

A substituição tributária progressiva e a instituição de pautas fiscais pelos Estados

Patrícia Dantas Gaia*

1. Considerações iniciais.

O presente estudo se propõe a analisar a substituição tributária progressiva, bem como as repercussões na sujeição passiva, na não ocorrência do fato gerador e na quantificação de base de cálculo inferior à presumida.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1851-4/AL, decidiu que a base de cálculo presumida no regime de substituição tributária é definitiva. Naquela oportunidade a Suprema Corte privilegiou a praticidade em detrimento de princípios caros ao Estado de Direito como a legalidade, a capacidade contributiva e a isonomia.

Agora, a matéria volta à pauta do Plenário do Supremo Tribunal Federal e pelos votos de alguns Ministros reacende-se uma esperança de que aquele primeiro julgamento possa ser revisto.

2. Evolução legislativa da substituição tributária progressiva do ICMS.

O Código Tributário Nacional [01] previu a substituição tributária progressiva, em sua redação original, no inciso II, do § 2º, do art. 58, que previa:

Art.58, § 2º. A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II – ao industrial ou comerciante atacadista quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% que a lei estadual fixar.

Em seguida, o dispositivo foi expressamente revogado pelo art. 13 do Decreto-lei nº 406/68.

A Lei Complementar nº 44/83 [02] acrescentou o § 9º ao art. 2º e deu nova redação ao art. 6º e §§ 3º e 4º do Decreto-lei nº 406/68, da seguinte forma:

Art. 2º. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 9º. Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

[...]

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

[...]

Art. 6º. [...]

[...]

§ 3º. A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria e seus insumos;

b) ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º. Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

Assim, por meio da LC nº 44/83, estavam dispostas as substituições progressiva e regressiva.

A Constituição de 1988 [03], em sua redação original, definiu que cabia à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS, conforme previsto no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea b, "in verbis":

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

[...]

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

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

Com efeito, com fulcro no art. 34, § 8º, do ADCT, em razão da inexistência de Lei Complementar de normas gerais para o ICMS, editou-se o Convênio 66/88 [04], que regulou provisoriamente a cobrança de ICMS por meio da substituição tributária progressiva, que dispunha o seguinte:

Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes.

III – depositário, a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV – contratante de serviço ou terceiro que participe das prestações de serviços de transportes interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.

Disposta a possibilidade do regime, os Estados se apressaram em instituir a substituição tributária progressiva e regressiva, em suas respectivas áreas de competência, passando a exigir tributos sobre fato de possível ocorrência.

No entanto, várias questões surgiram com relação à constitucionalidade do sistema inculcado nesse convênio.

Em seguida, a EC nº 3/93, que introduziu o § 7º ao art. 150 da CR/88 [05], estabeleceu:

Art. 150. ..

[...]

§ 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.

Posteriormente, a matéria foi definitivamente regradada na Lei Complementar nº 87/96, nos arts. 6º ao 10º.

O substituto tributário do ICMS é disciplinada da forma seguinte na LC nº 87/96 [06]:

Art. 6º. Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 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 alíquota 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 mercadoria, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

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 em outro por ele indicado.

A LC nº 87/96 [07] prevê ainda:

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

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

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtidas 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 serviços;

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

O citado artigo ainda contempla o seguinte:

[...]

§ 2.º 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.

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

§ 4.º 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.

§ 5.º 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.

§ 6.º 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.

Com relação às operações interestaduais, a substituição tributária se dará na forma do acordo celebrado pelos Estados interessados, conforme previsto no art. 9º, § 1º, I e II, da LC nº 87/96. O art. 10 da LC nº 87/96 [08] determina que:

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.

§ 1.º 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.

§ 2.º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, 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.

Com base na LC nº 87/96, os Estados-membros baixaram o Convênio ICMS nº 13, de 21.03.1997 [09], que determina:

Cláusula Primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subseqüentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula Segunda. Não caberá restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subseqüente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A citada norma foi a base a partir da qual os Estados, através de suas legislações ordinárias, instituíram a substituição tributária nos respectivos territórios.

3. A substituição tributária progressiva do ICMS.

A substituição tributária é imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.

No item anterior, ficou claro que o instituto não é novidade no nosso ordenamento. De acordo com EDUARDO MANEIRA (2006) [10]:

Quando a substituição tributária progressiva foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição para frente, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Diga-se que nunca houve maiores dúvidas quanto à substituição regressiva, acerca de sua legitimidade. Isto porque, na lição de EDUARDO MANEIRA (2006) [11], "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".

Dessa forma, na substituição regressiva não há a presunção da ocorrência do fato gerador e tampouco da base de cálculo, porque o recolhimento do tributo ocorrerá na etapa posterior.

Contudo, com relação à substituição progressiva, esta sim é complexa e foi bastante questionada exatamente porque presume-se a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro.

Há várias dúvidas na doutrina acerca da constitucionalidade da instituição do regime da substituição tributária. AROLDO GOMES DE MATTOS (2006) [12]:

Mesmo após o advento da Emenda Constitucional 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, permitindo à lei instituir regime de substituição tributária ‘para frente’ (progressiva), continua entendendo a maioria da doutrina (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Mello, entre outros), que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária ‘para trás’ (regressiva), que sempre teve conhecida sua constitucionalidade (CTN, arts. 121 e 128).

Sustenta, porém, a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros), que, ao ser assegurada a ‘imediate e preferencial restituição’ do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram definitivamente superadas as inconstitucionalidades então argüidas. Com efeito, assim dispôs aquele preceptivo (art. 150, parágrafo 7º da CF/88):

‘A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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.’

Com efeito, há quem entenda que como a substituição tributária progressiva parte do pressuposto que o fato gerador ocorrerá no futuro, validando-se assim a cobrança antecipada do tributo, o instituto seria inconstitucional.

Na lição de ROQUE CARRAZZA (2005) [13]:

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 estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira inconstitucional inafástavel, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte.

É sempre bom termos presente que, se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo -, por muito maior razão (argumento a fortiori) não se há cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente pode

substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.

[...]

A denominada "substituição para frente é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.

Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre fato presumido. Resporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica.

3.1. Da base de cálculo presumida

Vale, inicialmente, tecer algumas considerações acerca de presunções e ficções.

Leciona EDUARDO MANEIRA (2002) [14]:

As ficções e presunções são técnicas legislativas utilizadas para tornar real, verdadeiro, aquilo que, no mundo real não ocorre ou não existe tal como previsto na norma.

As ficções são irrealidades que se tornam normas. Uma vez normatizadas, é incabível o questionamento se as ficções espelham verdades ou mentiras. Enquanto normas, ou seja, realidades jurídicas, o que importa verificar é se seguiram o trâmite regular do processo legislativo e se são compatíveis com o texto constitucional vigente, isto é, se existem validamente.

As presunções são a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes. Podem ser, segundo sua origem legais ou comuns e quanto à sua força podem ser absolutas, relativas ou indiciárias. As presunções absolutas e relativas sempre decorrem de lei, as indiciárias são aquelas decorrentes das presunções comuns, quando inferidas do raciocínio do aplicador ou intérprete do direito, que presume conseqüências jurídicas a partir de fatos que efetivamente ocorrem.

(...)

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.

Entende HAMILTON DIAS DE SOUZA (1996) [15]:

a) a sistemática da substituição tributária é prevista não só na Constituição brasileira como também é conhecida no direito comparado. Sua observância não implica necessariamente em aumento de carga fiscal ou qualquer outra forma de fiscalismo que onere o contribuinte. Ao contrário, se corretamente utilizada, pode alcançar o objetivo maior de justiça fiscal, evitando que uns não paguem tributo em detrimento de outros, distribuindo-se mais racionalmente a carga tributária e alcançando-se um dos princípios fundamentais da imposição, que é o da generalidade.

b) a substituição tributária só é possível se estiver em conformidade com o princípio da capacidade contributiva. Assim, é fundamental que o substituto possa ressarcir-se do valor pago a título de substituição tributária.

c) o substituto tributário há de ter vínculo com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Tal vínculo há de ser, de fato ou de direito, quer com o fato material (fato bruto) quer com a pessoa que realizou tal fato (contribuinte). Essa extensão do vínculo decorre da própria essência do fato gerador, espelhado por situação de fato definida em lei que, para ser suficiente a dar origem à obrigação tributária, deve ocorrer, concretamente, em todos os seus aspectos, seus pressupostos indissolúveis. Assim, tratando-se de referência ao contribuinte, é do aspecto pessoal do fato gerador que se trata e, portanto, o vínculo com a pessoa que realiza o fato material (elemento objetivo do fato gerador) é, em síntese, vínculo com o próprio fato gerador (elemento subjetivo – aspecto pessoal). O importante é que exista tal vínculo e que ele permita possa o substituto ressarcir-se do ônus do tributo por ele pago, de forma a assegurar a aplicação do princípio da capacidade contributiva e em obediência ao perfil constitucional do imposto.

d) a atual Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, prevê possa ser estabelecida substituição tributária relativa a fatos geradores não ocorridos (substituição para frente). Limita, porém, o exercício desta competência, à medida que exige lei ordinária para regular todos os aspectos da matéria, bem como exige que tal lei contenha mecanismo que permita a imediata devolução do imposto pago por substituição, caso não se realize o fato gerador presumido ou caso tenha ele dimensão menor do que a considerada. A não previsão do mecanismo referido implicará em inconstitucionalidade da lei, pois é ela que assegura a manutenção da estrutura do

imposto e o atingimento daquele que, efetivamente, tem capacidade econômica para suportar o respectivo ônus.

3.2. Da imediata e preferencial restituição.

Merece destaque o art. 10 da LC nº 87/96 [16]:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito de 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 do objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, 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.

Verifica-se que tal dispositivo objetiva ressarcir o substituído de ônus tributário desprovido de causa jurídica. Contudo, a EC nº 3/93 (que inseriu o § 7º ao art. 150 da CR/88) determina expressamente que será "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido", não correspondendo com o aludido prazo de noventa dias.

Na lição de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2004) [17]:

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse.

[...]

Por outro lado, todas as legislações estaduais contêm a seguinte regra (se não igual, parecida):

"Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatório o estorno do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que servir de base de cálculo na saída respectiva."

A mesma regra prática – por isso que assegura a cláusula constitucional da imediata e preferencial restituição – deve ser seguida, na outra mão, no caso de haver pagamento a maior do ICMS, em razão da substituição. Com Aroldo Gomes de Mattos, achamos que a imediata restituição de ser feita:

"(a) mediante crédito na própria escrita fiscal do contribuinte substituído, para compensação com débitos subseqüentes, na forma do Decreto-Lei nº 406/68, ou, alternativamente,

(b) mediante nota fiscal emitida contra contribuinte substituto, como previsto no Protocolo ICMS nº 11/91.""

3.3. Da instituição de pautas fiscais.

Pauta fiscal é a fixação pelo sujeito ativo da obrigação tributária de um valor pré-fixado da operação, tomado como teto, independentemente do efetivo e real valor da operação.

Note-se que pauta fiscal diverge da substituição tributária. Para EDUARDO MANEIRA (2006) [18], "pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização".

Na pauta fiscal não há a figura do substituto e do substituído. O sujeito passivo da obrigação é só a figura do contribuinte.

A semelhança entre a substituição para frente e a pauta fiscal é que a base de cálculo real é trocada por outra presumida. Entretanto, a base de cálculo utilizada na pauta fiscal dissocia-se profundamente daquela que seria devida, a real.

No caso em que há uma disparidade muito grande entre o valor presumido da base de cálculo e aquele que corresponderia ao valor real, e sendo essa disparidade contínua, o método de apuração e arrecadação de imposto instituído se desvincula totalmente daquilo que se poderia denominar "substituição tributária" para a repudiada "pauta fiscal".

Em pareceres publicados, HUMBERTO ÁVILA (2005) [19], após analisar casos de Estados que adotavam pauta de valores manifestamente diversas da realidade para fins de cobrança do ICMS/ST, apresenta a questão com enorme clareza:

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.

O mesmo autor evolui a discussão com outro parecer, que se apresenta nos seguintes termos:

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 frequentes 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. Assim a doutrina:

‘Isso também 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.’ [20] (grifei)

Assim, enquanto a substituição tributária para frente tem previsão constitucional, legal e tem atestado de legitimidade pela jurisprudência, a pauta fiscal é rechaçada pela doutrina e pela jurisprudência. Confira-se, neste sentido, os acórdãos abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE.

1. Segundo orientação pacificada neste Corte, é indevida a cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal. Precedentes.

(...)

4. Não há que se confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN, que é modalidade de lançamento. Também não se pode confundí-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC n.º 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso. Já a pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo.

5. Recurso ordinário conhecido e provido. [21]

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 148 DO CTN. HIPÓTESES DE UTILIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. REGIME DE VALOR AGREGADO PREVISTO NO ART. 8º DA LC 87/96. ANTECIPAÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Em relação à possibilidade de cobrança de ICMS baseada em pauta fiscal, esta Corte, no julgamento dos EREsp 33.808/SP, de relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo, já pacificou entendimento no sentido de ser inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais. Isso porque, na realidade, a base de cálculo desse tributo é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, somente sendo admissível a utilização dessas pautas nos casos previstos no art. 148 do CTN.

2. No caso dos autos, ficou consignado no acórdão recorrido e na r. sentença que não foi provada, sequer demonstrada, pelo Estado, a ocorrência de qualquer das hipóteses acima mencionadas. Por essa razão, para se avaliar a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 148 do CTN, possibilitando a utilização da pauta fiscal para fins de cobrança de ICMS, é necessário adentrar o conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

(...)

4. Recurso especial desprovido. [22]

TRIBUTÁRIO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE" - PAUTA FISCAL FICTA - ILEGALIDADE - EXISTÊNCIA DE REGRAS PREVISTAS PARA O FIXAR DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS - APLICAÇÃO DA L.C. N. 87/96 E DA LEI MARANHENSE N. 6668/96.

A Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão passou a baixar pautas fiscais, indicando a base de cálculo do ICMS observável nas operações de entrada de mercadoria em seu território, apartando-se dos demais princípios normativos aplicáveis, na hipótese (...)

Havendo, na lei maranhense, regras de meridiana clareza e que incidem neste caso em concreto, devem estas ser prestigiadas, carecendo à autoridade apontada como coatora neste writ respaldo legal para o fixar, de forma discricionária, a base de cálculo do ICMS devido na comercialização de cervejas e, que tudo indica pela prova pré-constituída exposta nestes autos, tem sido em valor deveras superior àquele de venda usualmente praticado no mercado local.

Ademais, conforme lição de Rubens Gomes de Souza, "a pauta fiscal substitui-se à prova, e dá como provado o que trataria de provar.

Neste ponto é que surge, ou pode surgir, a diferença (a tênue diferença de que fala Pugliatti) entre a pauta fiscal como presunção e a pauta fiscal como ficção. Assim, se a pauta fiscal diz que tal mercadoria vale 1000 e isso é sabidamente certo, ou pode ser provado certo, trata-se de presunção; ao contrário, se o que a pauta diz é sabidamente falso, é de ficção que se trata.

Revelando-se a pauta fiscal ficta em presunção absoluta, esta não se aplica ao direito tributário "ou, pelo menos, à determinação dos elementos definidores das obrigações por ele reguladas, entre os quais, com vimos, está a base de cálculo".

Recurso ordinário provido. [23]

É inaceitável a fixação legal da base de cálculo estranha ao preço das mercadorias e dos serviços, tomando-se em conta o suposto e fictício valor de mercado, caracterizando-se como "pautas", que distanciam da realidade dos negócios jurídicos.

Entretanto, algumas legislações estaduais denominam, equivocadamente, de substituição tributária progressiva, técnicas de cobrança com base em pautas fiscais, para legitimar um procedimento desde sempre repellido.

4. O retrato da substituição tributária progressiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É sabido o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da adoção de pautas fiscais pelos Estados-membros (Representação nº 1.231-0/SC). Da mesma forma o Superior Tribunal de Justiça se manifestou reiteradas vezes, no sentido

da ilegalidade e da impossibilidade da instituição de pautas fiscais por atos do Poder Executivo das Administrações Fazendárias estaduais.

Com a inclusão do § 7º ao art. 150, da CR/88, por meio da EC nº 3/93 (e a criação da substituição tributária progressiva), a matéria voltou a ser questionada pelos nossos Tribunais Superiores.

Um novidade surgiu após o julgamento da ADIn nº 1.851-5/AL, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade do imposto ser exigido antes da ocorrência do fato gerador, com base em valor presumido, e a desnecessidade de devolução ou complementação dos valores pagos, a maior ou a menor, respectivamente.

A ADIN nº 1.851-4/AL foi ajuizada com o objetivo de saber se haveria possibilidade de restituição do ICMS recolhido por meio da substituição tributária progressiva, caso o fato gerador se realizasse em valor inferior àquele utilizado na base de cálculo presumida.

A resposta que se obteve do Supremo Tribunal Federal, como intérprete da Constituição, é que a base de cálculo estimada não é apenas uma presunção "juris tantum", como se considerava, mas uma verdadeira presunção absoluta. Não se poderia ilidir essa presunção, nem mesmo com todo tipo de prova. O valor pago pelo substituto é definitivo, e não pode sequer ser aproveitado como crédito.

A decisão foi surpreendentemente contrária aos anseios dos contribuintes.

Na lição de AROLDO GOMES DE MATTOS (2005) [24], encontra-se uma divisão da ementa do acórdão, de fácil análise para a compreensão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal:

1º) quanto à constitucionalidade do Convênio ICMS nº 13/92:

"Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º)."

2º) quanto à restituição prevista na EC nº 3/93:

"A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei

complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade."

3º) quanto à definitividade do fato gerador presumido:

"A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação."

E continua:

No nosso desprezioso entendimento e também baseado nos doutos votos vencidos dos Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio, a discordância de tal decisão é total. Em rápidas pinceladas, eis os motivos:

1º) o Convênio ICMS nº 13/92 é inconstitucional:

O direito à restituição de tributo pago a maior, seja qual for a hipótese, está consagrado historicamente no nosso Direito positivo, não podendo obstaculizá-lo mero ato administrativo emanado do pacto entre alguns Estados tributantes interessados no seu confisco.

2º) é devida a restituição do excesso cobrado a maior:

É incorreto interpretar de forma literal a EC nº 3/93, no sentido de que somente é restituível o ICMS no caso de não ser realizado o respectivo fato gerador futuro, mas também – e principalmente – quando ele é menor do que foi presumido, inviabilizando dessa forma o enriquecimento sem causa do Estado.

3º) fato gerador presumido é provisório:

Trata-se de uma verdadeira *contradictio in terminis* considerar "definitivo" o "provisório", como é o caso do fato gerador presumido no regime de substituição tributária "para frente". Inconcebível!

O entendimento majoritário da doutrina entende que a Corte do Supremo Tribunal Federal, ao mudar radicalmente a jurisprudência, subestimou os princípios

constitucionais magnos que protegem o contribuinte, parte mais fraca da relação tributária, para relevar os princípios que protegem à fiscalização.

A decisão citada representou, à época, o "leading case" para a questão. Isto porque o reconhecimento pelo STF da constitucionalidade da regra inserta no § 7º, do art. 150, da CR/88, através de uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade equivaleria ao esgotamento das possibilidades de discussão acerca da matéria.

Entretanto, foram ajuizadas as ADIn's nºs 2.777 e 2.675, encontrando-se em curso o julgamento. As referidas ações questionam a constitucionalidade de dispositivos de Leis estaduais de São Paulo e Pernambuco, que tratam da restituição do ICMS pago antecipadamente no instituto da substituição tributária.

O plenário do Supremo Tribunal Federal analisa o inciso II, do artigo 66-b, da Lei nº 6.374/89, de São Paulo, na redação dada pelo artigo 3º, da Lei nº 9.176/95, e o inciso II, do artigo 19, da Lei estadual nº 11.408/96, de Pernambuco.

As ADIn's nºs 2.675 e 2.777 foram ajuizadas pelos governadores dos Estados de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, contra os dispositivos de leis estaduais, que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente.

Conforme as Leis estaduais, as empresas contribuintes do ICMS no regime da substituição tributária progressiva têm o direito de receber a diferença do valor pago a maior, na hipótese de se verificar que a obrigação tributária seja de valor inferior ao que foi presumido.

No entendimento dos Procuradores estaduais, a Constituição da República veda a forma de restituição tal como proposta nas referidas Leis estaduais, eis que no § 7º, do art. 150, há a previsão de que a devolução do montante pago antecipadamente será devida quando o fato gerador da obrigação não se realizar.

O Ministro NELSON JOBIM pronunciou seu voto, no sentido da inconstitucionalidade das leis estaduais, tendo sido acompanhado pelos Ministros EROS GRAU, GILMAR MENDES, SEPÚLVEDA PERTENCE E ELLEN GRACIE. Já o Relator Ministro CEZAR PELUZO julga pela improcedência das ações, em razão da constitucionalidade das leis paulista e pernambucana, juntamente com os Ministros RICARDO LEWANDOWSKI (somente na ADIn nº 2.777/SP), JOAQUIM BARBOSA, MARCO AURÉLIO e CELSO DE MELLO. O Ministro RICARDO LEWANDOWSKI vota somente no julgamento da ADIn nº 2.777/SP, já que substituiu o Ministro CARLOS VELLOSO que se posicionou na ADIn nº 2.675/PE, pela improcedência do pedido.

Aguarda-se o voto de desempate do Ministro CARLOS BRITTO, para então dar conhecimento à decisão definitiva. Vale ressaltar que os votos esposados pelos Ministros poderão ser modificados até a decisão-final das ações.

Em notícia veiculada no site do STF em 07.02.2007, "o Ministro CEZAR PELUSO, Relator da ADIn 2.777, ressaltou que o Estado tem o dever de restituir o montante pago a mais, por faltar-lhe competência para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio que veda o confisco."

Seguem alguns trechos do voto do Ministro CEZAR PELUSO, que merecem destaque:

[...] O excesso de cobrança é visível, assim quando ocorrer o fato gerador presumido não ocorra em sua totalidade, como quando ocorra em valor inferior ao preestimado. O Estado não tem legitimidade para ser apropriar da quantia paga mas indevida, de modo que, se o fizer utilizará o tributo "com efeito de confisco" (art. 150, IV, da CF).

[...] A restituição parcial da diferença paga antecipadamente, a título de ICMS, em razão da substituição tributária, caso se comprove que, na operação final com mercadoria ou serviço, ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida, de modo algum pode, pois, substanciar benefício fiscal, pela só e boa razão de que não desonera nem reduz a carga tributária incidente sobre o contribuinte, nem tem o propósito de lhe estimular algum comportamento.

[...]

Ora, a cláusula de devolução é o precioso remédio legal para ajustar a tributação, operada por presunção, ao fato gerador ocorrido (fato definitivo), quando o valor deste seja inferior ao estimado. Logo, já deste ângulo, não desfigura, mas legitima o sistema, porquanto, se a irrepetibilidade do excesso fosse uma constante na técnica de tributação, o mecanismo estaria sendo usado em contraste com os princípios constitucionais, ao implicar apropriação indébita, ainda que até a data da devolução.

[...] Em síntese, o art. 66-B, inc. II da Lei estadual nº 6.374/89, ao assegurar a imediata e preferencial devolução do valor recolhido, "caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida", não configura benefício fiscal e, por conseguinte, é desnecessária sua previsão em convênio, conforme prescrito pelo art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição da República, razão por que não encontro incompatibilidade alguma entre ambas as normas.

A matéria, em definitivo, não está resolvida perante a Suprema Corte, pelo contrário, manifestações de Ministros do Supremo Tribunal Federal dão conta que a questão pode ser revista.

Nesse sentido, em que pese não ser objeto do presente, o julgamento deverá ainda decidir a partir de quando o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal passa a vigorar, enfim, se cabe mitigar a retroatividade da novel decisão – se houver mudança de entendimento – a bem da boa-fé e estabilidade do sistema, uma vez que os Estados-membros seguiram fielmente os caminhos determinados pelo julgado anterior.

Assim, é necessária a criação de mecanismos que visem a possibilidade do Supremo Tribunal Federal alterar seu entendimento, modernizando o sistema com os novos fatores sociais ou corrigindo equívocos do passado, do contrário, o Sistema do Direito estará fadado ao imobilismo, isolando-se da sociedade e deixando de lado a ciência do dever-ser.

Destarte, o Supremo Tribunal Federal deve mudar seu posicionamento, pois a decisão que traz ao Direito Tributário a presunção absoluta e o privilégio da praticidade sob princípios caros como a capacidade contributiva, a isonomia e a legalidade. Com a mudança de posicionamento a Suprema Corte ainda deverá ponderar se seu novo entendimento deve ser aplicável aos casos em andamento ou somente às presunções e substituições com fatos geradores posteriores à referida decisão.

5. Conclusões.

Em face de todo o exposto, pode-se concluir:

1. A instituição do regime de substituição tributária progressiva é plenamente legítima, prevista na LC nº 87/96 e no Texto Constitucional, cabendo a utilização do instrumento como forma instrumental de facilitar e, por vezes, melhorar a eficiência da máquina administrativa.

2. Contudo, o instituto da substituição tributária "para frente" deve estar em conformidade com os princípios constitucionais, especialmente o princípio da capacidade contributiva, da legalidade e da isonomia. Não cabe ao Estado interferir no livre exercício da atividade econômica, assim, não ocorrido o fato gerador ou, se ocorrido, a operação se der a menor do que o valor presumido, o ressarcimento é corolário lógico do Estado de Direito. A base de cálculo é espelho do fato gerador que, por sua vez, está dentro da norma de competência constitucional. Ultrapassados os limites deste fato gerador ou tributado algo mais do que a própria operação, os Estados fogem da norma de competência.

3. Como se não bastasse e pelos argumentos anteriores, inconstitucional e ilegal a fixação de base de cálculo do ICMS por meio de pautas fiscais, uma vez que o Direito Tributário não permite as presunções absolutas ou ferimento ao próprio pacto federativo, conforme reiterada jurisprudência.

4. Ainda por determinação constitucional, fere a Carta Maior a livre fixação da base de cálculo por Estados.

5. O STF, no julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL decidiu que, uma vez realizada a operação de substituição tributária "para frente", não é possível o ajuste do valor cobrado de ICMS, pelo confronto entre o valor presumido na base de cálculo e o valor efetivo da operação. A decisão privilegiou o princípio da praticidade em detrimento aos valores e princípios consagrados no Texto Constitucional de 1988, tais como a capacidade contributiva, legalidade, justiça tributária e igualdade.

6. O entendimento firmado pelo STF (ADIn nº 1.851-4/AL) aponta para uma provável mudança, em virtude do julgamento das ADIn's nº 2.777/SP e 2.675/PE, que poderá decidir pela obrigação de devolução do valor pago a maior de ICMS, na hipótese de se verificar que a obrigação tributária seja de valor inferior ao que foi presumido.

7. Se decidida a questão pela alteração de entendimento, restará ao Supremo Tribunal Federal decidir se o caso é também de atribuir efeitos "ex nunc", mitigando a retroatividade da decisão, aliás, caso similar (crédito de IPI presumido) está sendo julgado no Supremo Tribunal Federal na data de entrega do presente trabalho.

Referências

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. Grandes questões atuais do direito tributário. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005, p. 277

ÁVILA, Humberto. 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, nº 123, dez. 2005.

ÁVILA, Humberto. 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, nº 124, jan. 2006.

BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. São Paulo: Dialética, 2000.

BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. Ed. Sugestões Literárias, 1969.

BRASIL. Código tributário nacional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

BRASIL. Lei Complementar nº 44 de 07 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

BRASIL. Convênio ICMS nº 66/88. Disponível no endereço: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. A Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº 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. (LEI KANDIR). Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 9677 - MS, Relator Ministro Humberto de Barros, PRIMEIRA SEÇÃO, 14 de fevereiro de 2001, DJ 23.04.2001 p. 114. Disponível no endereço: <http://www.stj.gov.br>.> Acesso em 24 abr. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 18.677/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.04.2005, DJ 20.06.2005 p. 175. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 92679/ES, Rel. Min LEITÃO DE ABREU, Segunda Turma, DJ 14.11.80, p. 9493. Disponível no endereço: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 595.281/MT.Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.12.2005, DJ 01.02.2006 p. 436. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 13294/MA. Rel. Ministro PAULO MEDINA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.06.2002, DJ 19.12.2002 p. 352. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. São Paulo: Dialética, 2000, p. 111.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10.ed. São Paulo: Malheiros Edit., 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Fato de Quantificação das Obrigações Tributárias Relativas a Acidentes de Trabalho e Aposentadorias Especiais. Disponível no endereço: <<http://www.sacha.adv.br>> Acesso em 02 mai.2007.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ICMS - Considerações sobre a Base de Cálculo. In Grandes questões atuais do direito tributário. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. Fortaleza: Malheiros, 2005.

MANEIRA, Eduardo. Base de Cálculo Presumida. Tese de Doutorado defendida na Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, 2002.

MANEIRA, Eduardo. 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. In Direito das Telecomunicações e Tributação.. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. "ICMS. A Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar." in Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume / Coord. Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo: Dialética, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. Processo Administrativo. Revista de Direito Tributário n° 91, São Paulo: Malheiros Edit., 2003.

SANTIAGO, Igor Mauler. MANEIRA, Eduardo. Eficácia Apenas Prospectiva da Declaração de Inconstitucionalidade da Lei n° 8.870/97 (Contribuição Previdenciária das Agroindústrias). Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Rio de Janeiro, v. 17, julho e agosto de 2002, p. 41-44.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição Tributária, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 12. São Paulo: Dialética, 1996, p. 25-26.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

Notas

1. BRASIL. Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. A Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

2. BRASIL. Lei Complementar nº 44 de 07 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

3. BRASIL, Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

4. BRASIL. Convênio ICMS nº 66/88. Disponível no endereço: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

5. BRASIL, Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

6. BRASIL. Lei Complementar nº 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. (LEI KANDIR). Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

7. BRASIL. Lei Complementar nº 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. (LEI KANDIR). Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

8. BRASIL. Lei Complementar nº 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. (LEI KANDIR). Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

9. BRASIL. Convênio ICMS nº 66/88. Disponível no endereço: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

10. MANEIRA, Eduardo. 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, in Direito das Telecomunicações e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

11. MANEIRA, Eduardo. 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, in Direito das Telecomunicações e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

12. MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: comentários à legislação nacional. São Paulo: Dialética, 2006.

13. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005.

14. MANEIRA, Eduardo. Base de Cálculo Presumida. Tese de Doutorado defendida na Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, 2002.

15. SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição Tributária, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 12. São Paulo: Dialética, 1996, p. 25-26.

16. BRASIL. Lei Complementar nº 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. (LEI KANDIR). Disponível no endereço: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 06 de maio de 2007.

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 579/580.

18. MANEIRA, Eduardo. 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, in Direito das Telecomunicações e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

19. ÁVILA, Humberto. 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, nº 123, dez. 2005, p. 134.

20. ÁVILA, Humberto. 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, nº 124, jan. 2006, pp. 97/98.

21. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 18.677/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.04.2005, DJ 20.06.2005 p. 175. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

22. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 595.281/MT. Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.12.2005, DJ 01.02.2006 p. 436. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

23. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 13294/MA. Rel. Ministro PAULO MEDINA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.06.2002, DJ 19.12.2002 p. 352. Disponível no endereço: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em 24 abr. 2007.

24. MATTOS, Aroldo Gomes de. "ICMS. A Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar." in Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume / Coord. Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo: Dialética, 2005.

* Mestranda em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos
Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12035>> Acesso em: 01 dez. 2008.