da redação do edito acima transcrito, vê-se que o valor agregado de 150% (cento e cinquenta por cento) incide sobre o valor constante de pauta fiscal, restando desprestigiado o valor da operação.

Este é o ponto de irresignação da impetrante. Não está ela a questionar a legalidade da cobrança antecipada do ICMS, ou mesmo o percentual agregado de 150% (cento e cinquenta por cento), mas apenas a incidência de tal percentual sobre o valor fixado em pauta fiscal, no que está perfeitamente correta.

É que o arbitramento da base de cálculo pelo Fisco, consoante remansosa jurisprudência de nossos Tribunais, somente pode ocorrer quando a omissão ou a infidelidade do contribuinte tornem impossível a determinação do valor sobre o qual incidirá o tributo.

Em tais casos, a base de cálculo será fixada mediante procedimento formal, previsto no art. 148, do CTN, cuja redação é a seguinte:

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

Como se vê, somente quando impossível a apuração da base de cálculo, face à omissão ou infidelidade do contribuinte, é que poderá o Fisco arbitrar o valor para incidência do tributo, e, ainda assim, somente poderá fazê-lo mediante procedimento formal, com a garantia do contraditório, jamais mediante adoção de pauta fiscal, que representa a fixação prévia e generalizada de valores mínimos para fins de tributação.

Quando o valor da operação é conhecido por intermédio de documentos sobre os quais não reside qualquer dúvida de idoneidade, como ocorre na hipótese telante, resta afastada a possibilidade de que seja ele desprezado, em privilégio de valor arbitrado unilateralmente pelo Fisco.

Ora, se a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 2º, inciso I, do Dec. Nº 406/68, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, e este encontra-se expressamente determinado, não se pode admitir a utilização da pauta fiscal, que, caso aplicada, impingiria ao contribuinte tratamento abusivo e ilegal.

Neste sentido, ouçamos o que já decidiu o Guardião da inteireza da Lei Federal:

“ TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL.

1. A jurisprudência da Corte está assentada no sentido de não prestigiar a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal.

2. O princípio da legalidade tributária há de atuar, de modo cogente, sem qualquer distorção, no relacionamento fisco-contribuinte.

3. Recurso provido” (STJ, 1ª Turma, REsp. 0101582, Relator Min. José Delgado, julg. em 10.10.96, public. no DJU de 28.04.97, vot. unân.).

“ Tributário. Imposto obre a circulação de mer-

cadorias e serviços (ICMS). Base de cálculo. Fixação através de pautas de preços ou valores. Inadmissibilidade. Quer se entendam as pautas fiscais com presunção legal ou ficção legal da base de cálculo do ICMS, é inadmissível sua utilização apriorística para esse fim. A lei de regência do tributo (Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968) determina que a base de cálculo é "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria" (artig. 2., I). Mesmo que tomada como presunção relativa, a pauta de valores só se admite nos casos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, em que mediante processo regular, se arbitre a base de cálculo, se inidôneo os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. Os incisos II e III do artigo 2º do Decreto Lei Nº 406/68 prevêm a utilização do valor de mercado dos bens apenas na falta de valor real da operação. Precedentes do Supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucionais essas pautas. Recurso provido, por unanimidade" (STJ, 1ª Turma, REsp. 0023313, Relator Min. Demócrito Reinaldo, julg. em 18.11.92, public. no DJU de 15.02.93).

A autoridade impetrada não apresentou qualquer motivo plausível para que nas operações de importação de farinha de trigo o valor da operação reste desprezado, adotando-se valor impingido pelo Fisco.

Não se concebe como a adoção de pauta fiscal seja a única forma de viabilizar a cobrança antecipada do ICMS, pois o valor agregado de 150% (cento e cinquenta por cento) pode incidir sobre o valor da operação, restando intacta a forma de recolhimento antecipado.

O fato é que, mantida a forma de recolhimento hoje em vigor, estar-se-á impondo ao contribuinte o pagamento de tributo superior ao realmente devido.

O exemplo narrado nos autos é ilustrativo de tal situação, pois apesar de adquirir a tonelada de farinha de trigo ao preço de R\$ 330,00 (trezentos e trinta dólares), aproximadamente R\$ 354,48 (trezentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), a impetrante seria compelida ao pagamento do ICMS tomando-se por base o valor de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), fixado na Instrução Normativa Nº 12/97.

Além das despesas aduaneiras, tais como frete e seguro, a base de cálculo do tributo deve ser acrescida do percentual agregado de 150% (cento e cinquenta por cento), que, ao invés de incidir sobre o valor da operação, como seria lógico, por ser ele conhecido, está a incidir sobre valor arbitrado em pauta fiscal, o que é integralmente inadmissível.

Sobre o assunto, clarividente é a contribuição do Min. César Asfor

Rocha, que, julgando o REsp. Nº 12.250-SP, asseverou:

“... a fixação pelo Estado, antecipadamente e em caráter geral, da ‘pauta de valores mínimos’ como base de cálculo do ICM não encontra abrigo na legislação federal que: 1) não a prevê; 2) condiciona o arbitramento casuístico à omissão ou infidelidade do contribuinte; e 3) estabelece que ‘a base de cálculo do imposto é: - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.’ (artigo 2º, Decreto-lei nº 406/68) (...)”.

Com efeito, jamais restará legitimada a adoção da pauta fiscal, pois: 1) se conhecido o valor da operação, deve ele servir de base de cálculo para incidência do imposto; 2) se desconhecido, por omissão ou infidelidade do contribuinte, deve o Fisco proceder a arbitramento, mediante processo formal, previsto no art. 148, do CTN.

Demais disso, não se pode olvidar o fato de que o Decreto Estadual Nº 24.464/97, ao determinar que o valor agregado de 150% incidisse sobre valor fixado em pauta fiscal, acabou modificando a base de cálculo do ICMS, tornando-o mais oneroso.

Tal hipótese, por expressa imposição do art. § 1º, do art. 97, do CTN, equipara-se à majoração do tributo, que, por sua vez, somente pode ser determinada por lei, jamais por Decreto do Chefe do Poder Executivo.

Sobre o assunto, ouçamos a lição do emérito publicista Hugo de Brito Machado:

“No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribui competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis.

Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido” .¹

Como se vê, impossível é que a modificação da base de cálculo do tributo, que importa em torná-lo mais oneroso, seja determinada por Decreto

¹ Autor cit., in Curso de Direito Tributário, 12ª Edição, Págs. 53/54, Editora Malheiros, São Paulo, 1997;

do Chefe do Poder Executivo, pois tal hipótese representa majoração do tributo, que, por força do art. 97, II, do CTN, somente pode ser efetuada com base na lei.

Aflora, pois, na espécie, a ameaça de lesão ao direito líquido e certo da impetrante, qual seja o de não ter as operações de importação de farinha de trigo tributadas com base em pauta fiscal, que, como visto, é abusiva e ilegal.

Isto posto, corroborando com o ilustrado parecer da douta Procuradoria Geral de Justiça, acorda este Tribunal, por composição plenária, em conceder a segurança requestada, garantindo à impetrante o direito que nas operações de importação de farinha de trigo por ela efetuadas seja considerado para a fixação da base de cálculo do ICMS o valor da operação, restando, portanto, afastada a utilização da pauta fiscal.

Fortaleza, 20 de novembro de 1997.

Presidente

Relator

Proc. de Justiça