

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**ICMS: A ILEGALIDADE DO REGIME DE PAUTAS
FISCAIS FRENTE À DOCTRINA E A
JURISPRUDÊNCIA**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Vinícius de Freitas Alves

Santa Maria, RS, Brasil

2011

**ICMS: A ILEGALIDADE DO REGIME DE PAUTAS FISCAIS
FRENTE À DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA**

Vinícius de Freitas Alves

Monografia apresentada ao Curso de Graduação de Ciências Jurídicas e Sociais,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial
para a obtenção do Grau de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais

Orientador: Prof. Msc. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan

Santa Maria, RS. Brasil.

2011

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a monografia

**ICSM: A ILEGALIDADE DO REGIME DE PAUTAS FISCAIS FRENTE
À DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA**

elaborada por
Vinícius de Freitas Alves

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais

COMISSÃO EXAMINADORA:

Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan, Ms. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Luiz Fernando Soares Camargo, Ms. (UFSM)
(Avaliador)

Carlos Alberto Becker, Esp. (FADISMA)
(Avaliador)

Santa Maria, 7 de dezembro de 2011.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mãe, que acreditou que a educação é o bem mais valioso que se pode dar a um filho e, mesmo sob as adversidades da vida, acreditou e investiu no meu sucesso profissional.

Ao meu avô, João Athayde Alves, que faleceu em 2010 e que me ensinou muito, plantando em mim e em milhares de pessoas a sementinha do amor ao próximo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ter me dado todas as condições físicas, psíquicas, morais e de meio, a ponto de chegar até aqui vibrante e esperançoso quanto ao futuro.

Especialmente à minha mãe, Elizete, e meu pai, João Batista, pelo amor que recebi e pelo apoio constante nessa empreitada. Também ao Luiz e ao meu irmão Matheus, que sempre me apoiaram quando precisei.

À minha namorada Flávia, que soube compreender meu escasso tempo livre e me alegra muito, a ponto de deixar a vida mais romântica.

Aos meus amigos(a) Bruno, João Gabriel, Luiz Eduardo, Marcos Vinícius, Mário, Harriet, Paulo Ricardo, Rodrigo e Vinícius, com os quais mantenho laços de amizade há tanto tempo e contribuíram, de alguma forma, para que eu chegasse até aqui.

Aos familiares, que depositaram confiança em mim, me incentivaram e continuam torcendo a cada prova, concurso ou processo que trabalhei.

Ao orientador, Prof. Eduardo Bolzan, pela dedicação ao ensinar e acessibilidade de pessoa, quando, mesmo trabalhando muito, conseguiu me orientar desde a construção do projeto de pesquisa.

Aos colegas de turma e aos professores do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria, por me ajudarem na busca pelo conhecimento, no aprimoramento das relações humanas e do real valor que devemos dar a democracia.

Por fim, agradeço aos amigos que fiz na Prefeitura Municipal de Santa Maria, na 1ª Vara Criminal, no Ministério Público Estadual e no escritório Alexandre Mânica Advogados Associados, pelo imenso conhecimento que me passaram através dos estágios.

A riqueza de uma nação se mede pela riqueza do povo e não pela riqueza dos príncipes.

Adam Smith

RESUMO

Monografia
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

ICMS: A ILEGALIDADE DO REGIME DE PAUTAS FISCAIS FRENTE À DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA

AUTOR: VINÍCIUS DE FREITAS ALVES

ORIENTADOR: EDUARDO AUGUSTO CORDEIRO BOLZAN

Data e local da Defesa: Santa Maria, 7 de dezembro de 2011

Este trabalho analisa a legalidade do uso de pautas fiscais na incidência do ICMS - substituição. Desta forma, foi realizada uma abordagem abrangente do tema, buscando-se respostas na doutrina e na jurisprudência. A monografia divide-se em dois capítulos. O primeiro consiste em mapear as principais características do ICMS, entrando em sua regulamentação constitucional e legal, definindo-se os conceitos de operações, circulação, mercadorias e serviços, bem como o princípio da não-cumulatividade do tributo. Por conseguinte, o capítulo 2 trata dos principais aspectos da Lei nº 87/96 (Lei Kandir), que regulamenta o ICMS em todo território nacional. Foram vistas a previsão de substituição tributária em suas duas modalidades e as situações que justificam o arbitramento do valor da operação para a incidência do imposto. O segundo capítulo consiste na definição do que são as pautas fiscais e a diferença existente entre pautas fiscais e substituição tributária. O capítulo também definiu a formação da base de cálculo do ICMS. Por fim, foram analisadas as principais jurisprudências do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade e constitucionalidade no uso das pautas fiscais. O objetivo do trabalho consistiu em demonstrar porque, mesmo sendo repellido pela jurisprudência, o regime de pautas fiscais ainda é amplamente usado pelos estados brasileiros.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Pauta Fiscal. Ilegalidade.

ABSTRACT

Monograph
Social Sciences and Humanities Center
Federal University of Santa Maria

ICMS: THE ILLEGALITY OF TAX SCHEME GUIDELINES FRONT DOCTRINE AND JURISPRUDENCE

AUTHOR: VINICIUS ALVES DE FREITAS
ADVISER: EDUARDO AUGUSTO CORDEIRO BOLZAN
Date and Place of Defense: Santa Maria, December, 2011.

This work analyzes the legality of tax scheme guidelines use in ICMS (Goods and Service Tax) incidence- replacement. Thus, a comprehensive approach to the subject was performed, seeking answers in doctrine and jurisprudence. The work is divided into two chapters. The first maps the main features of ICMS, regarding its constitutional and legal regulations, and defines the concepts of operation, circulation, goods and services, and the principle of non-cumulative tax as well. The chapter also deals with the main aspects of no. 87 of 1996 Law (Kandir Law) which regulates ICMS nationwide. The estimates of tax substitution in both two forms, and situations that justify the arbitration of the transaction value for ICMS incidence were also raised. The second chapter sets out what tax scheme guidelines are, and the difference between tax scheme guidelines and replacement taxes. The chapter defines the ICMS calculation basis formulation as well. Finally, the Main Court of Justice of Rio Grande do Sul, the Superior Court of Justice and the Supreme Court were checked for legality and constitutionality of tax scheme guidelines use. The goal is to demonstrate the reason why, although tax scheme guidelines are repelled by jurisprudence, they are still widely used by states.

Key words: Tax Law. ICMS. Tax Scheme Guidelines. Illegality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	11
1.1 Uma visão constitucional do ICMS	11
1.1.1 O que são operações	13
1.1.2 Definição de circulação	13
1.1.3 Bens e mercadorias tributados pelo ICMS	15
1.1.4 Serviços tributados pelo ICMS	16
1.1.5 Princípio da não-cumulatividade	16
1.2 Comentários a Lei Complementar nº 87 de 1996	17
1.2.1 Construção da base de cálculo do ICMS	18
1.2.2 Substituição tributária	20
1.2.2.1 Substituição tributária “para trás”	20
1.2.2.2 Substituição tributária progressiva ou “para frente”	21
1.2.3 Hipótese de arbitramento de valores	24
2 PAUTAS FISCAIS	26
2.1 O que são pautas fiscais	26
2.1.1 Diferenças entre pauta fiscal e substituição tributária progressiva	26
2.2 O posicionamento da jurisprudência frente às pautas fiscais	28
3.2.1 Posicionamento jurisprudencial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul	28
2.2.2 Posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça	30
2.2.3 Posicionamento Jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal	31
CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	38

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é a fonte de recurso tributário mais importante para o País, correspondendo a 22,63% do total arrecadado pela União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, superando, entre outros tributos, o Imposto de Renda e Patrimônio (SILVEIRA, 2008).

As Receitas Públicas Estaduais são as maiores beneficiárias do ICMS, a ponto de seus orçamentos serem totalmente dependentes do mesmo, uma vez que o tributo chega a corresponder, em alguns estados, a 91% do total arrecadado (SECRETARIA DA FAZENDA DA BAHIA, 2007).

O ICMS ainda se constitui como importante fonte de recursos para os municípios brasileiros, que dividem proporcionalmente 25% do valor anualmente arrecadado, através do repasse de seus respectivos estados.

No ano de 2010, a arrecadação no Brasil gerada pelo ICMS ficou próxima da quantia de R\$ 270 bilhões, sendo o Estado do Rio Grande do Sul o 4º colocado no ranking nacional de arrecadação, ficando somente atrás de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2011).

Entretanto, esta enorme arrecadação ocorre em parte através do descumprimento da Lei nº 87/96 (Lei Kandir), do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, quando o Estado do Rio Grande do Sul e os demais estados da federação, ao regularem as formas de cobrança do ICMS, o fazem através de normativas e decretos que extrapolam critérios legais.

Sob o argumento de regulamentação da Lei Kandir, amparado pelo art. 155, §2º, XII, “b” da Constituição Federal de 1988, foram instituídas, através de Lei Complementar, formas de substituição tributária progressiva, que condicionaram como responsável pelo recolhimento do ICMS pessoa diversa da habitual, imputando a obrigação tributária a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, teve participação indireta como real contribuinte. Assim, a substituição tributária acabou por configurar-se como uma obrigação solidária, expressamente designada em Lei.

Como aponta Sacha Calmon (2006),

O inciso II (do art. 124 do CTN) diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas.

Desta modalidade de cobrança fiscal, a doutrina desenvolveu duas formas: a substituição tributária “para trás” e a substituição tributária progressiva. A primeira não desperta maiores comentários, pois se opera posteriormente à concretização da operação, assim como aponta Eduardo Maneira (2006):

A substituição para trás não trabalha com a figura da presunção: o que se dá é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este que deverá ser por um substituto tributário que tenha alguma vinculação com o "fato gerador" e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição.

A segunda forma, denominada de substituição progressiva, trata-se de espécie de substituição tributária para frente, que trabalha com a presunção de valor de operação futura, que presume-se que virá a se concretizar. Embora esta presunção não encontre amparo constitucional e, ao contrário, disciplina somente fatos concretamente realizados, a jurisprudência admite-a, desde que calçada em valor próximo ao real.

Dessa forma, com o afincamento de fixar valores para tais presunções, os Estados criaram as pautas fiscais ou pautas de valores, como também são conhecidas, que se constituem em tabelas de preços que deveriam apurar o preço médio de mercado de mercadorias e serviços. Assim, “pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização” (MANEIRA, 2006).

Ocorre que, como aponta Humberto Ávila (2005), a substituição tributária para frente, baseada em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor, é inconstitucional quando houver discrepância entre o valor de mercado e o valor atribuído pela pauta fiscal, por descumprimento do art. 150, § 7º e do art. 150, II da CF/88.

Essa discussão, por diversas vezes esteve presente nos tribunais brasileiros e, mesmo sendo declarado ilegal o uso de pautas fiscais, através da súmula 431 do STJ, os estados continuam a fazer uso das mesmas.

Desta forma, espera-se, na presente monografia, realizar uma reflexão sobre a legalidade e constitucionalidade do uso de pautas fiscais na cobrança do ICMS, quando realizada a cobrança na modalidade de substituição progressiva, sendo abordada a doutrina e a jurisprudência dos principais tribunais do país.

1 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

1.1 Uma visão constitucional do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto amplamente estudado pela doutrina, uma vez que se trata de tributo de complexa definição quanto ao fato gerador, contribuintes, isenções, base de cálculo, entre outras abordagens, como aponta Aroldo Gomes de Mattos, que faz uma síntese da estruturação constitucional do ICMS: “o ICMS está estruturado atualmente nos parágrafos 2º ao 6º do art. 155 da Constituição Federal, alterados pelas Emendas Constitucionais 3/93, 33/01 e 42/03, e regrado pela Lei Complementar 87/96 e alterações posteriores” (MATTOS, 2006, p.18).

Passando-se a fragmentação do dispositivo constitucional, resta palpável a visualização das amplitudes e restrições que devem ser observadas pelo Estado na instituição e cobrança do ICMS.

Como aponta Mattos (2006), o inciso I do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal destaca a não-cumulatividade do imposto, o que justifica a não-incidência do ICMS em cascata¹. Na sequência, o inciso II do mesmo parágrafo disciplinou a isenção ou não incidência aos créditos de compensação, nas operações ou prestações seguintes e na anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

O inciso III do parágrafo 2º do artigo acima referido destaca a incidência seletiva do ICMS, que deve ocorrer em função da essencialidade, tanto das mercadorias quanto dos serviços tributados. Destaca-se que essas particularidades buscam criar uma harmonia tributária aos princípios elementares do Bloco de Constitucionalidade.

Nos cinco incisos seguintes, do IV ao VIII, o constituinte se debruçou sobre as alíquotas, estabelecendo diferenças entre alíquotas internas, interestaduais e de exportação, fixando alíquotas mínimas e máximas em cada caso.

¹ Diz-se de um imposto ou tributo que incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda.

O inciso IX destacou a incidência extra sobre operações de entrada de bens e mercadorias importadas e de serviços, ambos iniciados no exterior, bem como de serviços que fogem da competência municipal, prestados com o fornecimento de mercadorias.

No inciso X, houve a preocupação em limitar a incidência do ICMS sobre operações/prestações específicas com a não-incidência sobre exportação para o exterior e sobre serviços prestados a destinatário no exterior, interestaduais com petróleo e seus derivados e energia elétrica, com ouro, desde que não definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial e, por fim, de serviços de comunicação livres e gratuitos.

O inciso XII atribui à Lei complementar a atribuição para reger o ICMS. Essa escolha acompanha o entendimento constitucional, que entende que o Código Tributário Nacional, embora seja lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição como lei materialmente complementar, o que torna as modificações formais aos tributos mais rígidas, com o intuito de aumentar a segurança jurídica do sistema financeiro nacional.

Por sua vez, o inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal, fixou regras gerais para a definição do valor da base de cálculo, dividindo-a em duas possibilidades:

a) o total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

b) da operação com exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, caso configure fato gerador do ICMS e do IPI.

Por essa discricionariedade constitucional, pode-se notar a minúcia que o constituinte teve ao elaborar o processo de criação constitucional que limitasse a abrangência do imposto, como destaca Ives Granda da Silva Martins:

O processo hermenêutico das limitações constitucionais ao poder de tributar está adstrito a implementar os valores consagrados no texto constitucional. É vedado ao intérprete, em especial ao Poder Público, substituí-los por ideologias circunstanciais, ou fazer prevalecer interesses públicos secundários (satisfazer necessidade de caixa) que confrontem o interesse primário prestigiado pela norma constitucional (MARTINS, 2005)

Esse esforço contribuiu para a formulação de um imposto menos oneroso ao contribuinte, esteja este no início ou no fim do processo de circulação, definindo, como discorre a Ministra Cármen Lúcia, que “a base de cálculo não pode estar dissociada do aspecto material do fato gerador, havendo de consistir numa perspectiva dimensional apta à redução desse aspecto material a uma expressão numérica” (STF, Pleno, RE 167.992).

Ainda, fragmentando-se o *caput* do art. 155 da Constituição Federal, pode-se observar que existem quatro palavras-núcleo de importante definição para a cobrança legal do tributo, que aparecem na sequência de montagem do dispositivo, divididos em: operações, circulação, bens e serviços.

1.1.1 O que são operações

Na definição de operações, não se tem uma única e inquestionável semântica jurídica. Entretanto, dentro dos significados pesquisados, pode-se defini-la como um fato juridicizado, à medida que mais de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, celebrem um negócio jurídico com a transmissão de posse ou propriedade. Por sua vez, Aroldo Gomes de Mattos trouxe sua definição, que vem a colaborar:

Operações é um vocábulo plurissignificativo que foi empregado com o nítido sentido de realização de atos ou fatos jurídicos (compra e venda, escambo, dação em pagamento, importação, exportação, etc.) efetuados por comerciantes, industriais, produtores, prestadores de serviço e até mesmo por pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens (MATTOS, 2006, p. 19).

Assim, operação é o negócio jurídico enquadrado nos termos de incidência da lei que dá origem a cobrança do ICMS. Nota-se, ainda, que, embora o ICMS possua três tipos de operações distintas: a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e as prestações de serviços de comunicação, estas não configuram “três impostos, mais um só, sobre circulação de mercadorias e serviços específicos, pois a não-cumulatividade os interliga” (COÊLHO, 2006, p. 529).

1.1.2 Definição de circulação

Analisando o segundo requisito, lapida-se o conceito de circulação, na qual a doutrina divide-a em circulação física e circulação jurídica.

Sacha Calmon (2002) diz que a mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato gerador jurígeno do ICMS, necessária à circulação econômica e, principalmente, a jurídica, que se perfaz somente quando ocorre alteração na titularidade da "res".

Por circulação física, entende-se o transporte de uma mercadoria de um estabelecimento para o outro, sem que tenha ocorrido a operação (negócio jurídico).

O Superior Tribunal de Justiça abordou esta situação através da Súmula 166, na qual afirma que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” através das decisões dos Recursos Especiais nº 32203-RJ, 36060-MG, 37842-SP e 9933-SP, conforme consta no acórdão:

O fulcro da questão prende-se em saber se ocorre o fato gerador do ICM na transferência das mercadorias do estabelecimento central – fábrica -, do mesmo contribuintes para as suas lojas de venda no varejo, localizadas na mesma cidade. Nessa perspectiva, com os olhos de bem se ver, no caso, aconteceu simples deslocamento de um estabelecimento para os outros da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, configurando operações, da fábrica para as lojas, sem a natureza de ato mercantil: ocorreu simples movimentação do produto acabado para a venda, sem a aludida operação, que, se evidenciasse a circulação econômica, então, consubstanciaria o fato gerador do ICMS (art. 1º, §1º, I Dc. Lei 406/68) (REsp 32303-4 RJ Acórdão Min. Rel. Milton Luiz Pereira. DJ 06/03/1995)

Assim, restou sedimentado na doutrina que a incorporação de mercadoria produzida por empresa ao patrimônio da própria empresa configura-se somente como circulação física, na qual novamente não há incidência do imposto.

Nesse mesmo sentido, a Súmula 573 do Supremo Tribunal Federal estabelece que “não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”, o que reforça ainda mais a não incidência do ICMS quando a circulação ocorrer somente no viés físico, sem envolver operação.

Logo, tem-se a circulação jurídica da mercadoria quando esta envolve o primeiro requisito analisado, a operação. Esse negócio jurídico por si só não configura o elemento nuclear presente no caput do art. 155 da Constituição Federal, sendo necessário concluir-se a tradição (entrega da coisa).

A tradição pode ocorrer de duas formas: real ou simbólica. A tradição real ocorre no momento da entrega da coisa (mercadoria), com a transferência de posse ou domínio ao adquirente. Enquanto isso, na tradição simbólica, tem-se a passagem do domínio, sem que exista a transferência da posse, prática comum em negócios agrícolas que envolvam a estocagem de grãos, na qual a safra está vendida ao comprador, mas fica sob a posse do vendedor até que seja negociada com terceiro, como apontam Derzi e Coêlho:

No direito brasileiro, tanto no Direito Civil, como no Direito Comercial, o contrato de compra e venda – embora perfeito – não transfere a propriedade. É necessário ainda que se dê a tradição, modo comum de se alterar o domínio das coisas móveis. Somente assim a mercadoria circula juridicamente, realizando-se o fato gerador do ICMS. Por isso mesmo, e a Constituição Federal já diz, a hipótese de incidência do ICMS não é realizar operação mercantil translativa de mercadoria. É mister, portanto, tanto o ato translativo do domínio como ainda a tradição (a executar o contrato, transferindo a propriedade), para que a mercadoria efetivamente circule (DERZI; COELHO, 1997, p.183)

Assim, pode-se afirmar que a circulação consiste na circulação física e jurídica da coisa, exceto na circulação jurídica simbólica, que por si só já se configura como causa de incidência do imposto estudado.

1.1.3 Bens e mercadorias tributados pelo ICMS

A definição de bens, assim como as demais definições com origem na Constituição Federal, deve observar o contexto em que estão inseridas e serem interpretadas através da própria sistemática constitucional. Para Canotilho, interpretar "uma norma constitucional consiste em atribuir um significado a um ou vários símbolos linguísticos escritos na Constituição, com o fim de se obter uma decisão de problemas práticos normativo-constitucionalmente fundada (CANOTILHO, 1999)

A definição de bens ou mercadorias, nesse script, merece severa atenção, pois não é simples. As primeiras definições foram construídas através da doutrina do Direito Comercial, através do qual restou definido que mercadorias seriam todos os bens móveis objetos de atividade empresarial, ou seja, os que tinham a finalidade de serem vendidos ou são as coisas disponíveis para a negociação. Estas podem ser materializadas em bens móveis, imóveis, materiais ou imateriais (COELHO, 2004).

Essa definição durou muitos anos. Entretanto, não satisfazia todas as facetas do direito, pois uma pessoa física que vende seu antigo automóvel a terceiro se enquadraria na incidência do imposto, negócio jurídico que nunca fora objeto de tributação do ICMS.

Os tribunais, ao longo dos anos, foram aperfeiçoando o termo mercadorias, ao ponto ao qual se chegou hoje, conforme construiu Mattos:

São mercadorias ou bens (expressões empregadas pela CF/88 como análogas) as coisas móveis, materiais e imateriais, objeto de operações ou negócios, regulados no

Direito Comercial e Civil, inclusive as importadas, nas diversas fases de sua circulação, sejam quais forem as designações que tiverem (produtos, materiais, artefatos, insumos, matérias-primas, sucatas, embalagens, solventes, etc.), adquiridas ou não habitualidade e intenção de revenda e lucro, e independentemente de sua destinação específica (comercialização, industrialização, ativo permanente, consumo, etc.).(MATTOS, 2006, p. 26)

Nota-se, através da dilatação do conceito ao longo do tempo, o aumento da abrangência do ICMS na cadeia comercial brasileira, o que, inevitavelmente, levou-o a tornar-se o imposto com maior arrecadação do País.

1.1.4 Serviços tributados pelo ICMS

Na quarta e última definição referente ao *caput* do art. 155 da Constituição Federal, diferentemente da amplitude alcançada pela designação de bens ou mercadorias, o constituinte legislou restritivamente, limitando a incidência do ICMS a prestação de serviços específicos.

Taxativamente, fixou a incidência do imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas prestações iniciassem no exterior. Como exemplos a serem tributados pela modalidade prestação de serviços, pode-se citar o serviço de transporte rodoviário de cargas (intermunicipal e interestadual), serviço de transporte rodoviário de pessoas (intermunicipal e interestadual) e a veiculação de mensagens de publicidade e propaganda na televisão (aberta e por assinatura).

1.1.5 Princípio da não-cumulatividade

O art. 155, §2º, I da CF/88 consagrou ao ICMS o princípio da não-cumulatividade e, diferentemente de legislação anterior, a CF/88 não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela, apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS (COÊLHO, 2006).

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

Fabretti (2003, p. 90) define o princípio da não-cumulatividade como sendo “o princípio de que no imposto devido em cada operação deve ser abatido o imposto pago na operação anterior”.

Sacha Calmon aponta que, com essa definição, a Lei Complementar nº 87/96 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo (crédito financeiro).

Assim, sendo, o montante suportado pelos agentes da circulação no exercício de suas atividades, como contribuintes de fato do ICMS (aquisição de bens para uso ou consumo e bens do ativo fixo), autoriza o adquirente e o tomador de serviços, na qualidade de contribuintes *de jure*, situados num ponto qualquer da cadeia de circulação, a se creditarem do imposto, sem qualquer distinção, e deduzi-lo de suas operações tributadas, pois tudo é custo operacional, como exatamente ocorre com os IVAS europeus e latino-americanos (COELHO, 2006).

Desta forma, a não-cumulatividade do ICMS, na prática, transformou-se em compensação de créditos e débitos tributários de grande valia para os setores produtivos.

1.2 Comentários a Lei Complementar nº 87 de 1996

No ano de 1996, depois de um “cochilo” institucional de 8 anos, o Projeto de Lei Complementar – PLC nº 57/96 foi aprovado por maioria absoluta do Congresso Nacional, entrando em vigor a Lei Complementar – LC nº 87/96, mais conhecida com Lei Kandir, que fora o dispositivo legal que regulamentou o ICMS em todo território brasileiro, cumprindo o art. 155, XII da CF/88.

Como aponta Sacha Calmon (2006), o referido dispositivo abordou, na íntegra, as atribuições do art. 155, parágrafo 2º, inc. XII da CF/88 quando definiu os contribuintes, dispôs sobre a substituição tributária, disciplinou o regime de compensação do imposto, fixou o sujeito responsável pelo recolhimento do imposto, excluiu a incidência do ICMS nas exportações, entre outras medidas fixadas na Carta Magna (COELHO, 2006).

Posteriormente, houve alterações no dispositivo original da LC 87/96. Entre as principais, estão as Leis Complementares nº 99/1999, 102/2000, 115/2002, 120/2005, 114/2006, 122/2006 e 138/2010, até a presente data.

1.2.1 Construção da base de cálculo do ICMS

A base de cálculo de um imposto é o *quantum* que será fixado a título de incidência da alíquota, está última instituída pelo poder regulamentar do Estado, observada a essencialidade da mercadoria ou serviço como afirma Martins:

A base de cálculo é o elemento numérico definido em lei, sobre o qual incidirá a alíquota do tributo, apurando-se assim o “*quantum*” devido. A doutrina costuma definir a base de cálculo como sendo um dos elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, por revelar a expressão numérica inicial do fato gerador (MARTINS, 2003, p. 15).

Para Geraldo Ataliba (1997), a base de cálculo é “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur”.

Esse aspecto material mencionado é a ligação entre o fato gerador e a base de cálculo. Assim, não se pode distanciar um do outro ou criar valor ficto. A verdade material deve ser respeitada, devendo seu *quantum* representar o real valor comercial da mercadoria ou serviço, como aponta novamente aponta Ataliba (1997):

... a importância da base impositiva é nuclear. Já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente poder fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato impositivo, ou de decorrente ou com ela relacionada.

Desta forma, observada a dimensão material do fato gerador, a base de cálculo definirá quais núcleos de formação da mercadoria ou do serviço devem ser equacionados pela alíquota, definindo-se o valor real do imposto a ser pago pelo responsável tributário.

A lei Kandir definiu estes valores em seu art. 13, no qual estabeleceu que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;
- II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;
 - a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;
 - b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;
- V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador (BRASIL, 1996).

Logo, a base de cálculo do imposto, via de regra, será o valor da operação ou do serviço e, em alguns casos, acrescenta-se o valor do frete e do seguro. Assim, a base de cálculo poderá ser definida pela seguinte fórmula:

$$V_m + V_f + V_s = V_{bc}$$

V_m = Valor da Mercadoria
 V_f = Valor do Frete
 V_s = Valor do Seguro

V_{bc} = Valor que será usado como base de cálculo

Concluindo, Becker (1998) afirma que o único critério objetivo e jurídico que permite aferir a natureza jurídica de cada tributo é o critério da base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência). Portanto, o arbitramento dessa aferição deve ser encarado como excepcionalidade pelo sujeito ativo da relação tributária

1.2.2 Substituição tributária

Para a doutrina, a substituição tributária foi criada com a finalidade de atribuir a terceiro a responsabilidade tributária pelo recolhimento do tributo, facilitando o controle e, conseqüentemente, a arrecadação fiscal.

Conforme Sacha Calmon (COELHO, 2006), a substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado. Neste caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Nesse mesmo prisma, Marcelo Alexandrino (2007) afirma que ocorre a responsabilidade por substituição, quando, no próprio momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o obrigado ao pagamento não é o contribuinte.

Tem-se, nesta prática, a transferência da obrigação tributária em virtude de lei do dever tributário do contribuinte para o substituto tributário.

O autor ainda diferencia as duas modalidades de substituição:

Conforme a sistemática adotada pela lei, a substituição tributária pode implicar o surgimento da obrigação tributária para o substituto em um momento diferente do momento em que efetivamente acontece o fato gerador. Se a lei antecipa o surgimento da obrigação, temos substituição tributária “para frente”; se a lei adia (ou difere) o surgimento da obrigação, temos a chamada substituição tributária “para trás”. O objetivo, em qualquer caso, é facilitar a fiscalização, concentrando a cobrança na etapa em que houver o menor número de sujeitos passivos (ALEXANDRINO, 2007).

1.2.2.1 Substituição tributária “para trás”

A substituição tributária regressiva ou “para trás”, como é definida, embora pouco usada nas cadeias de produção-circulação nas quais ocorre a concentração (menor número de estabelecimentos) em determinada etapa da cadeia – desde que não seja a primeira- prevê que

a obrigação de pagar tributos relativos a uma ou mais das etapas anteriores do ciclo seja dos estabelecimentos que estejam nessa etapa maior de concentração (ALEXANDRINO, 2007).

Sacha Calmon (COELHO, 2006) cita como exemplos de substituição “para trás” a transferência da obrigação tributária do frigorífico para os vendedores de bois, porcos e aves ou então da cooperativa de leite para os produtores de leite. Trata-se aqui da cobrança de tributo com fato gerador já ocorrido, sem espaços para presunção ou ficção de valores.

1.2.2.2 Substituição tributária progressiva ou “para frente”

Entretanto, existe a segunda e mais usada substituição tributária, a “para frente”. Roque Antonio Carrazza, abordando especificamente a substituição progressiva, aduz:

Na substituição tributária "para frente" parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador deste fato futuro praticará evasão fiscal).

Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária (para frente), fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribem em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte (CARRAZA, 2002).

Neste caminho, com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 3/93 foi alterado o parágrafo 7º ao art. 150 da CF/88, verbis:

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1993).

Coelho (2006) faz comentários ao dispositivo que previu a imediata restituição da quantia paga, quando não houver se concretizado o fato gerador presumido:

O dispositivo supra, em nome do princípio da praticabilidade da tributação, para superar o óbice de se cobrar imposto antecipadamente de um substituto por fato gerador de terceiro ainda não praticado, institui um novo tipo de substituição tributária para frente...

Agora a montadora já recolhe o ICMS das concessionárias ao vender-lhes os carros, que posteriormente, presume a lei, serão revendidos. Cobra-se do substituído um imposto cujo o fato gerador sequer ocorreu...

Ao menos resolveu-se o ressarcimento imediato, i.e., automático, caso se não se realize o fato gerador presumido na substituição.

A substituição foi regulamentada na Lei Kandir, estando presente do art. 6º ao 10, como observa-se no texto da norma:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Borba (2005) destaca que sobre esses dispositivos houve muitos estudos doutrinários (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Granda da Silva Martins, Roberto Siqueira Campos, etc) sobre a constitucionalidade da substituição tributária progressiva até a manifestação do Superior Tribunal de Justiça que, em tese, pacificou a jurisprudência:

É admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, §2º, XII, b da CF/88, do art. 34, §3º e 8º do ADCT, dos arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-Lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios nº 66/88...(BRASIL, 1996)

Entretanto Coêlho (2006) aponta que somente parte da doutrina entende que essa constitucionalidade estaria assegurada à imediata e preferencial restituição do tributo pago e

não concretizado o fato gerador. Portanto, para ele, somente através da restituição estaria superada definitivamente as inconstitucionalidades argüidas.

1.2.3 Hipótese de arbitramento de valores

Os art. 18 da LC 87/96 e art. 148 do CTN respectivamente determinam:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, 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.

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.

Os presentes artigos, quase idênticos, facultaram a autoridade lançadora o arbitramento do valor ou preço, sempre que seja omissos ou não mereça fé. Ocorre que, como apontam Misabel de Abreu Machado e Sacha Calmon, o arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. As modalidades de lançamento, previstas no Código Tributário Nacional, são apenas três: de ofício, com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiros e por homologação (MACHADO; COÊLHO, 1997).

Assim, o arbitramento seria apenas uma técnica, utilizável quando houver suspeitas de fraude ou crime fiscal, remédio que viabilizaria o lançamento.

Coêlho (2006) vai mais além e aduz que o arbitramento é exceção à regra, devendo ser provada sua necessidade pelo estado:

O art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa hipótese, a contrario sensu, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e medidas levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo (COÊLHO, 2006).

Entretanto, os estados acabaram distorcendo essa interpretação e arbitram o valor sempre que estes estão abaixo de suas tabelas de preços pré-fixados, chamadas de pautas fiscais ou pauta de valores.

Na substituição tributária progressiva, a partir do arbitramento, que pode ser através de catálogos de vendas, pautas fiscais e demais “informações” usadas pelas secretarias dos estados, começa-se a trabalhar com uma base de cálculo presumida, na qual o responsável tributário fica refém de ficção e presunções, conforme destaca Gaia:

A diferença fundamental entre a ficção e a presunção é que a ficção deliberadamente torna realidade jurídica algo que não existe no mundo fenomênico, enquanto a presunção normatiza algo que não existe porque ainda não ocorreu, mas que se vier a ocorrer, será daquele modo presumido.

No direito tributário, ficções e presunções são utilizadas para cumprir duas finalidades: combater a sonegação fiscal e possibilitar técnicas de tributação em massa, em nome da praticidade.

O dever de pagar, conforme previsão no art. 150, § 7º, da CR/88, está ligado à ocorrência futura do fato gerador. Tanto é assim que, caso o fato gerador não ocorra, o valor pago antecipadamente deverá ser imediata e preferencialmente restituído. Não há que se falar em ficção, pois não se cria novo fato gerador.

Verdadeiramente, o que ocorre é a exigência de um pagamento antecipado em razão de um fato gerador que, presume-se, irá ocorrer no futuro. E se trata de presunção relativa, sendo suficiente a prova de que o fato gerador futuro frustrou-se para o contribuinte ter direito à restituição. (GAIA, 2008)

Frente a este quadro é que está inserido pelos estados o regime de pautas fiscais ou pautas de valores.

2 PAUTAS FISCAIS

2.1 O que são pautas fiscais

Para Maneira (2006), "pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização".

Assim, pode-se dizer que Pauta fiscal é a fixação pelo sujeito ativo da obrigação tributária de um valor predeterminado para a operação, tomado como mínimo, independentemente do real valor da operação.

Desta forma, as pautas fiscais estabelecem valor através de presunção ou de ficção. Se o valor estabelecido pela pauta fiscal estiver de acordo com o valor médio de mercado, estar-se-á diante de uma presunção. Ao contrário, se o valor estiver afastado da realidade, o contribuinte estará sendo vítima de uma ficção.

Como aponta Paulsen (2006), estando o valor definido pela pauta fiscal fora do preço médio de mercado, esta tratar-se-ia de presunção absoluta, não podendo ser aplicada no direito tributário, muito menos para a formação da base de cálculo do ICMS presumido.

2.1.1 Diferenças entre pauta fiscal e substituição tributária progressiva

É importante destacar a diferença que existe entre pauta fiscal e substituição progressiva, pois embora amplamente questionadas nos tribunais como se fossem parte uma da outra, a doutrina é categórica ao separá-las.

Diferentemente da substituição tributária, na qual se encontra a figura do substituto tributário, no regime de pautas fiscais o sujeito passivo é o contribuinte, sendo a única comunicação entre ambas o fato de, nas duas, estar presente a presunção dos valores constantes na base de cálculo da incidência do ICMS.

Assim concluiu Ávila (2005), após analisar o uso de pautas fiscais com valores totalmente distorcidos da realidade para fins de cobrança de ICMS, na modalidade substituição tributária:

- 1) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos, por violação ao disposto no artigo 150, §7º e no artigo 150, II da CF/88;

2) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado, por violação ao disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96;

3) a substituição tributária para frente com base no preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor usado pela autoridade fiscal for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado (...);

4) sendo ilegal e inconstitucional o valor de pauta ou o preço máximo sugerido pelo fabricante, deve ser utilizado o preço usualmente praticado no mercado, conforme o disposto no artigo 8º, II da Lei Complementar nº 87/96 (ÁVILA, 2005).

Posteriormente, em novo parecer, o autor abordou novamente a discussão, agora de forma mais completa:

Enquanto na tributação não orientada por uma causa simplificadora privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade contributiva concreta de um caso, na tributação padronizada opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos. Em outras palavras, a padronização, em vez de meio de abandono do princípio da capacidade contributiva, é instrumento para sua concretização na maioria dos casos. (...)

Com a permissão para utilizar uma metáfora, é como se a tributação, em vez de ser ‘sob medida’ (tailor made), fosse ‘tamanho único’ (one size fits all) ou ‘pronta para levar’ (prêt à porter). Exatamente por isso que a padronização deve pautar-se pela média dos casos. A peça de ‘tamanho único’ deve ser adequada para a maior parte das pessoas, ainda que ela fique pequena para alguns e grande para outros, justamente porque o tamanho padrão deve servir para vestir a maioria, sem a necessidade de ajustes freqüentes pelo alfaiate. Um ‘tamanho único’ que fique pequeno ou grande para a maioria das pessoas simplesmente não serve como tal: primeiro porque exige precisamente aquilo que o uso do padrão quer evitar – o custo excessivo do reajuste contínuo, por ser impossível ou extremamente oneroso; segundo porque não corresponde ao tamanho médio real das pessoas. Não por outro motivo que a doutrina aponta como requisito indispensável da padronização tributária, de que é exemplo a substituição tributária com base em pauta fiscal, o uso de pautas verdadeiramente médias. (...)

Porém, para que a obrigação tributária da substituição promova satisfatoriamente a igualdade geral, a sua base de cálculo deve corresponder à generalidade dos casos. Essa correspondência só existe se a desigualdade resultante do uso da padronização não for contínua nem considerável: se for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos valores praticados; se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média dos valores praticados.

Isso significa que somente as desigualdades insignificantes ou bem insignificantes são justificáveis; só pode ser aceito aquele prejuízo insignificante ou aquela desigualdade que não seja duradoura nem considerável (ÁVILA, 2006).

Assim, ao contrário da substituição tributária progressiva, que tem previsão constitucional e legal, o regime de pauta fiscal é repellido do ordenamento jurídico.

O que gera a confusão entre ambos é a prática dos estados de usar o regime de pautas fiscais para fins de presunção do valor da operação que monta a base da cálculo para o ICMS substituição “para frente”.

2.2 O posicionamento da jurisprudência frente às pautas fiscais

3.2.1 Posicionamento jurisprudencial do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

O tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul é categórico ao afirmar que o regime de pautas fiscal é ilegal, apontando todos os aspectos já trazidos no presente trabalho, como demonstram as seguintes jurisprudências:

Os acórdãos nº 70043236140 e nº 70028231546 abordam a necessidade de preenchimento dos requisitos do art. 148 do CNT, apontando que cabe ao Estado do Rio Grande do Sul demonstrar a inidoneidade dos documentos e declarações do contribuinte, não podendo nunca esta ser presumida meramente através dos valores predeterminados nas pautas fiscais:

... as informações prestadas não trouxeram elementos que indicassem a instauração do devido processo administrativo de arbitramento que demonstrasse a inidoneidade dos documentos ou declarações do contribuinte, na forma do art. 148 do CTN. Diante disso, impõe-se a manutenção da sentença que concedeu parcialmente a ordem para declarar a inexigibilidade da cobrança do ICMS com base na pauta fiscal, devendo incidir sobre o efetivo valor da operação. (Apelação Cível Nº 70043236140, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Pedro Luiz Rodrigues Bossle, Julgado em 31/08/2011)

A origem do processo decorre do fato de o valor informado nos Autos de Lançamento, pela autoridade fiscal, e o valor indicado na nota fiscal divergirem. É sabido que o valor da nota fiscal não deve servir como dogma absoluto para a base do cálculo, pois assim, se estaria favorecendo fraudes. Contudo, se a operação se fez entre comprador e vendedor, descabe ao fisco presumir que o valor tenha sido fraudulento, ao menos não mediante comprovação evidente de fraude. (Apelação Cível Nº 70028231546, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sandra Brisolará Medeiros, Julgado em 14/04/2010)

O acórdão nº 70025675042 decide sobre a ilegalidade do uso das pautas fiscais pelos estados, baseadas no valor máximo de mercado:

Conforme documentação acostada aos autos, a impetrante realiza operações de compra e venda de medicamentos, sendo que o fisco que utilizar o "preço de pauta" para cobrar o ICMS.

Tal fato é comprovado pela análise do documento de fl. 196, no qual está apontado que "na verificação fiscal foi constatado que o contribuinte não utilizou o PMC sugerido ao público, na determinação da base de cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária nas suas saídas internas, e sim percentual de margem de valor agregado (MVA) calculado sobre o seu preço de venda".

Assim, o Fisco pretende cobrar os valores do contribuinte valendo-se da tabela de valores de preços máximos ao consumidor (PMC), estabelecida pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED), conforme a Lei nº 10.742/03, reajustada periodicamente através de Resoluções da CMED com o aval da ANVISA. Logo, procura tarifar o "preço de pauta" no comércio de medicamentos pela impetrante.

No entanto, na esteira do entendimento jurisprudencial consolidado, já foi reconhecida a ilegalidade do chamado "preço de pauta" em relação ao "quantum" a ser cobrado a título de base de cálculo de ICMS, sendo o procedimento admitido somente em hipóteses excepcionais, em casos de comprovada má-fé do contribuinte, assegurados o contraditório e a ampla defesa. (Apelação Cível Nº 70025675042, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 18/03/2009)

O acórdão nº 70013618020 destaca que o tributo, embora recolhido antecipadamente através da substituição tributária, deve ser readequado a realidade quando ocorrer o fato gerador de forma real, não presumida, evitando-se assim que o substituto tributário pague tributo em valor maior do que seria devido, sendo ressarcido mediante compensação imediata.

Não passando a base de cálculo presumida de uma simples pauta fiscal, não pode ela ser aceita sempre que não corresponda à realidade fática da vida vivente.

Assim, se comprovadamente a base de cálculo presumida não se realiza na sua integralidade, o imposto devido é somente aquele que corresponder a base de cálculo efetiva, real e fática, cumpridamente provada.

E, fundamentalmente, não pode ser cobrado tributo de realidade inexistente.

Não se argumente, por outro lado, para legitimar a cobrança sobre base de cálculo presumida e irreal, que a Fazenda não cobra o imposto quando o contribuinte-substituído vende a mercadoria por valor maior do que aquele sobre o qual foi cobrado o imposto de substituição. Na verdade o Estado não cobra essa diferença porque não quer. Está na sua liberalidade legislativa liberar essa diferença da tributação ou exigi-la do sujeito passivo. A tanto está autorizado pelo seu poder de tributar e pelo art. 128 do CTN, onde claramente está disposto que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nem se diga que o Estado não tem como controlar a possibilidade de cobrança complementar nesse caso, pois é mais do que sabido que o ICMS está sujeito a lançamento por homologação (CTN, art. 150), que é aquele em que o contribuinte presta as informações ao Fisco e efetua o pagamento, cabendo à Fazenda a homologação expressa ou tácita no prazo de cinco anos. Ora, se a sistemática é a do lançamento por homologação, é assim que a Fazenda controla todos os contribuintes em todas as situações, em nada se modificando a situação no caso de cobrança suplementar ao regime de substituição.

Portanto, o Estado, querendo, pode cobrar a complementação do imposto nos casos em que a venda a consumidor final seja realizada por valor superior àquele da base

de cálculo presumida sobre a qual foi cobrado o imposto de substituição. O que não pode fazer é cobrar sobre base de cálculo irreal e não correspondente à realidade fática. E o fato de não cobrar a complementação aludida, não autoriza a cobrança de imposto indevido. (Apelação Cível Nº 70013618020, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 11/04/2007)

2.2.2 Posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça é o tribunal mais incisivo no combate as pautas fiscais. Prova disto é que, em maio de 2010, editou a Súmula nº 431, com o seguinte enunciado: “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Através da súmula nº 431 pode-se observar os precedentes da corte, que rechaça o uso de pautas de valores com exceção, em face do uso do art. 148 do CTN, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAUTA DE VALORES OU PREÇOS (PAUTAS FISCAIS). BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Assentamento consolidado na jurisprudência da 1ª Seção do STJ de que é impossível, segundo as regras do ordenamento jurídico tributário, erigir-se pautas fiscais, pautas de preços ou de valores fixados mediante Portaria do Fisco como contendo elementos materiais determinantes da base de cálculo do ICMS. A base de cálculo do ICMS há de ser, em face de força do princípio da legalidade, o valor da operação de que decorrer na saída da mercadoria.

2. “Reiterado entendimento do STJ, quanto à ilegalidade da utilização da pauta fiscal - EREsp nº 33808/SP” (RMS nº 9574/PI, Relª Minª Eliana Calmon, DJ de 20/03/2000).

3. Recurso provido.

(RMS 23.502/SE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 19/04/2007, p. 233) (grifo do autor)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). BASE DE CALCULO. FIXAÇÃO ATRAVÉS DE PAUTAS DE PREÇOS OU VALORES. INADMISSIBILIDADE.

QUER SE ENTENDAM AS PAUTAS FISCAIS COMO PRESUNÇÃO LEGAL OU FICÇÃO LEGAL DA BASE DE CALCULO DO ICMS, E INADMISSÍVEL SUA UTILIZAÇÃO APRIORÍSTICA PARA ESSE FIM. A LEI DE REGÊNCIA DO TRIBUTO (DECRETO-LEI N. 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968) DETERMINA QUE A BASE DE CALCULO "O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA " (ARTIGO 2., I).

MESMO QUE TOMADA COMO PRESUNÇÃO RELATIVA, A PAUTA DE VALORES SÓ SE ADMITE NOS CASOS DO ARTIGO 148 DO CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, EM QUE MEDIANTE PROCESSO REGULAR, SE ARBITRE A BASE DE CALCULO, SE INIDÔNEO OS DOCUMENTOS E DECLARAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE. OS INCISOS II E III DO ARTIGO 2. DO DECRETO-LEI N. 406/68 PREVEEM A UTILIZAÇÃO DO

VALOR DE MERCADO DOS BENS APENAS NA FALTA DO VALOR REAL DA OPERAÇÃO.
 PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, QUE JULGOU INCONSTITUCIONAL ESSAS PAUTAS.
 RECURSO PROVIDO, POR UNANIMIDADE.
 (REsp 23.313/GO, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/1992, DJ 15/02/1993, p. 1670) (grifei)

Entretanto, mesmo a jurisprudência do Tribunal estando sedimentada, as decisões do STJ não conseguem imprimir efetividade ao cumprimento da Lei, à medida que necessitam ser provocadas pelas partes prejudicadas através de Recurso Especial, o que torna o acesso à justiça financeiramente pesado, frente à contratação de um advogado e a demora de julgamento aos interesses do contribuinte.

Ademais, torna-se vantajoso aos estados a cobrança do tributo “a maior”, porque cabe ao contribuinte e/ou substituto tributário buscar o cumprimento da legislação pela via judicial, cara e morosa como aponta estudo realizado pela fundação Getúlio Vargas (FGV, 2010).

2.2.3 Posicionamento Jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal (STF) abordou por diversos ângulos a constitucionalidade do uso de pautas fiscais e se pronunciou contrário ao arbitramento de valor sem que fossem preenchidos os requisitos presentes no art. 148 do CTN.

Especificamente, quanto à incidência de pautas fiscais na formação da base de cálculo do ICMS, houve julgados esclarecedores que questionaram sua constitucionalidade, bem como abordou Humberto Ávila em seus estudos.

Abaixo relacionam-se as principais decisões da Corte Constitucional que enfrenta, entre outros objetos, a constitucionalidade das pautas fiscais:

Conforme o julgamento abaixo, embora seja o primeiro a abordar o tema, restou firme o posicionamento do STF, afastando o uso de pauta fiscal, sempre que ficar demonstrando o valor real da operação.

RE 78577 / SP - SÃO PAULO
 RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA
 Órgão Julgador: Segunda Turma
 Julgamento: 13/12/1974
 ICM. PAUTA FISCAL. A BASE DE CALCULO DO ICM E O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA (ART. 2, I, DO DL. 406, DE 1968). NÃO É LICITO AO LEGISLADOR ESTADUAL

INOVAR QUANTO A ESSE ASPECTO (ART. 18, PAR 1., DA E.C. 1, DE 1969). A PREDETERMINAÇÃO DE VALOR PARA AS OPERAÇÕES PODE CONTRARIAR ESSA DISPOSIÇÃO, IMPLICANDO, POR OUTRO LADO, EM MAJORAÇÃO DO IMPOSTO (ART. 97, PAR 1., DO CTN). APLICAÇÃO DO ART. 148 DO CTN. A PAUTA FISCAL SÓ SE LEGITIMA QUANDO, EM PROCESSO REGULAR, NÃO FICAR DEMONSTRADO O VALOR REAL DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA. RE CONHECIDO E PROVIDO.

No Recurso Extraordinário nº 88307, o tribunal decidiu que a pauta fiscal só tem legítima aplicação mediante instauração de processo regular e no caso deste não conseguir apurar o valor real da operação.

RE 88307 /

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA

Órgão Julgador: Segunda Turma

Julgamento: 15/12/1978

ICM. PAUTA FISCAL. A BASE DE CALCULO DO ICM E O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA (ART. 2, I, DO DEC.-LEI 406, DE 1968). NÃO É LICITO AO LEGISLADOR ESTADUAL INOVAR QUANTO A ESSE ASPECTO (ART. 18, PAR 1, DA EC 1, DE 1969). A PREDETERMINAÇÃO DE VALOR PARA AS OPERAÇÕES PODE CONTRARIAR ESSA DISPOSIÇÃO, IMPLICANDO, POR OUTRO LADO, EM MAJORAÇÃO DO IMPOSTO (ART. 97, PAR 1, DO CTN). APLICAÇÃO DO ART. 148 DO CTN. A PAUTA FISCAL SÓ SE LEGITIMA QUANDO, EM PROCESSO REGULAR, NÃO FICAR DEMONSTRADO O VALOR REAL DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

No recurso nº 96375/SC, foi questionada a pauta de valor mínimo (pauta fiscal), quando o Tribunal decidiu que a predefinição do valor mínimo não constitui prova pré-constituída do valor da operação, ou seja, a divergência entre o valor da operação e o valor constante na pauta não satisfaz, por si só, o preenchimento do requisitos de aplicação do art. 148 do CTN. Caso contrário, a pauta seria auto-aplicável sempre que houvesse diferença entre o seu valor e o valor lançado.

RE 96375 / SC - SANTA CATARINA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. FIRMINO PAZ

Órgão Julgador: Segunda Turma

Julgamento: 19/03/1982

A PAUTA DE VALOR MÍNIMO, EXPEDIDA PELO ESTADO, EM COBRANÇA DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, NÃO CONSTITUI PROVA PRECONSTITUÍDA DO VALOR DA OPERAÇÃO SUJEITA AO REFERIDO TRIBUTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO, A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

Por fim, no Acórdão nº 2678, o tribunal pleno do STF reiterou a legalidade e a constitucionalidade da técnica de substituição tributária e diferenciou-a do uso de pautas fiscais. Assim, entendeu pela legalidade da substituição, sendo necessário ao caso somente o afastamento da aplicação das pautas fiscais.

SS 2678 AgR / MA - MARANHÃO
 AG.REG.NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇA
 Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
 Julgamento: 23/08/2006

SUSPENSÃO DE LIMINAR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A fixação da base de cálculo do ICMS por pauta fiscal não justifica o afastamento do sistema de substituição tributária instituído pelo art. 150, § 7º da CF. Manutenção da decisão que suspendeu a liminar. Agravo regimental improvido.

O informativo de jurisprudência nº 442 esclarece esse ponto de vista adotado pelo STF:

Informativo nº 0442
 Período: 9 a 13 de agosto de 2010.
 Primeira Turma
 ICMS. BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.

O preço final a consumidor sugerido e divulgado pelo fabricante em revista especializada (ABCFARMA) pode figurar como base de cálculo do ICMS a ser pago pelo contribuinte sujeito ao regime de substituição tributária progressiva nos termos do art. 8º, § 3º, da LC n. 87/1996. **Isso não se confunde com a cobrança de ICMS mediante pauta fiscal vedada pela Súm. n. 431-STJ.** Precedentes citados do STF: RE 213.396-SP, DJ 1º/12/2000; RE 194.382-SP, DJ 25/4/2003; do STJ: REsp 1.192.409-SE, DJe 1º/7/2010, e RMS 21.844-SE, DJ 1º/2/2007. RMS 24.172-SE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10/8/2010.(grifei)

Destes julgamentos, observam-se importantes apontamentos. Em primeiro lugar, que a substituição tributária está garantida pelo art. 150, § 7º da CF/88, é constitucional formal e materialmente e, por fim, que é diferente de pauta fiscal.

Constatado que houve um esforço para diferenciar os institutos da substituição tributária do regime de pautas fiscais e que foi declarada a constitucionalidade da substituição tributária, presume-se que o tribunal ressaltou essa diferença por entender que o regime de pautas fiscais é inconstitucional.

Os julgados ressaltaram, ainda, que a formação da base de cálculo do ICMS não é respeitada quando é usado o valor constante na pauta fiscal, em detrimento do valor real de operação, de forma arbitrária, que inevitavelmente se traduziria em confisco, quando a incidência do tributo cobra valor maior do que previsto na lei e/ou quando majorados através de ficção não os devolve em tempo hábil.

Desta forma, restaram em plena sintonia as decisões dos tribunais superiores, afastando o uso de pautas fiscais na elaboração da base de cálculo do ICMS substituição, com a ressalva de serem usadas somente mediante processo que satisfaça os requisitos do art. 148 do CTN.

CONCLUSÃO

As reflexões realizadas no presente trabalho permitem concluir que o ICMS destaca-se no cenário nacional como o imposto de maior arrecadação e abrangência tributária do país. Foi constatado, também, que é um tributo de entendimento complexo quanto à definição de incidência (fato gerador) e formação da base de cálculo. A visão constitucional do tributo está prevista na CF/88, que apresenta do §2º ao 6º do art. 155 o seu regramento.

O ICMS, assim como o IPI, tem como peculiaridade a não-cumulatividade do imposto, que consiste na possibilidade de compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

A Constituição também definiu que a incidência do ICMS deve ser seletiva, sempre observando a função de essencialidade. Por conseguinte, no inciso XI a CF/88, definiu a base de cálculo do tributo como sendo o total da operação.

A definição de operações para a incidência do ICMS pode ser descrita como atos ou fatos jurídicos relativos à circulação de mercadorias. A circulação, por sua vez, divide-se em circulação física ou jurídica. A circulação física é o mero transporte de uma mercadoria de um estabelecimento para outro, de mesmo titular, não envolvendo, portanto, negócio jurídico. De outra senda, a circulação jurídica consiste no negócio jurídico com a transferência de domínio, baseada em relação comercial, pois esta é tributada pelo ICMS.

Por sua vez, os bens tributados pelo ICMS são todas as coisas móveis materiais e imateriais, objetos de operação ou negócios com intenção de revenda e lucro, independente de sua destinação.

Entretanto, os serviços que devem pagar ICMS foram definidos restritivamente, enquadrando-se somente os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Realizado este apanhado constitucional, o trabalho partiu para o estudo da Lei nº 87/96, que regulamentou o ICMS em todo o território nacional e fixou, entre outras coisas, a possibilidade de substituição tributária.

A Lei nº 87/96 definiu também a base de cálculo do ICMS em seu art. 13, através do qual fixou, via de regra, que será na saída da mercadoria, o valor da mercadoria e nos demais casos o valor da operação.

A mesma lei trouxe a possibilidade da substituição tributária, que consiste em transferência da obrigação tributária do contribuinte para o substituto tributário. Neste caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Contudo, a substituição tributária pode ser para frente ou para trás. Na substituição para trás, a lei adia o surgimento da obrigação, enquanto que na substituição progressiva (para frente) a obrigação é adiantada, tratando-se, portanto de operação presumida.

Na operação presumida, tributa-se fato gerador que ainda não ocorreu e isso foi crítica de grande parte da doutrina. Questionada a constitucionalidade da substituição para frente, o STF a confirmou e garantiu o direito de compensação fiscal, caso a operação futura tenha valor inferior a que foi presumida.

Também é presumida a operação quando o Estado, aplicando o art. 148 do CTN e/ou art. 18 da Lei Kandir, mediante processo regular, apurar que o contribuinte ou o substituto tributário – no caso do ICMS - substituição – foi omissos ou inidôneos. Ocorre que os estados realizam a presunção baseados em pautas fiscais de valores.

As pautas fiscais são o arbitramento do preço dito como médio de mercado, que serve de base de cálculo para a cobrança do ICMS de mercadorias e determinados serviços. Ocorre que o valor fixado pelos estados brasileiros criou um abismo entre o preço real de operação e o preço tabelado através das Pautas de Valores. Esse desencontro acaba gerando um tributo acima das alíquotas fixadas em lei, o que torna a cobrança do imposto uma forma de confisco. Sobre as pautas fiscais, Humberto Ávila, por duas vezes, realizou magníficos estudos, chegando à constatação de que estas serão legais e constitucionais quando fixarem valores médios de mercado.

É importante destacar, também, a diferença entre as pautas fiscais e a substituição tributária, que muitas vezes é confundida. A substituição tributária é a técnica tributária que visa facilitar a recolhimento e o controle do tributo, passando a obrigação tributária para terceiro, presente no início da cadeia de circulação da mercadoria, trabalhando com uma operação presumida. A pauta fiscal consiste no valor pré-fixado pelo estado para certas mercadorias, consistindo na presunção do valor da operação. Essa separação é constantemente usada nos tribunais.

Os Tribunais, de uma forma geral, afastam o uso de pautas fiscais e acolhem o instituto da substituição tributária. Em consonância com as decisões presentes no trabalho, conclui-se que as pautas podem existir, mas devem traduzir o preço médio de mercado e

podem ser usadas somente quando não houver como ser apurado o valor real da operação. Qualquer fator distante disto torna o uso de pautas ilegais.

A construção de uma pauta fiscal que apresente valores dissociados dos valores de mercado gera sua inconstitucionalidade, por violação aos artigos 150, §7º e no artigo 150, II da CF/88, que definem que a base de cálculo do tributo deve ser o valor da operação ou o valor da mercadoria.

Não obstante, o uso de pauta fiscal na presunção de valor presumido em operação que teve o real valor apurado, e/ou em operação que não houve processo regular, e/ou em operação não preencheu os requisitos do art. 18 da Lei nº 87/96, é ilegal.

Sendo assim, conclui-se que não se tem como declarar ilegal o uso de pautas fiscais e nem sua legalidade, pois dependerá de caso a caso, de cada presunção e de cada pauta fiscal (baseada no valor médio de mercado ou não), motivo pelo qual se explica o uso deste artifício pelos estados, mesmo que na maioria dos casos ocorram em ilegalidade ou inconstitucionalidade em face da inobservância da Lei e da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, M; VICENTE, P. **Manual de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. 472p.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed, 6. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. Coleção estudos de direito tributário.

ÁVILA, H. **Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS**: substituição tributária; base de cálculo; pauta fiscal; preço máximo ao consumidor; diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante; exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 123, dez. 2005.

_____. **ICMS**: substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre preço usualmente praticado e o preço constante da pauta; exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, jan. 2006.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORBA, C. **Direito tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988; íntegra das emendas constitucionais; textos originais dos artigos alterados (Adendo especial); novas notas remissivas; índice sistemático, cronológico e alfabético-remissivo; súmulas vinculantes. 45. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011.

_____. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, 20 nov. 2011. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/default/IVA_calculo_legislacao.pdf>. Acesso em 29.abr.2011.

_____. **Lei n.º 87 de 13 de setembro de 1996**: dispõe sobre o imposto dos estados e do distrito federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 23.nov. 2011.

_____. Ministério da Fazenda, Quadro I arrecadação do ICMS: valores correntes, 18 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em 22.nov.2011.

_____. **Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993**: altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 mar. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 22.nov.2011.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 8. ed. rev. amp. atu. até a Emenda Constitucional 35/2001. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. amp. atu. até a Ementa Constitucional nº 48/2005. São Paulo: Malheiros, 2005. 1016p.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2004. 2. vol.

_____. **Manual de direito comercial**. 20. ed. São Paulo: Saraiva. 2008

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atu. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, M. A. M.; COÊLHO, S. C. N. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FABRETTI, L. C. **Código tributário nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga tributária brasileira aumentou 295,63% desde 1986**. 10 mar. 2000. Disponível em: <<http://www.expertja.com.br/content/artigos/carga.html>>. Acesso em: 20.out.2011.

MANEIRA, E. **Direito das telecomunicações e tributação**: a instituição de pautas fiscais pelos Estados-membros sob o manto de substituições tributárias, nos casos de aquisição de aparelhos celulares em outros estados da federação, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MARTINS, V. L. **Manual prático do ICMS**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003.

MATTOS, A. G. **ICMS**: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006. 463p.

PAULSEN, L; ÁVILA, R, B; SLIWKA, I, S. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. rev. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAULSEN, L.; MELO, J.E.S. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 413p.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. Disputas judiciais: passivo da União ultrapassa R\$ 390 bilhões. **Revista consultor jurídico**, 30 jan. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-jan-30/acoes-governo-podem-custar-390-bilhoes-aos-cofres-publicos>>. Acesso em: 20.out.2011.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. rev. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.

SILVEIRA, J. P. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil**: retrospectiva e perspectiva. Brasília, Senado: 2008.