

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**CAROLINE ROSA GARGIULO**

**PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A QUESTÃO DA  
DEFINIÇÃO DE PREÇOS NO ICMS SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**

**São Paulo  
Março, 2016**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**CAROLINE ROSA GARGIULO**

**PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A QUESTÃO DA  
DEFINIÇÃO DE PREÇOS NO ICMS SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**

Monografia apresentada no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**São Paulo**  
**Março, 2016**

## RESUMO

O emprego de presunções e ficções no Direito Tributário, embora possível e até útil, exige extrema cautela, haja vista as limitações constitucionais ao Poder Estatal de tributar. Essa prática demanda maior atenção ainda na definição da base de cálculo do ICMS exigido sob a sistemática da substituição tributária progressiva, terreno fértil aos abusos praticados pelos Estados. O estudo volta-se à análise das presunções e ficções no direito tributário e, especificamente, à definição da base de cálculo do ICMS-ST, diferenciando a base de cálculo presumida daquela ficcional, a caracterizar pauta fiscal lesiva ao contribuinte e inconstitucional.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, Presunção, Ficção, ICMS, Substituição Tributária, Pauta Fiscal.

## ABSTRACT

The use of presumptions and fictions in Tax Law, although possible and even useful, requires extreme caution, given the constitutional limitations on State power to tax. This practice requires more attention in the definition of the ICMS (IVA) required under the system of progressive tax substitution, fertile ground for abuse. This study analyzes presumptions and fictions in tax law and, specifically, the definition of the ICMS (IVA) tax base, differentiating the presumed basis of fictional basis, which configures price fixing for taxation purposes, affects the taxpayer and is unconstitutional.

**Key words:** Tax law, presumption, fiction, ICMS (IVA), tax substitution, price fixing for taxation purposes.

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2.</b>	<b>PRESUNÇÕES JURÍDICAS .....</b>	<b>7</b>
<b>3.</b>	<b>FICÇÕES JURÍDICAS .....</b>	<b>8</b>
<b>4.</b>	<b>APROFUNDANDO A ANÁLISE .....</b>	<b>10</b>
<b>4.1.</b>	<b>PRESUNÇÕES E FICÇÕES: DIFERENÇAS .....</b>	<b>10</b>
<b>4.2.</b>	<b>PRESUNÇÕES, FICÇÕES E PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO ...</b>	<b>11</b>
<b>4.3.</b>	<b>A VERDADE MATERIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>12</b>
<b>4.4.</b>	<b>A PAUTA FISCAL - "UMA PRESUNÇÃO FICCIONAL" .....</b>	<b>13</b>
<b>5.</b>	<b>O ICMS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA .....</b>	<b>15</b>
<b>5.1.</b>	<b>A TRIBUTAÇÃO DO ICMS .....</b>	<b>15</b>
<b>5.2.</b>	<b>A METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST .....</b>	<b>16</b>
<b>6.</b>	<b>OS PROBLEMAS DA IMPOSIÇÃO DOS PREÇOS FIXOS .....</b>	<b>19</b>
<b>6.1.</b>	<b>FICÇÃO JURÍDICA DISFARÇADA DE PRESUNÇÃO .....</b>	<b>19</b>
<b>6.2.</b>	<b>OFENSA À LEGALIDADE E TIPICIDADE CERRADA - ARTS. 5º, II, 150, I, CF E ART. 97, CTN .....</b>	<b>25</b>
<b>6.3.</b>	<b>OFENSA À VERDADE MATERIAL .....</b>	<b>26</b>
<b>6.4.</b>	<b>OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO - ARTS. 145, § 1º E 150, IV, CF .....</b>	<b>27</b>
<b>7.</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>29</b>
<b>8.</b>	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>31</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Se o Direito Tributário é terreno fértil para discussões envolvendo a Ciência do Direito, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) talvez seja um dos temas mais controversos dentro Sistema Tributário brasileiro. E a exigência do imposto na sistemática da substituição tributária progressiva (“ICMS-ST”) é, dentro do universo do ICMS, questão cuja polêmica persiste mesmo depois da definição de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 194.382-3/SP, rel. Ministro Maurício Correia, julgado em 25/04/2003).

Essa realidade se explica, em parte, pela inigualável criatividade das Fazendas Estaduais em utilizar mecanismos para otimizar ao máximo a arrecadação, ainda que em detrimento das mais basilares garantias constitucionais dos contribuintes.

Neste contexto, expediente de inegável sucesso consiste na utilização, pelos Fiscos Estaduais, de tabelas ou listagens de preços fixados por órgãos reguladores como parâmetro de definição da base de cálculo do ICMS-ST. Ocorre que, na maior parte das vezes, esses preços não traduzem a realidade das operações praticadas e nem sequer foram estabelecidos para fins de mensuração do critério material do imposto.

Nessa atitude, o Fisco aproveita a permissão constitucional para se tributar a partir de uma base de cálculo presumida (porque a operação *substituída* é futura) para, ilegitimamente, exigir um tributo calculado a partir de uma ficção jurídica disfarçada sob as vestes de presunção. E o faz sob a (imprecisa) alegação de que exigência fiscal nestes moldes não coincide com a tributação mediante pauta fiscal, medida rejeitada pelo Superior Tribunal de Justiça em orientação pacificada pela Súmula 431/STJ.

O objetivo do presente estudo é somar vozes aos trabalhos que denunciam esse obscuro procedimento adotado pelas Fazendas Estaduais, oferecendo instrumentos argumentativos para combater a prática que, além de implicar nos mais diversos prejuízos às empresas contribuintes, faz aumentar artificialmente o preço final das mercadorias.

Para tanto, inicia-se pela análise dos conceitos de presunção jurídica e ficção jurídica, verificando suas semelhanças e dissonâncias. Em seguida, parte-se ao exame da interação desses institutos no específico palco do Direito Tributário, sobretudo diante da noção de “verdade material” e dos modos de produção probatória.

Enfim, enfrenta-se a utilização dos preços fixados na definição da base de cálculo do ICMS-ST sob a ótica da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, envolvendo, nesse esforço, a jurisprudência do STF e do STJ, buscando fornecer fundamentos

ao combate das exações e glosas fiscais lançadas indevidamente contra os contribuintes brasileiros.

## 2. PRESUNÇÕES JURÍDICAS

As presunções consistem em ferramentas úteis na aplicação do direito e, conforme exposto por Cristiano Carvalho<sup>1</sup> podem ser classificadas em **presunção *hominis***, não prevista na legislação, feita pelo ser humano; e **presunção legal**, prevista na legislação e com relevância na Ciência do Direito; ocorrendo um fato conhecido e devidamente comprovado, infere-se a ocorrência de outro fato desconhecido; podem ser *relativas* (passível de contraprova) ou *absolutas* (não passível de rebate mediante prova contrária); ou qualificadas/mistas (admitindo contraprova, mas com limitações legais ao exercício probatório).

As presunções (jurídicas, porque estamos na seara da Ciência do Direito) tem a realidade como parâmetro e, ainda que se socorrem de inferências, buscam espelhar a verdade dos acontecimentos. Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> sinaliza a presunção como um processo lógico em que de um fato conhecido colhe-se um fato desconhecido. Marcando, de um lado, a incerteza desse processo e, de outro, o ônus probatório da Administração quanto ao fato que dá causa a sua atuação, o jurista alerta:

"não deve a presunção ser concernente aos aspectos estruturados da norma de incidência tributária. Se levarmos em consideração os valores máximos abrangidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação, que respaldam os cânones da legalidades e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da presunção, sempre fértil para suscitar imprecisão, dubiedade e incerteza".

Essa noção de processo lógico deve ficar bastante clara, até para se evitar confusão com indícios. Neste ponto, pertinente a lição de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>, para quem "*indício é um fato, ou circunstância de fato, enquanto a presunção é um raciocínio lógico*".

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 220.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. "Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos requisitos do art. 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos". *Cadernos de Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário nº 99: 9-20. São Paulo: 2010.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "Indícios e Presunções na Teoria da Prova". *Revista Dialética de Direito Processual* nº 120: 22-28. São Paulo: Dialética, 2012.

Diversos juristas, a exemplo de Cristiano Carvalho, Humberto Ávila e Hugo de Brito Machado rejeitam a utilização das presunções absoluta no Direito Tributário. Porém, a legislação tributária apresenta exemplos de presunções absolutas não apenas reconhecidamente constitucionais, mas vantajosas tanto à fiscalização como aos contribuintes. Exemplo notório é o regime do lucro presumido para fins de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Trata-se de típica presunção absoluta (de auferimento de renda) que não admite prova em contrário. Mas esse adoção desse regime é opcional, e aqui reside o ponto fulcral a explicar a constitucionalidade dessa presunção absoluta.

Esse contexto é explicado por Florance Haret<sup>4</sup>, que admite o uso das presunções absolutas no Direito Tributário, desde que condicionada ao que chama de "direito de opção prévia":

"a presunção absoluta com direito de opção prévia é uma técnica especial de prescrição. Nessa, a estabilização de condutas se faz de forma antecipada, como se houvesse um acordo de condutas preliminar entre as partes: Fazenda e obrigado. Contudo, essa presunção, que já nasce absoluta, só adquire esse efeito se há o oferecimento prévio ao contribuinte de opção para que adira ou não a este regime especial. Somente se por ele optado é que se dará margem ao conjunto de presunções e seus efeitos absolutos. [...] Fazendo a opção, o contribuinte assume as consequências da inexistência de prova em contrário".

Essas as notas breves sobre as presunções jurídicas no Direito Tributário.

### 3. FICÇÕES JURÍDICAS

As ficções jurídicas despreocupam-se com a realidade; aliás, é possível dizer que a ficção jurídica se distancia propositadamente à realidade, porque busca inocular no mundo jurídico um efeito que não seria possível caso se respeitasse as conjunturas do mundo dos fatos.

O posicionamento de Cristiano Carvalho<sup>5</sup> segue nesse sentido, ao entender a ficção jurídica como uma desvinculação normativa entre a realidade e o Direito, propondo como definição de ficção jurídica como "um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma".

---

<sup>4</sup> HARET, Florence. "PIS e COFINS sobre Vendas Inadimplidas: Breves Considerações sobre o Julgamento do RE 586.482/RS". Revista Dialética de Direito Tributário nº 205: 41-53. São Paulo: Dialética, 2010.

<sup>5</sup> CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 223.

A definição parece ser a mais acertada, sobretudo porque não carrega juízo de valor sobre a ficção jurídica, carga comumente presente noutros conceitos menos precisos. Até porque a ficção, como adiantado, consiste em mero instrumento para obter um efeito jurídico (não necessariamente bom ou ruim) que não seria possível se algum ou mais aspectos da realidade fossem levados em consideração.

Ainda na lição de Cristiano Carvalho<sup>6</sup>, as ficções são categorizadas em três tipos: **ficções de primeiro grau**, nas quais há desconsideração da *realidade objetiva*, a exemplo do art. 1.473, VI e VII do Código Civil, que consideram navios e aeronaves como bens imóveis para fins de hipoteca; **ficções de segundo grau**, nas quais há desconsideração da *realidade institucional*, a exemplo da limitação normativa da taxa de juros, uma clara distorção normativa da economia. **ficções de terceiro grau**, nas quais há desconsideração da *realidade jurídica*, exemplificada (e já entrando na esfera do direito tributário) pela regra que considera como serviço uma venda.

É comum sustentar pela completa intolerância do Direito Tributário a ficções jurídicas. Esse entendimento, porém, é exacerbado e não alcança a complexidade do sistema tributário. É possível, sim, a convivência de ficções jurídicas na tributação, desde que o ponto da realidade desfocado não desvirtue a capacidade contributiva do cidadão.

Para Cristiano Carvalho<sup>7</sup>, “são legítimas ficções cuja única função é tornar o subsistema tributário operacional, sem, no entanto, ferir a capacidade contributiva. Ficções que ultrapassam essa função meramente integradora devem sucumbir ao teste da constitucionalidade”.

Mas a capacidade contributiva deve ser preservada inclusive de ataques indiretos. Continua o jurista<sup>8</sup>:

“se uma ficção é utilizada para tributar ou mesmo criar deveres instrumentais que acarretam custos para o contribuinte, a capacidade contributiva ou econômica foi afetada. Em consequência, a tipicidade cerrada e a segurança jurídica foram violadas, pois o custo econômico só pode advir de um fato efetivamente ocorrido, de uma ação realmente exercida pelo contribuinte ou responsável”.

Também sob a perspectiva da tipicidade cerrada a ficção jurídica é, em tese, suportável pelo Direito Tributário. Isso porque a vedação em se utilizar ficção para aplicar a regra tributária não impede que a regra abstrata contemple elementos ficcionais. O que é

---

<sup>6</sup> Op. cit. p. 248.

<sup>7</sup> Op. cit., p. 250.

<sup>8</sup> Op. cit. p. 264.

vedado é que o aplicador do direito empregue a ficção para substituir algum aspecto fático que não se encaixe na regra tributária.

Mas, ainda que admissíveis em tese as ficções jurídicas, impossível negar a presença de óbices concretos à sua utilização na legislação tributária. Exemplo notório é o artigo 110 do Código Tributário Nacional, manifesta metaregra antificção (de terceiro grau):

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

O dispositivo reconhece que o direito tributário é inspirado por institutos e realidades previamente reguladas por outras esferas do direito, coibindo que se ignore essas conjunturas. É essa a opinião de Cristiano Carvalho<sup>9</sup>, para quem *o dispositivo "é metaregra pois refere-se ao processo de produção normativo; e antificção porque veda a desconsideração de formas, institutos e conceitos de direito privado para fins de efeitos tributários"*.

São estas as considerações que se fazem pertinentes sobre as ficções jurídicas no Direito Tributário.

#### **4. APROFUNDANDO A ANÁLISE**

Colocados os conceitos básicos, parte-se à análise dos institutos da presunção e ficção jurídicas já focalizando a definição da base de cálculo do ICMS-ST, ponto central do debate.

##### **4.1. PRESUNÇÕES E FICÇÕES: DIFERENÇAS**

Neste momento já é possível diferenciar as ficções das presunções. Ficção e presunção relativa são evidentemente dissonantes porque, enquanto a primeira ignora o fato, a última relaciona-se a matéria probatória. E esse mesmo raciocínio ajuda a diferenciar ficção da presunção absoluta: ainda que não admita prova em contrário, a presunção absoluta inspira-se na realidade, partindo do pressuposto que a reflete, ainda que esse intento fracasse

---

<sup>9</sup> Op. cit., p. 277.

no caso concreto (por questões exógenas ao processo de criação ou de aplicação da norma). Por outro lado, a ficção é originária e confessadamente diversa da realidade.

#### 4.2. PRESUNÇÕES, FICÇÕES E PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Isto posto, avança-se no debate para examinar as ficções e presunções jurídicas dentro do processo (judicial ou administrativo) trazendo à abordagem a questão da produção probatória.

A análise da criação e emprego de presunções e ficções jurídicas deve considerar também as perspectivas da finalidade do processo, porque, a depender da ótica adotada, a função, alcance e importância da prova será distinta, de acordo com a proximidade desejada da *verdade*.

Michele Taruffo, citada por Paulo Henrique dos Santos Lucon<sup>10</sup>, coloca que, para uma primeira corrente, a finalidade do processo é a pacificação social, colocando para segundo plano a busca da verdade, que chega a ser dispensável, nas palavras da jurista. Esse entendimento explica a adoção não apenas de limitações ao exercício probatório como também a utilização das ficções e presunções.

De outro lado, para uma segunda corrente, o objetivo fundamental do processo é a aplicação do direito ao caso concreto (escopo jurídico), o que exige, a fim de que se alcance um perfeito silogismo judicial, no qual a verdade quanto aos fatos não apenas é imprescindível, mas configura condição necessária da justiça da decisão.

No âmbito do processo tributário, considerando os princípios da legalidade e tipicidade cerrada, sem olvidar, ainda, dos requisitos do lançamento tributário estampados no artigo 148<sup>11</sup> do Código Tributário Nacional, não vemos possível a adoção da segunda corrente. A verdade (vista como alcance de todos os matizes e nuances do tributo) há de ser encontrada.

E, portanto, ganha ainda mais relevância o recurso probatório.

Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup> explica a prova a partir da linguagem:

---

<sup>10</sup> LUCON, Paulo Henrique dos Santos. "Inadmissibilidade de Presunções na Cobrança de Diferença de Alíquota de ICMS nas Operações Mercantis Interestaduais". RET nº 86: 92-119. São Paulo: editora, Jul-Ago/2012.

<sup>11</sup> "Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2009, p. 942).

“o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam”.

Shubert de Farias Machado<sup>13</sup> vincula a prova ao dever da Autoridade Administrativa de motivar o lançamento, dentro daquela perspectiva acima defendida, de necessária busca pela verdade no âmbito do Direito Tributário:

"além disso, o dever de a autoridade administrativa fundamentar o lançamento afasta - por completo - a ideia de que diante da simples afirmativa da ocorrência de um fato gerador da obrigação tributária recaia sobre o sujeito passivo o ônus de provar a sua ocorrência".

Paulo Henrique dos Santos Lucon conclui da mesma forma<sup>14</sup>, enfrentando a presunção pela ótica da prova, na busca da verdade, medida indispensável quando se debruça sob o Direito Tributário, afirmando que "uma vez ofertada contraprova relevante pelo contribuinte, a presunção não pode servir de fundamento para o juízo fático e o órgão julgador deve julgar com base nas regras usuais de distribuição do ônus da prova".

#### **4.3. A VERDADE MATERIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Na esteira do raciocínio posto, resta lançar olhos no conceito de verdade material no cenário do Direito Tributário.

Com efeito, o termo verdade material guarda certa imprecisão ao se considerar que, no plano da Ciência do Direito, não há conhecimento sem linguagem e que, portanto, a realidade não existe *per se*, mas passa a existir apenas quando constituída pela linguagem.

Tárek Moyses Moussallem<sup>15</sup> explica essa questão, ao aduzir que “é a mais pura ilação de que a realidade é constituída pela linguagem, que por sua vez cria a verdade, que somente por meio de outro enunciado é alterada”.

Observa o eminente jurista<sup>16</sup>, em seu estudo sobre as Fontes do Direito Tributário, que a verdade, no contexto da Ciência do Direito, é sempre formal, porque depende da linguagem, mormente a impossibilidade de acesso aos acontecimentos, concluindo

---

<sup>13</sup> MACHADO, Shubert de Farias. "As garantias Constitucionais Conferidas ao Acusado e o Direito Tributário Sancionador". Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 17 Vol: 314-328. São Paulo: Dialética, 2013.

<sup>14</sup> Op. cit.

<sup>15</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 17.

<sup>16</sup> Op. Cit., p. 18.

enfaticamente que “a tradicional classificação de verdade em material e formal passa a ser irrelevante, uma vez que, no sistema adotado, toda verdade passa a ser formal, ou seja, verdade dentro de um sistema de linguagem”.

O que se pode concluir, pelo exposto até então, é que a presunção (seja ela relativa ou absoluta), em matéria tributária, deve sempre ceder espaço à verdade material, quando esta for passível de se aferir.

#### 4.4 A PAUTA FISCAL - "UMA PRESUNÇÃO FICCIONAL"

Os conceitos acima estabelecidos permitem trilhar um caminho seguro ao enfrentamento da pauta fiscal, questão que reside no cerne da discussão ora posta.

Empresta-se a definição de Cristiano Carvalho<sup>17</sup> de pauta fiscal:

“A chamada pauta fiscal são listagens dispostas em lei relativas a preços de mercadorias, que presumidamente refletem as transações de mercados. Trata-se de uma legítima presunção legal, que pode ou não permitir prova em contrário, a depender de lei específica. Adverte Maria Rita Ferragut (2001, p. 134) que só cabe a utilização de pautas fiscais se a prova direta do preço praticado no mercado não puder ser produzida e não como presunção absoluta, o que configuraria meio arbitrário utilizado pelo Estado, desprezando a real riqueza manifestada no fato jurídico”.

A utilização da pauta fiscal foi (e é) bastante comum na definição da base de cálculo do ICMS, sobretudo aquele exigido sob o regime da substituição tributária progressiva. A questão será enfrentada com maior pausar no capítulo 6, mas adianta-se o comentário porque impossível tratar deste tema distante da pragmática.

Em termos simples, as Fazendas Estaduais estipulavam listagem de preços (denominada pauta fiscal) e obrigavam o cálculo do ICMS tomando como base essa listagem, a despeito de qualquer comprovação da realidade daquela expectativa de preço. Esse expediente foi rejeitado pelos Tribunais pátrios, gerando a Súmula 431 editada pelo Superior Tribunal de Justiça (DJe 13/05/2010):

**"Legalidade - Cobrança de ICMS com Base no Valor da Mercadoria Submetido ao Regime de Pauta Fiscal. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal"**

---

<sup>17</sup> Op. cit., p. 296.

Era de se esperar que os Fiscos Estaduais parassem de utilizar as pautas fiscais. Não foi o que aconteceu, porém. Continuou-se a empregar o expediente dos preços de pauta mas, dessa vez, sob as vestes de uma presunção relativa (que nem é presunção, muito menos relativa).

Explica-se. Os Estados Federativos passaram a exigirem a apuração da base de cálculo pelos contribuintes a partir do emprego de tabelas ou listagens de preços de mercadorias fixadas por **outros** órgãos regulamentares. Essas definições de preços consubstanciam norteador ou limitador dos preços a serem cobrados pelas empresas (sobretudo em mercados específicos, como venda de medicamentos, tabaco e automóveis), mas não correspondem, necessariamente à realidade das operações praticadas.

A exigência do imposto sob a pauta fiscal é a mesma, com a única diferença que essa pauta tem autoria distinta. O que ocorre é que os Fiscos Estaduais tomam de empréstimo essas listagens e consideram os preços *previstos* como preços *praticados*, mensurando o critério material do imposto (base de cálculo) a partir dessa expectativa. Mas essa expectativa é sabidamente falsa. Por isso, a base de cálculo (que tomou por base a *consideração* de que as operações seriam praticadas pelos preços tabelados ou listados pelas entidades pertinentes) é uma presunção ficcional, porque se disfarça de presunção, mas é, descaradamente, uma ficção, haja vista que, sabidamente, o preço praticado pela empresa não é aquele previsto na listagem, ou seja, a inferência é contrária à realidade (lembre-se da diferenciação entre ficção e presunção proposta no subitem 4.1).

E o Superior Tribunal de Justiça identifica o estratagema utilizado pelos Fiscos Estaduais na tentativa de disfarçar a utilização de pauta fiscal, a exemplo do Recurso em Mandado de Segurança, no qual se concluiu que *“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”* (RMS 13294/2002).

Neste panorama, esclarecedora é a lição de Humberto Ávila<sup>18</sup> que, tratando sobre o emprego de pauta fiscal na venda de medicamentos alerta:

“A discrepância entre o valor de pauta e o valor efetivo de venda provoca duas distorções que afetam, precisamente, a liberdade de exercício da atividade econômica e de concorrência. A primeira é igualar a venda de

---

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. “ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo, Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença constante entre 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: 122-134, São Paulo: Dialética, dez. 2005.

medicamento com preço baixo à venda de medicamento com preço alto, tratando grupos de sujeitos passivos em situações diferentes com a mesma regra, o que viola o princípio da igualdade [...] A segunda distorção é forçar o preço relativo das mercadorias para cima, na medida em que a venda de medicamentos com preços superiores e maior margem de lucro suportarão a mesma carga tributária daqueles que tem preços inferiores e uma margem muito menor de lucro”.

Postas estas considerações, sedimenta-se ainda mais o caminho a se percorrer até o encontro das conclusões propostas. Já se pode adentrar, pois, aos aspectos concretos do ICMS-ST e da definição da base de cálculo do imposto.

## 5. O ICMS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

### 5.1. A TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Sabidamente, o ICMS tem sua matriz normativa no art. 155, II da Constituição Federal<sup>19</sup> e, no que importa ao debate, incide sobre operações de circulação de mercadorias. Assim, a base de cálculo do ICMS terá de estar, inevitavelmente, associada ao *valor da operação* envolvendo a mercadoria.

Seguindo esse raciocínio, a sistemática da substituição tributária, para fins de apuração e arrecadação do ICMS, foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o § 7º no art. 150 da CF:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7.º 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".

O regime foi regulamentado pela Lei Complementar nº 89/96 e pelo Convênio ICMS nº 76/94.

Após longo debate, a constitucionalidade do regime da substituição tributária progressiva foi definida pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento do Recurso Extraordinário nº 194.382-3/SP, rel. Ministro Maurício Correia, julgado em 25/04/2003.

---

<sup>19</sup> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Também a impossibilidade de restituição ou repetição do indébito consubstanciado na diferença resultante entre a operação prevista (com base de cálculo presumida) e a operação efetivamente realizada (com base de cálculo reduzida em relação àquela presumida) não foi definida pela Suprema Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851/AL, sob relatoria do Ministro Ilmar Galvão (Tribunal Pleno, j. em 08/05/2002). É difícil questionar que o raciocínio adotado naquela situação legítima nefasta ficção jurídica, mas, por questões que escapam à Ciência Positiva do Direito, foi este o posicionamento consagrado pela Corte Constitucional e não se insiste nessa discussão.

Resolvida a questão da constitucionalidade da sistemática da substituição tributária progressiva e da impossibilidade de restituição das diferenças, Estados Federativos e contribuintes passaram a entrincheirarem-se a respeito dos métodos de definição da base de cálculo presumida.

Com efeito, a esmagadora maioria das celeumas levadas ao Poder Judiciário giram em torno da *suposta* obrigatoriedade de o contribuinte substituto adotar parâmetro irreal no cômputo do ICMS-ST (as pautas fiscais disfarçadas) em detrimento de critério igualmente previsto em norma, mas que traduz com precisão muito maior o fato gerador ocorrido na prática. É o que se passa a analisar.

## **5.2. A METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST**

A base de cálculo compõe o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> define a base de cálculo como:

"A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária".

A apuração da base de cálculo na sistemática da substituição tributária do ICMS encontra-se estabelecida pelo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, na esteira do art. 146, III,

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 364.

'a', CF<sup>21</sup>. Como se verifica, a norma preocupou-se em dispor diversos métodos para aferição da base de cálculo:

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

[...]

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

- a) o **valor da operação** ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o **montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos** cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a **margem de valor agregado**, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º [...]

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

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

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

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes 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.

O conjunto de normas acima transcrito permite algumas conclusões. A disposição de vários métodos para apuração da base de cálculo do ICMS-ST (notadamente, *i.* valor

---

<sup>21</sup> "Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

agregado, *ii.* preço a consumidor sugerido pelo industrial, *iii.* preço máximo ao consumidor e *iv.* preço final praticado no mercado) revela a preocupação em se viabilizar a máxima proximidade - no âmbito normativo - entre a **previsão (legal, presumida) do fato gerador** e aquele **fato gerador que efetivamente ocorre na prática.**

E essa prudência ganha ainda mais sentido ao se recordar que o § 7º do art. 150, CF/88, somente permite a restituição do ICMS-ST nos casos em que não ocorre o fato gerador, coibindo a devolução de diferença de tributo quando o fato gerador ocorre em montante menor que o previsto (como definido pelo e. STF na ADIn 1851, comentada acima).

Afinal, se uma vez definida a forma de apuração do ICMS-ST, não se admite ajustes no recolhimento do imposto diante de potenciais modificações ocorridas na prática, **é de maior rigor e importância que, na definição dos critérios a serem fixados, se guarde maior proximidade à realidade da operação.**

Somando forças a este raciocínio, resgata-se a Justificativa da Lei Complementar 87/96, manifestando sensível preocupação em afastar arbítrios na definição da base de cálculo para fins de substituição tributária progressiva:

"O projeto procurou ainda atender, de modo razoável, à prática da impropriamente chamada substituição tributária para frente ou para trás. **Esta substituição não é senão uma tributação monofásica com base de cálculo em parte arbitrada pela autoridade. Este arbítrio não se compadece com o Estado de Direito.** Procurando, contudo, atender as necessidades dos Estados propõe-se a possibilidade de incidência monofásica mediante acordo com as categorias afetadas abrangendo inclusive a base de cálculo" (Justificativa à LCp 87/96).

Por isso, certo é que, dentre os métodos com apoio em expressa previsão normativa, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST deve sobrevir pela eleição daquele critério que traduzida com maior rigor a realidade das operações futuras, privilegiando a busca pela verdade material.

Essa aferição deve ser verificada no caso concreto, observando-se todo o arcabouço probatório disponível. Aliás, retomando as lições citadas no capítulo 4, cabe ao Fisco provar que o método por si eleito reflete com maior fidelidade a realidade, seja na definição primária da base de cálculo (no exercício da competência constitucional de elaboração de norma sobre o imposto), seja na impugnação da base eleita pelo contribuinte (em eventual autuação fiscal). Mas nem sempre isso ocorre.

## 6. OS PROBLEMAS DA IMPOSIÇÃO DOS PREÇOS FIXOS

Parte-se ao capítulo final deste trabalho sob a inspiração de magistral lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>22</sup> sobre a concretude do fato para fins de observação do fenômeno da presunção no Direito Tributário:

"Não pode haver sombra de dúvida sobre a **concreção do fato que dá causa à autuação administrativa**, sendo inaceitável adotar a figura da presunção, tendo em vista que ela consiste no processo lógico em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto" (grifei).

Chega-se, pois, ao âmago da questão.

### 6.1. FICÇÃO JURÍDICA DISFARÇADA DE PRESUNÇÃO

**A previsão da base de cálculo do ICMS precisa traduzir a realidade?** Este é o ponto fundamental do debate, sobretudo diante da previsão constante do § 2º do art. 8º da Lei Complementar 87/96 acima citado, permitindo a utilização, *em tese*, de preços máximos tabelados por órgão da Administração Pública. Afinal, a legislação estabelece que a base de cálculo será *presumida*, o que poderia dar espaço à ideia de que não é necessária a vinculação estreita à realidade dos fatos.

Com efeito, o (maior) problema não está no emprego hipotético de qualquer forma de tabelamento, embora sua utilização seja bastante discutível. Não se ignora o fato de ser inerente à lógica da substituição tributária progressiva a *presunção* do fato gerador ainda a ocorrer - situação considerada constitucional pelo e. STF no RE 213.396 (Rel. Ilmar Galvão), que aqui não se discute.

O ponto é que essa presunção deve manter uma proximidade mínima com a realidade (ainda que virtualmente inatingível). Melhor dito, deve buscar a menor distância possível com a prática. Se houver distanciamento da realidade, restará caracterizada uma ficção. Por isso, o tabelamento não pode implicar em distorção da realidade para fins de *presunção* do fato gerador em sede de substituição tributária.

Relembre-se que a constitucionalidade do regime do ICMS-ST foi debatida à exaustão nos Tribunais pátrios em diversas oportunidades. Discutiu-se, além da

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, 3a. ed. Noeses, São Paulo, 2010, p. 958.

compatibilidade do regime em si com a ordem constitucional, a amplitude das presunções atinentes à ocorrência "*futura*" do fato gerador do ICMS, notadamente quando se verifica posterior desencontro entre o fato gerador previsto e aquele efetivamente ocorrido.

E as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre estas questões são de extrema importância, pois, ao admitirem a constitucionalidade da sistemática, fincaram as balizas e diretrizes nas quais deve se inserir toda a disciplina do ICMS-ST, permitindo que se verifique, na prática, se determinado caso concreto também é constitucional (ou seja, se se adequa ao "*padrão*" mínimo de substituição tributária exigido para ser qualificado como constitucional):

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. [...] 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.** [...]

**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. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente" (STF - ADI 1851/AL, Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. em 08/05/2002). grifei.

Ainda, pode-se pincelar do precedente importante diretriz na análise das operações em comento: "[a substituição tributária] *só tem cabimento [...] se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável*"(STF - ADI 1851/AL, Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. em 08/05/2002).

O compromisso com a máxima vinculação à realidade fica ainda mais sério ao se proibir a restituição (parcial) do tributo no caso de ocorrência de operação em montante menor que o presumido. Afinal, se após definida a forma de apuração do ICMS-ST, não se

admite ajustes no recolhimento do imposto diante de potenciais modificações ocorridas na prática, é de maior rigor e importância que, na definição dos critérios a serem fixados, se guarde maior proximidade à realidade possível.

Percebe-se, portanto, que a constitucionalidade da sistemática da substituição tributária foi atrelada ao compromisso de se almejar a **máxima aproximação com a realidade** no que tange à definição e mensuração do fato gerador. A presunção do fato gerador foi convalidada, deixando-se claro, porém, que, **para admitir, em teoria, uma presunção, é necessário verificar se, na prática, esta presunção não corresponde a verdadeira ficção**. E, havendo distanciamento da realidade, ficção será.

Ou seja, a autorização para tributação de um fato gerador presumido é condicionada à afirmação de que tal fato é muito próximo da realidade.

Exatamente neste sentido posicionaram-se Sacha Calmon, Misabel Derzi e André Mendes Moreira<sup>23</sup>, ao tratar da questão da tributação pelo preço máximo ao consumidor praticado na venda de medicamentos:

"Não se pode supor que as operações dos substituídos serão realizadas, em sua maioria, no valor máximo estipulado, pois isso seria desconsiderar uma série de fatores naturais ao mercado, como a concorrência. Não se pode admitir que o falso seja tomado como verdadeiro, em razão de interesses arrecadatórios: **a presunção não é lúdica, ao contrário, trata-se de verdadeira ficção, devendo ser afastada**" (grifei).

Por isso, não se pode combater de forma genérica a utilização de pauta fiscal ou tabelamento de preços para apuração da base de cálculo do ICMS-ST devido aos Estados Federativos. É preciso partir de elementos concretos para denunciar o fato de que, **o que a norma estabeleceu como presunção relativa corresponde, naquele específico caso prático, a uma ficção muito longe da realidade e que, por isso, deve ser afastada, desconstituindo-se o crédito tributário daí decorrente**.

E, agora focalizando aspectos concretos no emprego entre presunção e ficções, retoma-se a contundente doutrina de Cristiano Carvalho<sup>24</sup> que pautou a exposição nos capítulos anteriores:

---

<sup>23</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes Moreira. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas. Pauta fiscal. Parecer. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2013

<sup>24</sup> CARVALHO, Cristiano, Ficções Jurídicas no Direito Tributário, Noeses, 2ª Ed. 2013, São Paulo: p. 293/294.

"A presunção absoluta, ainda que não admita prova em contrário, sempre se refere a situação de possível ocorrência, ainda que se restrinja ao campo das probabilidades. Em outras palavras, pertence ao campo do factível, ao mundo dos fatos. A ficção, por outro lado, é uma criação que não leva em conta a realidade objetiva, a realidade social ou a própria realidade jurídica[...] Quanto aos efeitos, cumpre dizer que são idênticos: gerar efeitos tributários sem a respectiva ocorrência de um fato jurídico tributário. **E isso fere a tipicidade cerrada, a verdade real, e a capacidade contributiva**".

Assim, admite-se ser possível considerar o tabelamento como base de cálculo do ICMS/ST. Todavia, a base impositiva estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, sob pena de configurar pauta fiscal, onerando excessivamente o contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final. Já alertaram Sacha Calmon, Misabel Derzi e André Mendes Moreira<sup>25</sup>:

"A linha divisória entre a substituição tributária progressiva legítima (baseada no princípio da praticidade e constitucionalidade pela EC nº 03/1993) e a pauta fiscal (que visa à arrecadação baseada em preços presumidos descompassados da realidade, em verdadeira ficção jurídica) é, por vezes tênue".

Ou seja, quando essa ficção implicar em concreta distorção da realidade praticada na comercialização de mercadorias, é cabível a utilização pelo contribuinte de outro critério que represente a prática com maior fidedignidade. Impedir esse procedimento seria **defender a aplicação de verdadeira ficção, quando a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 8º, § 2º somente admite a presunção**.

E, aproveitando esta perspectiva, parte-se à análise dos julgados do e. STJ que, como comentado acima, ratificaram a utilização do tabelamento para fins de fixação da base de cálculo do ICMS-ST. Deste incipiente entendimento jurisprudencial extrai-se importantes lições. Veja-se:

"TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ELEIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - PAPEL RESERVADO À LEI LOCAL - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA - UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Compete à legislação local a indicação do terceiro partícipe da cadeia de circulação de mercadorias e produtos como substituto tributário, nos termos do art. 128 do CTN e do art. 6º da LC 87/96.
2. Distingue-se a pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida. Aquela ,

---

<sup>25</sup> Op. cit.

repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral; esta, utilizada no regime de substituição tributária progressiva, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96, art. 8º, II, c e §§ 2 e 3º.

3. Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva

4. Recurso especial não provido".

Do corpo do acórdão:

"A fixação de valores a serem considerados em regime de substituição tributária progressiva, diferentemente, é previsto na legislação complementar à Constituição Federal e traz balizas objetivas e razoáveis para a eleição criteriosa da base de cálculo a ser considerada na operação futura. **Ademais, é passível de impugnação pelo contribuinte, caso os critérios utilizados pela legislação local não atendam aos lindes normativos da LC 87/96.**"

(STJ - REsp nº 1.192.409/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 01/07/2010).

O precedente abre a possibilidade, portanto, de questionamento do parâmetro utilizado para a base de cálculo conforme as particularidades do caso concreto.

A doutrina segue a mesma linha de raciocínio, reforçando o entendimento de que a utilização de preço fixado só é possível quando refletir a realidade. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut<sup>26</sup> leciona que:

"só cabe a utilização de pautas fiscais se a prova direta do preço praticado no mercado não puder ser produzida e não como presunção absoluta, o que configuraria meio arbitrário utilizado pelo Estado, desprezando a real riqueza manifestada no fato jurídico".

E aqui bem vale resgatar a preocupação sinalizada na Justificativa à LCp 87/96 quanto aos "arbítrios que não se compadecem com o Estado de Direito".

Por todas essas razões que a tributação mediante tabelamento não pode revelar verdadeira pauta fiscal, divorciando-se daquela noção de "valores de mercado" ou mesmo do conceito de "base de cálculo presumida", admitidos pelo e. STJ. Lembre-se da Súmula nº 431/STJ (DJe 13/05/2010):

"Legalidade - Cobrança de ICMS com Base no Valor da Mercadoria Submetido ao Regime de Pauta Fiscal. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal"

<sup>26</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 134.

Dito de outro modo, quando o método utilizado para fins de apuração da base de cálculo do ICMS-ST, considerando a expectativa de um fato gerador presumido, não guardar proximidade com a realidade, essa presunção revela-se verdadeira ficção, transmudando-se o critério como verdadeira pauta fiscal.

Conclusivamente, como bem apontaram Sacha Calmon, Misabel Derzi e André Mendes Moreira<sup>27</sup>:

"A substituição tributária não busca - e nem o pode - engendrar parâmetros para inflar a base de cálculo da obrigação tributária, de modo a desvincular, gritantemente, o valor presumido daquele que é, de fato, praticado. Decerto, a utilização de preços máximos desnatura a própria presunção que legitima a substituição tributária, uma vez que qualificar o máximo como o médio não pode ser nada menos do que uma ficção".

Merece destaque, neste panorama, o entendimento consagrado no RMS 16810, um dos precedentes que desencadearam a edição do verbete do STJ:

"Consoante é cediço na doutrina, "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'"** (STJ - RMS 16810, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 23/11/2006, p. 213).

Em arremate, segue a lição de Humberto Ávila<sup>28</sup>:

"Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, 'poderá' a lei estabelecer como base de cálculo este preço. [...] Isso significa que o legislador estadual não está livre para escolher entre o preço usualmente praticado no mercado considerado 'e' o preço sugerido pelo fabricante. Ele está adstrito ao preço usualmente praticado, conforme critérios estabelecidos em lei (não em regulamento, portanto) podendo - eis a expressão legal - usar o preço sugerido pelo fabricante, se ele corresponder ao preço usualmente considerado, pois, do contrário sua utilização seria incompatível com a CF/88".

---

<sup>27</sup> Op. cit.

<sup>28</sup> Op. cit.

Ampliando o raciocínio não seria exagero aduzir que o emprego de pautas fiscais disfarçadas, mediante "presunções ficcionais" caracteriza tentativa de enriquecimento ilícito dos Fiscos Estaduais, mormente porque aproveitando-se da boa-fé dos contribuintes. Vale lembrar que a proteção da confiança e da boa-fé objetiva são encaradas como limitações constitucionais ao poder de tributar por Mizabel Derzi<sup>29</sup>.

Colocadas estas considerações, passa-se a análise das ofensas constitucionais e infraconstitucionais ocorridas com a utilização das disfarçadas pautas ficcionais, trazendo ao debate os comentários dos capítulos 2, 3, 4 e 5.

## **6.2. OFENSA À LEGALIDADE E TIPICIDADE CERRADA - ARTS. 5º, II, 150, I, CF E ART. 97, CTN**

Os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada encontra-se estampados nos arts. 5º, II<sup>30</sup> e 150, I<sup>31</sup> da Constituição Federal, com disposição infraconstitucional no art. 97<sup>32</sup>, do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Se a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo a determinação constante no art. 146, III, 'a'<sup>33</sup>, Constituição Federal, estabelece uma presunção de fato gerador para fins de apuração do ICMS devido sob a sistemática da substituição tributária, quando o Fisco Estadual provoca inescusável distorção desta presunção, rebaixando-a a mera ficção que não traduz o critério quantitativo consagrado pela ordem constitucional para fins da tributação, resta configurada a ofensa à legalidade e à tipicidade cerrada.

Essa violação também foi enquadrada no mencionado estudo de Sacha Calmon, Misabel Derzi e André Mendes Moreira<sup>34</sup>:

"As presunções no Direito Tributário - incluindo-se as 'pautas de valores' em impostos como o IPTU e a denominada 'substituição tributária progressiva' ou 'para frente', no caso específico do ICMS - tendem, portanto, a

<sup>29</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>30</sup> "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei";

<sup>31</sup> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça";

<sup>32</sup> "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...]"

<sup>33</sup> "Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

<sup>34</sup> Op. cit.

desconsiderar elementos essenciais para a materialidade do fato gerador da obrigação tributária, na medida em que os valores de presumida ocorrência do fato gerador nem sempre coincidem com os das operações efetivamente realizadas pelos contribuintes do imposto. Apresentam, portanto, um elevado potencial para distorcer o fato gerador do tributo e violar, desse modo, o princípio constitucional da legalidade tributária (art. 150, I, CF/88)".

### 6.3. OFENSA À VERDADE MATERIAL

Como exposto no capítulo 4, a verdade material deve pautar toda e qualquer discussão que envolva Direito Tributário. Nesse sentido segue a lição de Heleno Taveira Tôrres<sup>35</sup>:

"Ao Direito Tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural da testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento".

Complementa o eminente jurista<sup>36</sup> que:

"a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e à legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder".

Isto posto, fácil concluir que a adoção de método para cobrança de ICMS-ST que contrarie a realidade ofende à verdade material.

Neste contexto, destacam-se precedentes do e. STJ privilegiando a verdade material em detrimento de ficções assumidas pela Fisco:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO "ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 399, IV, E 400, § 6º, DO RIR/80). INVIABILIDADE.

[...] 4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando 'a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude' (art. 399, IV do RIR/80 -

<sup>35</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. "Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/21, dez/03.

<sup>36</sup> Op. cit.

Decreto 85.450/80). Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80). **Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN, art. 148; Súmula 76/TFR)**". (STJ - REsp 549.921, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 01/10/2007, p. 212).

E mais:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

1. **A presunção juris tantum de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do princípio da inafastabilidade da jurisdição** (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima *utile per inutile non vitiatur*.

2. **O princípio da verdade real se sobrepõe à presuntio legis**, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. Aplicação do princípio da verdade material. [...]

4. Deveras, procedido o lançamento com base nos autos de infração, infirmados por perícia judicial conclusiva, constituiu-se o crédito tributário principal, mercê de o mesmo ter sido oferecido à tributação, por isso que inequívoco que o resultado judicial gerará bis in idem quanto à exação in foco" (STJ - REsp 901311, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 06/03/2008).

#### **6.4. OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO - ARTS. 145, § 1º E 150, IV, CF**

Também não se exige esforço para visualizar a ofensa aos princípios da Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º<sup>37</sup>, Constituição Federal),

---

<sup>37</sup> "Art. 145. omissis. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

sem olvidar o manifesto efeito confiscatório de exação imposta nos termos enfrentados, em contraposição ao art. 150, IV<sup>38</sup>, da Constituição Federal.

Com efeito, a capacidade contributiva manifesta-se por diversas disposições constitucionais e relaciona-se ao direito de propriedade, vedando a tributação que ultrapasse as condições patrimoniais do contribuinte. Dito de outro modo, a imperatividade de observância da capacidade contributiva implica em evitar tributação em acordo com a situação financeira do pagador do tributo.

Por isso, é indispensável a vinculação da tributação à realidade da operação de comercialização praticada pelo contribuinte, sob pena de ofensa à capacidade contributiva. À toda evidência, a imposição de base de cálculo distorcida não guarda correlação com o valor da receita efetivamente recebida nas operações de circulação de mercadoria.

Ilustra-se a exposição com lição de Humberto Ávila<sup>39</sup>:

"Essas considerações significam, para o caso em pauta, que a padronização só é justificada quando mantém relação de razoabilidade com a média dos casos alcançados pela tributação. Não o fazendo, a padronização perde sua justificação constitucional, que é servir de instrumento para a realização da igualdade geral por meio da correspondência com os elementos concretos manifestados pela média das operações efetivamente praticadas"

No parecer já comentado, Sacha Calmon e Misabel Derzi foram enfáticos em concluir que:

"a padronização intentada pela substituição tributária progressiva não permite aos entes tributantes apurar o ICMS por meio de valores completamente distantes dos efetivamente praticados, uma vez que tal conduta descaracteriza a presunção legitimadora da base de cálculo, atingindo, desse modo, a validade da exação" (doc. 09, p. 54).

Consequentemente, sobrevém também flagrante o efeito confiscatório da forma de tributação imposta pelo Fisco, vedado pelo art. 150, IV, CF. Afinal, representa verdadeira expropriação, ao passo que desnatura a operação efetivamente realizada, sem correlação com a riqueza materializada na circulação de mercadorias.

---

<sup>38</sup> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

<sup>39</sup> Op. cit.

## 7. CONCLUSÃO

As ilegalidades e inconstitucionalidades cometidas pelos Fiscos Estaduais podem se apresentar de modo bastante sutil, quase imperceptível. É o que ocorre, por vezes, na atribuição de uma base de cálculo ficcional, sabidamente distante da realidade, ao ICMS-ST exigido dos contribuintes, imputando vestes de presunção a esta base na tentativa de diferenciá-la, artificialmente, da malfadada pauta fiscal condenada pelos Tribunais Superiores.

Para perceber as artimanhas e estratagemas fiscais é preciso conhecimento dos conceitos de presunções e ficções jurídicas, trazendo-os ao contexto do Direito Tributário, cenário no qual a verdade material dita a ordem, ainda que muitos tentem, indevidamente, amenizar o ônus probatório da Autoridade Administração sob brocardos imprecisos de presunção de legitimidade dos atos administrativos.

No presente trabalho buscou-se fornecer ferramentas aos contribuintes -e também aos agentes do Estado, considerando o dever da Administração de rever seus próprios atos - para identificar, no caso prático, irregularidades e ilegitimidades na definição da base de cálculo do ICMS sob a complexa sistemática da substituição tributária. E esse intento foi trabalhado utilizando-se dos conceitos e orientações firmadas pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, colhendo-se nos precedentes jurisprudenciais sobre o tema os matizes e balizas úteis ao enquadramento fático e jurídico do critério material do imposto.

Estabelecidos os fundamentos propostos, foi possível concluir que, em teoria, as presunções e as ficções podem encontrar abrigo no Direito Tributário, contribuindo à previsibilidade das normas e condutas. Até mesmo as ficções jurídicas podem privilegiar o contribuinte, quando lhe é dada a opção de escolha, fornecendo os elementos necessários para a compreensão do regime.

Porém, todas as vezes que se pretender empregar presunções (até as relativas) e ficções, é indispensável verificar a observância às garantias constitucionais (notadamente, legalidade, tipicidade cerrada, encontro da verdade material e capacidade contributiva, vedação ao confisco). Ao menor sinal de confronto com essas garantias, o emprego desses expedientes deve ser imediatamente repellido, respeitando-se as limitações ao poder de tributar.

Não raro, esses sinais de lesão à Constituição Federal são gritantes nas atuações fiscais (seja na produção legislativa, seja no lançamento tributário) quando se adentra ao terreno da substituição tributária progressiva para fins de apuração do ICMS. Daí a

importância do alerta e, mais que isso, do fornecimento de ferramentas e instrumentos argumentativos para enfrentar e derrubar as artimanhas fiscais.

Afinal, a despeito de tantas providências escusas tomadas por agentes das mais variadas origens noticiadas sem pausa pela mídia, ainda se acredita que a dialética argumentativa, sob o viés da teoria da linguagem, permanece como a ferramenta de defesa mais poderosa dos cidadãos contra os abusos estatais.

## 8. BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. "ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo, Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença constante entre 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: 122-134, São Paulo: Dialética, 2006.

\_\_\_\_\_. "ICMS - substituição tributária no estado de São Paulo - base de cálculo - pauta fiscal - competência legislativa estadual - para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta - exame de constitucionalidade - a consulta - o parecer - o objeto de discussão - o uso da substituição tributária - o conteúdo da substituição tributária - os efeitos da restituição - Pareceres". Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 124, p. 92-111, jan. 2006.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 223.

CARVALHO, Paulo de Barros. "Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos requisitos do art. 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos". Cadernos de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário nº 99: 9-20. São Paulo: 2010.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 364.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2009, p. 942.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes Moreira. "Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas. Pauta fiscal. Parecer". Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 216, p. 148-159, set. 2013

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 134.

HARET, Florence. "PIS e COFINS sobre Vendas Inadimplidas: Breves Considerações sobre o Julgamento do RE 586.482/RS". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 205: 41-53. São Paulo: Dialética, 2010.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. "Inadmissibilidade de Presunções na Cobrança de Diferença de Alíquota de ICMS nas Operações Mercantis Interestaduais". *Revista de Estudos Tributários* nº 86: 92-119. São Paulo: editora, Jul-Ago/2012.

MACHADO, Hugo de Brito. "Indícios e Presunções na Teoria da Prova". *Revista Dialética de Direito Processual* nº 120: 22-28. São Paulo: Dialética, 2012.

MACHADO, Shubert de Farias. "As garantias Constitucionais Conferidas ao Acusado e o Direito Tributário Sancionador". *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 17º Vol.: 314-328. São Paulo: Dialética, 2013.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. "Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/21, dez/03.

Brasil. Supremo Tribunal Federal <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>

Brasil. Superior Tribunal de Justiça < <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>

Brasil. Constituição Federal, 1988.

Brasil. Código Tributário Nacional, 1966.

Brasil. Lei Complementar nº 89, 1996.