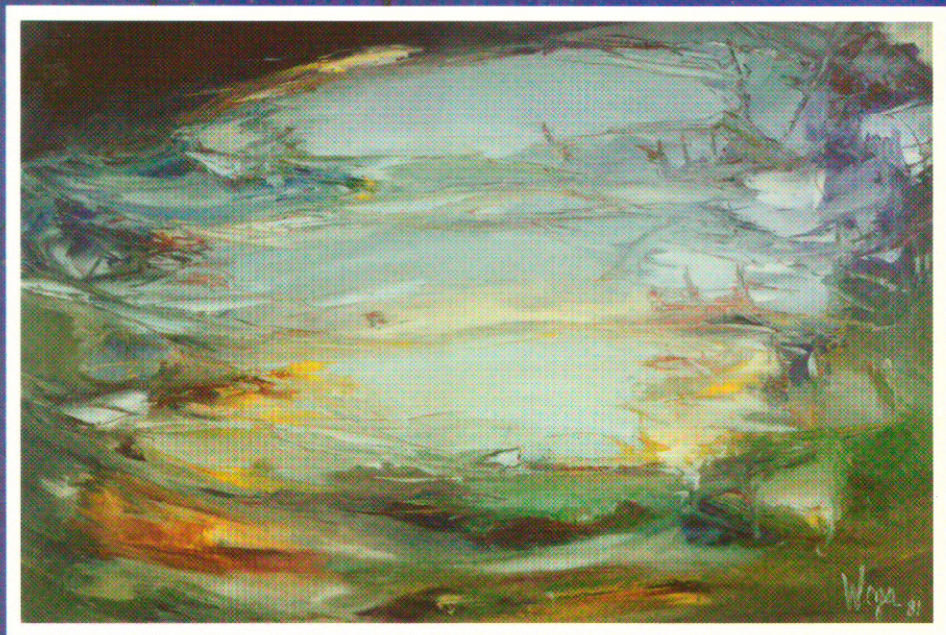


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO





# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

92

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(MAIO - 2003)



*Wega Nery*  
é a autora da obra reproduzida  
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 87*.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

## SUMÁRIO

**Doutrina**

<i>Adriano Pinto</i> - Processo administrativo - recurso hierárquico	7
--	---

<i>Flávio Melo Monteiro</i> - Débito previdenciário pago conforme dados fornecidos pelo Fisco: a proibição de <i>venire contra factum proprium</i>	
1. Introdução. 2. Das hipóteses de convalidação dos atos administrativos inválidos. 3. Dos princípios que regem a atuação administrativa.	12

<i>Ives Gandra da Silva Martins</i> - “Contribuição de iluminação” - ainda a E.C. nº 39/2002	20
--	----

<i>Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi</i> - Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações	
1. Introdução. 2. Posição adotada pelo STF. 3. Comentários à posição adotada pelo STF. 4. Juízo de admissibilidade e juízo de mérito. 5. Conclusão.	26

<i>Miguel Delgado Gutierrez</i> - Exclusão das empresas optantes pelo Simples da sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento instituída pela Lei nº 9.711/98	
1. Considerações preliminares. 2. Da não-aplicação da Lei nº 9.711/98 às empresas optantes pelo Simples. 3. Conclusões.	33

<i>Paulo Roberto Lyrio Pimenta</i> - Cláusulas pétreas tributárias	
1. Introdução. 2. Significado e importância das cláusulas pétreas. 3. O alcance do art. 60, § 4º da CF em matéria tributária. 4. Direitos fundamentais. 5. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 6. O arquétipo constitucional do tributo. 7. Conclusões.	40

<i>Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i> - Refis: adesão voluntária, eficiência da Administração e exclusão sumária e unilateral	
Introdução. 1. A adesão ao Refis como ato voluntário do contribuinte. 2. Os termos da Lei nº 9.964/2000 e as limitações ao princípio da autonomia da vontade. 3. Princípio da moralidade. 4. Princípio da proporcionalidade. 5. Interpretação teleológica da Lei nº 9.964/00. Conclusão.	47

<i>Sergio André R. G. da Silva</i> - Sanções Tributárias?	
1. Introdução. 2. Critério para a distinção entre as diversas formas de sanção. 3. Da inexistência de sanções de natureza tributária. 4. Sanções aplicáveis às infrações tributárias. 5. Conclusão.	57

<i>Tercio Sampaio Ferraz Junior</i> - Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão	
1. Lei específica e exclusiva. 2. Sentido dos conceitos.	67

<i>Vandré Augusto Búrigo</i> - A garantia do crédito tributário: a presunção de fraude à execução (art. 185 do CTN)	
1. Introdução. 2. O Crédito tributário. 3. Garantias e privilégios do crédito tributário. 4. A inscrição em dívida ativa. 5. A ação de execução fiscal. 6. A fraude ao direito do credor. 7. A fraude à execução comum e à de crédito tributário. 8. Conclusão.	74

<i>Yoshiaki Ichihara</i> - Contribuição de intervenção no domínio econômico - algumas restrições na sua instituição	
1. Introdução. 2. Fundamentos constitucionais. 3. Perfil da Cide - algumas restrições na sua instituição. 4. Conclusões.	84

## Pareceres

*Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo* - ICMS. Substituição tributária “para frente”. Critérios de determinação do preço final

Consulta. Parecer. 1. Noções fundamentais. 2. A legislação do Estado de ... A resposta.

90

*Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi* - Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social

Consulta. 1. A questão central. 2. Preço de mercado. Critérios de avaliação. 3. O conceito de valor contábil. 4. Nem simulação, nem evasão ilícita. As operações não procuraram as lacunas da lei, mas se basearam em autorização legal expressa. 5. Decisões do Conselho de Contribuintes que autorizam as operações de elisão fiscal, a escolha do método de avaliação do investimento e o pagamento de ágio à coligada. 6. A interpretação econômica do Direito Tributário. 7. O princípio da legalidade como óbice à interpretação econômica, mais gravosa. 8. Inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. 9. A opção feita pelo contribuinte está expressamente contida em lei. O ônus da prova é da Fazenda Pública. 10. Resposta aos quesitos.

101

## Jurisprudência

### Íntegras de Acórdãos

- Contribuição previdenciária - prazos de prescrição (STJ - 1ª Seção) 133
- Contribuição previdenciária - remuneração do empregado - prazo de recolhimento (TRF da 4ª Região - 1ª Turma) 137
- Encargo emergencial - energia elétrica - Lei 10.438 - risco de lesão grave e de difícil reparação (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 139
- Imposto de renda - compensação de prejuízos da incorporada com lucro da incorporadora - impossibilidade - ausência de previsão legal (STJ - 1ª Turma) 143
- IPI - crédito-prêmio - DL 491, 1.724 e 1.894 - suspensão mediante portaria - delegação inconstitucional (STF - Plenário) 150
- IPI - crédito - reconhecimento em virtude da regra de não-cumulatividade - prazo prescricional (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 162
- IPI - não-tributação e alíquota zero - creditamento (STF - Plenário) 176
- Refis - exclusão - publicação via Internet - possibilidade (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 182
- Simples - pessoas jurídicas impedidas de optar pelo regime - constitucionalidade - extrafiscalidade - ausência de ofensa ao princípio da isonomia tributária (STF - Plenário) 185

- Contribuição ao Sebrae - natureza jurídica (Desembargador Federal Lazarano Neto, do TRF da 3ª Região) 191
- Contribuição de intervenção no domínio econômico - Leis 10.168 e 10.332 - “royalties” - lei complementar - desnecessidade (Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, do TRF da 3ª Região) 192
- Contribuição de intervenção no domínio econômico - petróleo e derivados - Lei 10.336 - liminar - efeito suspensivo (Juiz Plauto Ribeiro, do TRF da 1ª Região) 194
- Contribuição de intervenção no domínio econômico - “royalties” - Lei 10.168 - inexistência de lei complementar (Desembargador Federal Lazarano Neto, do TRF da 3ª Região) 195
- Crime contra a ordem tributária - denúncia genérica - embargos de divergência (Ministro Hamilton Carvalhido, do STJ) 197
- Crime contra ordem tributária - denúncia - prévio exaurimento da via administrativa - liminar - suspensão do trâmite da ação penal (Desembargador Federal Napoleão Nunes Maia Filho, do TRF da 5ª Região) 198
- Crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária - adesão ao Refis, antes do recebimento da denúncia - “habeas corpus” (Desembargadora Federal Anna Maria Pimentel, Vice-Presidente do TRF da 3ª Região) 201
- Decadência - constituição de crédito tributário - ato complexo - prazo (Ministro Luiz Fux, do STJ) 202
- Encargo de capacidade emergencial - energia elétrica - Lei 10.438 - natureza

### Decisões e Despachos

- Cofins e PIS - vendas para empresas da Zona Franca de Manaus (Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, do TRF da 3ª Região) 190



## PARECERES

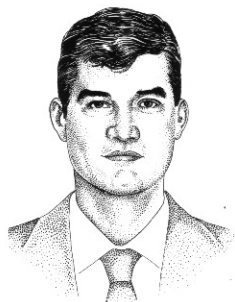
# ICMS. Substituição Tributária “para frente”. Critérios de Determinação do Preço Final

Hugo de Brito Machado  
Hugo de Brito Machado Segundo



**Hugo de Brito  
Machado**

é Professor Titular de  
Direito Tributário da  
UFC, Membro da IFA  
- International Fiscal  
Association,  
Presidente do Instituto  
Cearense de Estudos  
Tributários e  
Desembargador  
(aposentado) do  
Tribunal Regional  
Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito  
Machado Segundo**

é Membro da  
Comissão de Estudos  
Tributários da  
OAB/CE, Membro do  
Instituto Cearense de  
Estudos Tributários,  
Mestrando em Direito  
pela UFC e Advogado  
em Fortaleza.

Na sistemática da substituição tributária “para frente”, o responsável pelo tributo está situado em momento anterior da cadeia de produção/circulação do bem tributado. Assim, o imposto é calculado e recolhido com base em previsões, antes que se conheça o efetivo valor da operação a ser tributada.

Definidos os critérios de determinação da base de cálculo do ICMS em lei ordinária estadual, que estabelece as hipóteses nas quais aqueles critérios são aplicáveis, é desprovido de validade jurídica, porque ilegal, o dispositivo de instrução normativa que estabeleça de modo diverso.

Por outro lado, o STF entendeu (ADIn 1.851/AL) que a tributação, na sistemática de substituição tributária “para frente”, é definitiva. Segundo esse julgado, caso o preço final seja menor que o previsto na antecipação, não há devolução do excesso. E, caso o preço final seja superior ao previsto na antecipação, não há cobrança de diferenças.

Sendo definitiva a cobrança antecipada, não pode o Fisco adotar “critérios alternativos automáticos” de determinação da base de cálculo presumida, de sorte a arrecadar mais sempre que, em face do preço praticado pelo contribuinte substituto, entenda presumível um preço final maior, mas sem assegurar ao contribuinte uma tributação menor quando o preço final praticado for menor do que a base de cálculo para aquela cobrança antecipada. Essa fórmula alternativa unilateral é inconstitucional porque contraria os princípios da isonomia e da segurança jurídica, além de contrariar obliquamente, e em parte, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

## Consulta

..., por intermédio da ilustre Dra. ..., consulta-nos a respeito dos critérios de fixação da base de cálculo do ICMS, na sistemática da substituição tributária “para frente”, especificamente em face da legislação do Estado de ..., narrando o seguinte:

1. O Estado de ... tem adotado, a exemplo de outros Estados do Nordeste, no âmbito do ICMS devido por substituição tributária “para frente”, sistemática de quantificação da base de cálculo do ICMS que se utiliza alternativamente de pautas fiscais e de margens de valor agregado.

2. A tributação é feita através de pautas fiscais, fixadas por meio de acordo entre o Estado e entidade representativa do setor de ..., nas quais é presumido o valor a ser praticado na venda a consumidor final.

3. Caso, porém, na venda feita pelo contribuinte substituto - o fabricante - seja praticado preço igual ou superior a determinado percentual do preço final "pautado", a pauta fiscal é automaticamente abandonada, e a base impositível do ICMS-ST passa a ser determinada pelo valor da operação realizada pelo contribuinte substituto, acrescido de todos os encargos transferíveis (IPI, seguro, frete, etc.) e de uma margem de valor agregado.

4. Na hipótese de essa mesma operação praticada pelo contribuinte substituto ocorrer em valores inferiores ao dito percentual do preço final previsto na pauta fiscal, ignora-se o critério que toma por base o valor da operação acrescido das referidas parcelas (IPI, frete, seguro, margem de valor agregado, etc.), e retorna-se à tributação pela pauta fiscal.

5. Essa sistemática, que por seu caráter automático é apelidada de "gatilho", está prevista na Instrução Normativa nº 6/97, alterada pela IN 10/97, do Estado de ..., que tem a seguinte redação:

"O Diretor da Diretoria de Administração Tributária - DAT, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no inciso II do art. 482 do Decreto nº 14.876, de 12.03.91, e considerando os preços praticados no mercado bem como os valores sugeridos pelo Sindicato Interestadual das Empresas ..., em face da necessidade de serem fixados valores de pauta, visando determinar [sic] a base de cálculo do ICMS por substituição tributária, nas operações internas e de importação com os mencionados produtos, resolve:

I - Estabelecer pauta fiscal para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária nas operações com os produtos relacionados no anexo Único, observando-se:

a) os valores previstos na coluna "P1" serão utilizados nas operações entre o fabricante e o distribuidor-revendedor por ele autorizado;

b) os valores previstos na coluna "P2" serão utilizados nas demais operações realizadas entre contribuintes;

II - Estabelecer que os valores a que se refere o inciso anterior aplicam-se também na hipótese de o preço declarado pelo contribuinte ser inferior ao de mercado;

III - Determinar que, a partir de 01.08.97, quando o valor total da mercadoria for igual ou superior a 80 % (oitenta por cento) do valor estabelecido na pauta fiscal, a base de cálculo será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido do IPI, se for o caso, do frete e/ou frete, se não incluídos no referido preço, e das demais despesas debitadas ao destinatário, bem como do percentual de 30% sobre o total de todas as referidas parcelas; (...)."

6. Em face disso, a consulente nos pergunta:

É válida a Instrução Normativa nº 10/97, do Estado de ..., notadamente no que pertine à sistemática de critérios alternativos para determinação da base de cálculo do ICMS pago por substituição tributária "para frente" (inciso III)?

Reexaminamos a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/96, e a jurisprudência, no concernente ao assunto, bem como a IN 10/97 e as demais normas da legislação tributária do Estado de ..., e com a urgência requerida pela consulente passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. Noções Fundamentais

#### 1.1. A substituição tributária "para frente"

Por substituição tributária entende-se a técnica de tributação que impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionada, a responsabilidade pelo

recolhimento do tributo correspondente. Passam a existir, então, dois contribuintes. O contribuinte substituído, que realiza o fato gerador do tributo, e o contribuinte substituto, que de algum modo se liga ao substituído e, embora não realize o fato gerador do tributo, assume em virtude daquela ligação o dever de fazer o pagamento do tributo por aquele outro devido.

A rigor, a substituição tributária pressupõe que já tenha ocorrido o fato gerador do tributo. Essa é a substituição própria, ou substituição propriamente dita. Ocorre, por exemplo, entre o comerciante varejista e o produtor rural pessoa física, no que diz respeito à contribuição previdenciária devida por este último.

A substituição tributária objeto do presente parecer, na verdade, é uma substituição impropria, um misto da substituição com a antecipação do imposto. Realmente, sob o pretexto de instituir substituição tributária, técnica aceita como instrumento destinado a propiciar segurança e comodidade na arrecadação, as autoridades fazendárias terminaram criando uma forma mista de substituição com antecipação. Colhe-se como contribuinte substituto alguém situado em momento anterior na cadeia de incidência do tributo, para substituir quem ainda nem realizou o fato impositivo.<sup>1</sup> Na prática foi batizada de substituição tributária “para frente”, exatamente porque o contribuinte substituído está à frente na cadeia que vai da produção ao consumo do objeto tributado.

Essa forma anômala de substituição é duvidosa constitucionalidade, não apenas no que diz respeito à própria Emenda Constitucional nº 3/93, aspecto já superado pela jurisprudência, mas especialmente no que pertine à LC 87/96, que delegou às leis estaduais, e essas aos Decretos dos Governadores dos Estados, a competência para dispor sobre a matéria.<sup>2</sup> A consultante, entretanto, não nos colocou para exame a validade constitucional da substituição tributária “para frente”. Também não questiona a adoção das chamadas “pautas fiscais” na fixação da base de cálculo a ser adotada nessa sistemática. Admite a validade de tais figuras, e cinge seu questionamento apenas ao “gatilho” instituído por instrução normativa, especialmente em face do entendimento do STF consagrado no julgamento da ADIn 1.851/AL.

### 1.2. A base de cálculo na substituição tributária “para frente”

Pode-se afirmar que praticamente todos os questionamentos acerca da chamada substituição tributária “para frente” estão direta ou indiretamente relacionados ao fato de que essa sistemática implica o pagamento do imposto relativo a um fato que ainda não aconteceu.

Inicialmente foram postas questões relacionadas à Teoria Geral do Direito e aos Direitos Fundamentais, na medida em que a substituição “para frente” subverte a própria fenomenologia da incidência das normas jurídicas e faz com que um fato não ocorrido produza efeitos jurídicos.

Posteriormente, incluído o § 7º no art. 150 da CF/88, e admitida a validade da substituição “para frente” pelo Supremo Tribunal Federal, surgiram questões relacionadas à devolução do imposto pago, no caso de o fato gerador não ocorrer. E, ainda, verificaram-se inúmeros entendimentos “extrajudiciais” entre o Fisco e os contribuintes, estes representados por seus sindicatos ou entidades análogas, a fim de se chegar a um consenso quanto às formas de cálculo antecipado, margens de valor agregado, etc.

E, finalmente, colocou-se a questão mais importante depois de admitida a validade da substituição “para frente”, que é a de saber se da prática de um preço na operação final, di-

<sup>1</sup> Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 117.

<sup>2</sup> Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, pp. 120 a 125; Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “ICMS. Substituição Tributária. Art. 155, § 2º, XII, ‘b’, da CF/88. Delegação Legislativa. Decreto. Impossibilidade”, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 88, janeiro de 2003, p. 122.



verso daquele previsto na cobrança antecipada, decorre o direito do contribuinte substituído à restituição do que pagou a mais, ou o seu dever de pagar o que pagou a menos.

Esta última controvérsia vinha sendo equacionada no sentido de ser devida a restituição, ou a cobrança da diferença. Em outras palavras, vinha sendo consagrado o entendimento segundo o qual a determinação do valor do imposto para efeito de sua cobrança antecipada era provisório. Conhecido o preço final seria feito o ajustamento. A Fazenda devolveria ao contribuinte substituído que tivesse sido antecipado a mais, ou cobraria dele o que houvesse sido antecipado a menos. Tal entendimento chegou a ser adotado em alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, e de modo já pacífico a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e chegou mesmo a constar na lei de alguns Estados, como foi o caso de São Paulo.

Em face de tal entendimento os contribuintes não tinham razão mais forte para se preocuparem tanto com a fixação das bases de cálculo “presumidas”, para fins de substituição “para frente”, em patamares superiores aos efetivamente praticados. Afinal, as diferenças lhes seriam restituídas.

### 1.3. O julgamento da ADIn 1.851/AL

Aquele entendimento, coerente, justo e por isto mesmo tranquilizador para os contribuintes quanto à fixação de bases de cálculos irreais na cobrança antecipada, chegou a prevalecer na decisão liminar proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando deferiu medida liminar na ADIn 1.851/AL.

Em momento relativamente recente, contudo, o Supremo Tribunal Federal surpreendeu a comunidade jurídica com o julgamento final da ADIn 1.851/AL, no qual, por maioria de votos, alterou o entendimento firmado quando da concessão da medida liminar, em acórdão que restou assim ementado:

*“Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. 35.245/91 (Redação do art. 1º do Dec. nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada Ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (Redação da EC 3/93) e ao Direito de Petição e de Acesso ao Judiciário.*

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 cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, inc. 2º).

Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia do 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.

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 à restituição ou à 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 determinam 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.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”<sup>3</sup>

Um de nós já escreveu a respeito dos desacertos que, data vênua, estão contidos no citado acórdão, não sendo o caso de novamente os analisar aqui,<sup>4</sup> até porque não seriam relevantes para responder a questão posta. O que importa é que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o fato gerador presumido “não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou à complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final”.

Em face do caráter definitivo que foi atribuído à tributação por substituição tributária “para frente”, esta deixou de ser uma mera antecipação sujeita a posterior ajuste. Assume grande importância, nesse contexto, a forma de determinação da chamada “base de cálculo presumida”, como aliás um de nós já advertiu:

“Não é preciso ser um futurólogo para se ver que a transformação, pelo Supremo Tribunal Federal, da substituição tributária para frente no ICMS em tributação definitiva, trará como consequência o aumento das pressões, de um lado as autoridades fazendárias buscando elevar as bases de incidência desse imposto antecipado, e do outro dos contribuintes substituídos no sentido de reduzir essas mesmas bases, que elevadas como já estão implicam ônus tributário maior do que o decorrente da aplicação da alíquota legalmente fixada sobre o preço efetivamente praticado nas operações de venda ao consumidor.”<sup>5</sup>

É necessário que haja equilíbrio e razoabilidade nos critérios utilizados na fixação das bases de cálculo presumidas, a fim de que haja a maior proximidade possível com a realidade, e, igualmente, um equilíbrio entre os ônus e os bônus experimentados por cada uma das partes da relação tributária.

Não se pode esquecer, finalmente, que a substituição tributária “para frente”, embora em tese válida, e ainda que não enseje necessariamente a restituição do excesso, deve em qualquer hipótese ser disciplinada em lei. Tanto na Lei Complementar nº 87/96 como nas leis ordinárias estaduais, nos limites de suas respectivas competências, sendo inválidas as tão comuns delegações ao Regulamento, à Portaria, à Instrução Normativa, etc.<sup>6</sup>

## 2. A Legislação do Estado de ...

### 2.1. O tratamento da questão na lei ordinária estadual

A Lei Ordinária Estadual nº 10.259/89, com as alterações subsequentes, norma de tributação que criou e disciplinou o ICMS no âmbito do Estado de ..., disciplinou a questão da base de cálculo na substituição tributária “para frente” nos seguintes termos:

“Art. 18. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
(...)

I - em relação às operações ou prestações subsequentes, esgotada sucessivamente cada hipótese:

<sup>3</sup> Ac. do Plenário do STF - mv - ADIn 1.851-4-AL - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJ de 22.11.2002, p. 55, íntegra publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 89, pp. 177 e seguintes.

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, “O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, pp. 54 a 80.

<sup>5</sup> Hugo de Brito Machado, “O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, p. 80.

<sup>6</sup> Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “ICMS. Substituição Tributária. Art. 155, § 2º, XII, ‘b’, da CF/88. Delegação Legislativa. Decreto. Impossibilidade”, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 88, janeiro de 2003, p. 122.

a) tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão ou entidade competente da Administração Pública, o mencionado preço;

b) existindo preço final a consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, o mencionado preço;

c) nos demais casos, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

1. o valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte-substituto ou pelo contribuinte-substituído intermediário;

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

3. a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, que será estabelecida tomando-se por base os 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."

Como se percebe, de acordo com a lei, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária "para frente" será em regra o preço que tenha sido fixado por órgão competente da Administração Pública.

Apenas no caso de a mercadoria a ser tributada não ter o seu preço fixado por órgão da Administração, aplica-se o critério seguinte, que é o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante.

E finalmente, nos demais casos, ou seja, nos casos nos quais não exista valor fixado por órgão da Administração, não preço sugerido pelo fabricante, é aplicado o critério de adicionar encargos e uma margem de valor agregado à operação praticada pelo substituto.

Ressalte-se que, nos termos da lei, este último critério só poderá ser utilizado quando não existir preço previamente determinado, seja pela própria Administração, seja pelo fabricante, porquanto o inciso II, do artigo 18, da Lei Estadual em referência, é bastante claro ao preconizar que tais critérios serão adotados "esgotada sucessivamente cada hipótese".

## 2.2. A IN nº 10/97 e o chamado "gatilho". Invalidez

Não obstante a clara dicção da Lei Estadual nº 10.259/89, a Instrução Normativa 10/97, cuja validade é questionada pela consulente, dispõe:

"O Diretor da Diretoria de Administração Tributária - DAT, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no inciso II do art. 482 do Decreto nº 14.876, de 12.03.91, e considerando os preços praticados no mercado bem como os valores sugeridos pelo Sindicato Interestadual das Empresas ..., em face da necessidade de serem fixados valores de pauta, visando determinar [sic] a base de cálculo do ICMS por substituição tributária, nas operações internas e de importação com os mencionados produtos, resolve:

I - Estabelecer pauta fiscal para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária nas operações com os produtos relacionados no anexo Único, observando-se:

a) os valores previstos na coluna 'P1' serão utilizados nas operações entre o fabricante e o distribuidor-revendedor por ele autorizado;

b) os valores previstos na coluna 'P2' serão utilizados nas demais operações realizadas entre contribuintes;

II - Estabelecer que os valores a que se refere o inciso anterior aplicam-se também na hipótese de o preço declarado pelo contribuinte ser inferior ao de mercado;

III - Determinar que, a partir de 01.08.97, quando o valor total da mercadoria for igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do valor estabelecido na pauta fiscal, a base de



cálculo será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido do IPI, se for o caso, do frete e/ou carreto, se não incluídos no referido preço, e das demais despesas debitadas ao destinatário, bem como do percentual de 30% sobre o total de todas as referidas parcelas;  
(...)"

Como facilmente se vê, a referida Instrução Normativa afronta abertamente o inciso II, do artigo 18, da Lei nº 10.259/89, que impõe a adoção sucessiva (e não alternativa!) dos critérios de determinação da base de cálculo do imposto nos casos da cobrança antecipada denominada *substituição tributária "para a frente"*.

Em outros termos, a lei determina que, existindo preço fixado pela Administração, seja este a base de cálculo do ICMS-ST. Quando não houver esse preço determinado pela autoridade, mas houver preço sugerido pelo fabricante, será este a base de cálculo do ICMS-ST. Apenas quando não existir preço fixado pela Administração, ou sugerido pelo fabricante, é que poderá ser adotado o último critério, vale dizer, o critério da alínea "c", do inciso II, do art. 18, da lei em questão.

A pauta não é menos do que um preço fixado pela autoridade. E mais, fixado precisamente para servir de base de cálculo do imposto. Existindo pauta, portanto, tem-se que esta será a base de cálculo do ICMS na substituição tributária, por força do art. 18, inciso II, alínea "a". Mas, se para afastar a incidência da alínea "a", entendermos que a pauta não é propriamente fixada por um ato da autoridade, por ser estabelecida *tendo em vista os valores sugeridos pelo sindicato interestadual das empresas distribuidoras vinculadas aos fabricantes*, ter-se-á inevitável incidência da alínea "b", chegando-se portanto ao mesmo resultado.

Realmente, quer se trate no caso de que se cuida do critério da alínea "a", ou do critério da alínea "b", fica inteiramente afastada a possibilidade de adoção do critério da alínea "c", de sorte que a determinação da base de cálculo com base no critério da alínea "c", está em aberto e indiscutível conflito com a lei.

De um ou do outro modo, tem-se um critério precedente que não pode ser afastado.

A questionada Instrução Normativa afirma que os valores constantes das pautas serão considerados para base de cálculo do imposto, adotando, portanto, o critério do art. 18, inciso II, alínea "a", ou alínea "b". Entretanto, mas em flagrante conflito com a lei, estabelece que tais valores poderão ser automaticamente abandonados, adotando-se o último dos critérios legais, o da alínea "c", sempre que o preço praticado pelo contribuinte substituto for igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do valor da pauta.

Assim dispondo, a Instrução Normativa em questão não apenas invade a matéria reservada à lei, o que constitui motivo suficiente para sua invalidade, mas o faz para contrariar a lei, o que é juridicamente inadmissível em face do princípio da legalidade.

Pela lei, os critérios de determinação da base de cálculo são definidos em seqüência e de modo permanente. A lei não deixa, nem poderia deixar, para o aplicador a oportunidade de escolher, tendo em vista as circunstâncias de cada venda, o critério a ser adotado na definição da base de cálculo. A opção por um dos critérios foi feita expressa e definitivamente pelo legislador. Se o produto tem preço para a venda final fixado pela autoridade, ou pelo fabricante ou importador, será este a base de cálculo.

Assim, uma vez fixadas as pautas pela autoridade administrativa, seja tal fixação considerada como um ato de autoridade (alínea "a", do inciso II, do art. 18), ou como um ato do fabricante ou importador (alínea "b", do inciso II, do art. 18), essa base de cálculo é definitiva. E nem poderia mesmo ser de outro modo, em face do princípio da segurança jurídica.

Sabemos todos que as normas infralegais não podem inovar a ordem jurídica, muito menos definir a base de cálculo do tributo, que constitui matéria reservada à lei por dispositivo constitucional explicitada de forma indiscutível pelo art. 97, inciso IV, do Código Tri-

butário Nacional. A doutrina e a jurisprudência são pacíficas a esse respeito, de sorte que se fazem inteiramente desnecessárias quaisquer outras considerações.

Quanto aos decretos, em dispositivo explicitante desse entendimento, o Código Tributário Nacional prescreve expressa e claramente que os seus conteúdo e alcance restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Não poderia ser diferente. O preceito do Código é simplesmente uma explicitação de algo que decorre inexorável e logicamente do princípio da legalidade e da tripartição de poderes. Por isto mesmo, um de nós tem afirmado que "... qualquer regra de decreto, ou de regulamento, que não seja mera explicitação do que determina a lei, nem se limite a fixar os meios e formas de execução desta, é inválida".<sup>7</sup>

Isto, aliás, é elementar para qualquer jurista. Sabemos todos que o alcance do decreto regulamentar não excede ao da lei respectiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho,

"Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias."<sup>8</sup>

No mesmo sentido, merece transcrita, também, a preciosa lição de Roque Antonio Carrazza:

"O princípio da legalidade foi robustecido, na nova Constituição, por seu art. 49, V, que atribuiu ao Congresso Nacional (e, por extensão, à Assembléia Legislativa, à Câmara Municipal e à Câmara Legislativa) competência para 'sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa'.

E suma, os regulamentos, no Brasil, devem, apenas, executar a lei.

Também em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o executivo, que, subordinando-se inteiramente à lei (*lato sensu*), limita-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos.

O regulamento (veiculado por decreto ou instrução) deve estar, em nosso sistema jurídico, sempre subordinado à lei à qual se refere. Não pode ser nem contra *legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem, é claro, *extra legem*, mas, exclusivamente, *intra legem* e *secundum legem* (cf. Michel Stassinopoulos). E suma, não pode, nem direta, nem indiretamente, alterar os mandamentos legais.

É o que também ensinam Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández: 'Sua submissão (a submissão do regulamento) à lei é absoluta, em vários sentidos: não produz mais do que a lei deixa, não pode tentar deixar sem efeito os preceitos legais ou contradizê-los, não pode suprir a lei ali onde esta é necessária para produzir um determinado efeito ou regular um certo conteúdo'.

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

Para arredar em definitivo qualquer dúvida sobre esta vedação absoluta, a Constituição, em seu art. 37, vincula a Administração Pública ao 'princípio da legalidade', além de, como vimos, exigir, em seu art. 84, IV, que os decretos regulamentares sejam expedidos apenas para prover a 'fiel execução' da lei."<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67.

<sup>8</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 58.

<sup>9</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 238/239.

Aliomar Baleeiro também lembra que:

“Em matéria fiscal, o próprio CTN enuncia expressamente o campo reservado à lei (art. 97) e, no art. 99, frisa a função ancilar do regulamento. Por outras palavras, o regulamento está para a lei, como esta se situa quanto à Constituição. Nem a lei pode contrariar expressa ou implicitamente a Constituição, nem o mesmo pode o regulamento em relação à lei.”<sup>10</sup>

Essa compreensão, aliás, é antiga. Já nos anos sessenta Gomes de Sousa, em seu excelente *Compêndio*, nos ensinava:

“Em matéria de regulamentos há dois princípios importantes: (1º) Devem ficar rigorosamente adstritos aos termos da lei que se destinem a regulamentar, não podendo criar direito novo; naquilo que o fizerem, serão inconstitucionais por invasão da competência do Poder Legislativo (STF: Ver. For. 130/105; TJ São Paulo, *Rev. Trib.* 182/681); (2º) A lei, cuja aplicação depender de regulamentação, somente entra em vigor depois de expedido o respectivo regulamento.”<sup>11</sup>

Se os decretos e regulamentos não podem extravasar o conteúdo das leis a eles superiores, muito menos o podem as normas complementares da legislação tributária, entre as quais está a Instrução Normativa nº 10/97, do Estado de ..., e que não se confundem com as leis complementares, como um de nós já teve oportunidade de esclarecer:

“Não se há de confundir normas complementares com leis complementares. As primeiras são as de que trata o art. 100 do CTN, enquanto as últimas são complementares da Constituição Federal e estão em plano hierárquico superior às próprias leis ordinárias.”<sup>12</sup>

As normas complementares da legislação tributária, previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional, são atos administrativos, que jamais podem ter a eficácia própria das leis. Jamais podem alterar o disposto nas leis, dispondo sobre os critérios de fixação da base de cálculo do ICMS-ST, suas respectivas hipóteses de cabimento, etc. A finalidade dessas normas complementares é simplesmente a de garantir a uniformidade da interpretação das leis e seus regulamentos por parte da autoridade administrativa.

Assim, antes mesmo de examinarmos a compatibilidade material do “gatilho” com os princípios constitucionais, podemos afirmar, sem qualquer dúvida, que o item III da Instrução Normativa nº 10/97 é inválido por violar disposição expressa da lei ordinária estadual que visa regulamentar, o que não é permitido pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro, que consagra o princípio da legalidade, também chamado princípio da supremacia da lei formal.

### 2.3. *Alternatividade unilateral de critérios*

Poder-se-ia objetar, em defesa da validade formal da IN 10/97, que a mesma materializa um “acordo” entre o Fisco e os representantes dos contribuintes do setor da consultente. Entretanto, ainda que se aceite essa afirmação, desprezando, só para argumentar, o art. 3º do CTN (que define o tributo como obrigação *ex lege* e não *ex voluntate*), mesmo assim não se pode considerar válido o “gatilho” previsto no item III daquela Instrução Normativa. E as razões são muito simples.

Inicialmente, porque uma coisa é o acordo de vontades entre o Fisco e os contribuintes para o estabelecimento dos valores a serem tomados como bases de cálculo, fixação esta que tem a sua adoção prevista nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 18 da Lei Estadual nº

<sup>10</sup> Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., com notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 645.

<sup>11</sup> Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 4.748.

<sup>12</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 68.



10.259/89 (a IN estaria apenas dando cumprimento à lei); outra coisa, bem diferente, é um acordo para alterar os critérios preconizados na lei, suas respectivas hipóteses de adoção, etc.

Com efeito, admitida a validade constitucional de uma lei ordinária que imponha a adoção de valores predeterminados por norma inferior (o que de certa forma restou avalizado pela ADIn 1.851/AL), uma Instrução Normativa que apenas estabelece o valor de tais pautas não incorre em ilegalidade nenhuma, especialmente quando tais valores são fixados com a participação dos contribuintes. A norma infralegal está, nesse caso, apenas cumprindo a sua verdadeira função, que é a de regulamentar a lei, viabilizando a sua execução. É o que ocorre, por exemplo, com o item I da IN 10/97.

Já uma Instrução Normativa que altera as hipóteses em que tais pautas seriam aplicáveis, afastando a sua utilização em casos diversos daqueles previstos em lei, incorre, sem dúvida, em ilegalidade flagrante. É exatamente o caso do item III da IN 10/97, que estabelece o “gatilho”, em alternatividade não prevista nem admitida pela lei ordinária estadual.

Além disso, ainda que o “gatilho” estivesse previsto na lei ordinária estadual, ou mesmo na lei complementar federal, sua adoção não seria admitida pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro, por implicar malferimento dos princípios da isonomia, da segurança jurídica e da razoabilidade.

Malfere-se a isonomia (CF/88, art. 5º, *caput* e art. 150, I), porque há no “gatilho” mecanismo que assegura maior tributação, no caso de as vendas realizadas pelo contribuinte substituto terem preços que aos olhos do Fisco poderão indicar um preço final superior ao pautado, mas o mesmo não garante ao contribuinte uma tributação menor, no caso de essas mesmas operações indicarem um preço final inferior ao pautado. O mecanismo favorece exclusivamente o Fisco, colocando o contribuinte em situação de patente desigualdade.

Além disto viola-se o princípio da segurança jurídica, tanto porque afastado o princípio da legalidade formal, o seu maior sustentáculo, como e especialmente porque se passa a ter um critério de definição da base de cálculo inteiramente aleatório, podendo ser aplicada a uma venda e à outra não, sem qualquer previsibilidade.

Viola-se, ainda, a razoabilidade, pois o Fisco atribui importância ao valor efetivamente praticado quando este enseja uma tributação maior, e, sem nenhuma justificativa, ignora esse mesmo valor quando é inferior ao valor previamente fixado nas pautas fiscais, como se o acordo que ensejou o estabelecimento dos preços finais “presumidos” só tivesse valor contra os contribuintes.

Por outro lado e como decorrência disso, o mecanismo do “gatilho” é um instrumento para que o Fisco contorne, por via oblíqua, parte significativa dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn 1.851-4/AL, precisamente a parte dos efeitos dessa decisão que favorece aos contribuintes.

Realmente, se fosse válida a adoção do “gatilho” previsto na IN 10/97, o Estado de ... teria assegurado que o ICMS recolhido por antecipação será sempre igual ou superior ao efetivamente praticado, mas nunca inferior. Aufere todos os bônus decorrentes do entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, sem contudo arcar com nenhum ônus. Estes ficam todos com os contribuintes.

É certo que a fórmula que faz prevalecer automaticamente a base de cálculo a partir do preço efetivamente praticado pelo contribuinte substituto, com desconsideração dos valores fixados na “pauta”, nas vendas feitas pelo contribuinte substituto, não contraria diretamente o entendimento do STF, expresso na ADIn 1.851/AL. Primeiro porque o Estado de ... não é signatário do convênio ali questionado. Segundo, porque citada ADIn trata da desconsideração do preço final, que se entende como o praticado nas vendas a consumidor. O “gatilho”, porém, agride o princípio da segurança jurídica, na medida em que exclui a necessidade de prévia definição legal do valor tributável. E, além disso, contorna obliquamente os efeitos dessa decisão quando desvantajosos para o Fisco. Note-se que a ADIn 1.851/AL teve

como principal fundamento a segurança jurídica, embora colocada a favor do Fisco, mas é inegável que a segurança jurídica há de favorecer a todos os que participam da relação jurídica, sendo um direito também do contribuinte.

Por outro lado, mesmo que os efeitos da ADIn 1.851/AL não abranjam diretamente o Estado de ..., não se pode deixar de considerar que se trata de tese que certamente passará a ser defendida por citado Estado, que contará então com o estribo do precedente, e que se continuará empregando a sistemática do “gatilho” gozará de todos os bônus oriundos da sistemática da substituição tributária “para frente” sem arcar com nenhum dos ônus à mesma relativos.

### 3. A Resposta

Em vista do que foi exposto ao longo deste parecer, à questão formulada:

É válida a Instrução Normativa nº 10/97, do Estado de ..., notadamente no que pertine à sistemática de critérios alternativos para determinação da base de cálculo do ICMS pago por substituição tributária “para frente” (inciso III)?

*Respondemos:*

*Não. A norma contida no inciso III da Instrução Normativa nº 10/97, do Estado de ..., é desprovida de validade jurídica, porque viola o princípio da legalidade, em especial sua feição explicitada pelo art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, e está em flagrante desacordo com a Lei Ordinária nº 10.259/89, do Estado de ..., na medida em que estabelece critério aleatório para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, contrariando de forma flagrante o disposto no art. 18, inciso II, da referida lei.*

*Aliás, mesmo que tivesse sido estabelecida por lei, a norma que institui o denominado “gatilho” como forma de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, seria, como efetivamente é, desprovida de validade jurídica, por contrariar os princípios da isonomia, da segurança jurídica, e da razoabilidade.*

*Finalmente, o “gatilho” é desprovido de validade jurídica também porque possibilita ao Fisco contornar, por via oblíqua, parte importante da tese consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIn 1.851/AL, que não lhe convém, inutilizando a parte mais relevante da fundamentação do acórdão naquele caso proferido pela Corte Maior, e violando, mais uma vez, o princípio constitucional da isonomia.*