

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FRANCISCO LEOCÁDIO RIBEIRO COUTINHO NETO**

**PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA  
LEGALIDADE, ENFOQUE SOBRE A TRIBUTAÇÃO POR  
MEIO DAS PAUTAS FISCAIS NO ICMS**

**SÃO PAULO/SP  
Abril de 2013**

**FRANCISCO LEOCÁDIO RIBEIRO COUTINHO NETO**

**PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA  
LEGALIDADE, ENFOQUE SOBRE A TRIBUTAÇÃO POR  
MEIO DAS PAUTAS FISCAIS NO ICMS**

Monografia apresentada como exigência  
parcial para aprovação na Especialização em  
Direito Tributário do Instituto Brasileiro de  
Estudos Tributários - IBET.

Área: Direito Tributário

**SÃO PAULO/SP**  
**Abril de 2013**

**FRANCISCO LEOCÁDIO RIBEIRO COUTINHO NETO**

**PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA  
LEGALIDADE, ENFOQUE SOBRE A TRIBUTAÇÃO POR  
MEIO DAS PAUTAS FISCAIS NO ICMS**

**EXAMINADOR**

---

**SÃO PAULO/SP**  
**Abril de 2013**

*“Caminante, son tus huellas el camino y nada más;  
Caminante, no hay camino, se hace camino al andar. Al  
andar se hace el camino, y al volver la vista atrás se ve  
la senda que nunca se ha de volver a pisar. Caminante  
no hay camino sino estelas en la mar.”*

Antonio Machado

## RESUMO

Os princípios introduzem valores relevantes para o sistema e influem de modo vigoroso na formação do ordenamento. Nomeadamente o princípio da legalidade é de especial e elevado quilate, meditar sobre ele é voltar o pensamento sobre as bases do Direito. O presente estudo é movido pelo ímpeto de demonstrar que a legalidade tributária, enquanto limite objetivo ao poder do Estado, deve ser aplicado em sua plenitude, caso contrário os jurisdicionados não terão a segurança de serem comandados apenas por aqueles que foram eleitos para lhes representar. Desse modo, pretende-se demonstrar que a norma introdutora de enunciados prescritivos da regra-matriz tributária há de ser veículo habilitado pelo sistema. Como restará evidenciado apenas a lei pode enunciar os comandos da estrutura lógico-sintática dos tributos, e não apenas a hipótese de incidência, mas também a relação jurídica prevista no consequente normativo. Com efeito, qualquer proposição jurídica que afronte esses pressupostos não encontrará fundamento de validade na Constituição da República e será eivada de inconstitucionalidade. Nessa senda, uma análise da sistemática de tributação por meio de pautas fiscais no ICMS demonstrará o desvirtuamento da sua base de cálculo, não podendo ser aceita no ordenamento jurídico brasileiro onde o exercício do poder impositivo-fiscal é orientado pelo princípio da tipicidade tributária.

**Palavras-chave:** Princípio da legalidade. Pautas fiscais.

## ABSTRACT

The principles introduces relevant values for the legal system and has a enormous influence in shaping the legal order. Namely the principle of legality is special and of particularly relevant, meditate on it is direct our thought about the foundations of law. This study is driven by the urge to demonstrate that the tax legality, while an objective limit to state power, must be applied in its entirety, otherwise the society will not have the jurisdictional security to be charged only by those who were elected to represent them. Therefore, we intend to demonstrate that the act which establishes prescriptive tax rules-arrays needs to be inserted in the legal system by enabled vehicles. As will be shown, only the law may contain commands with the logical-syntactic structure of taxes, not just the hypothesis of incidence, but also the legal relationship under the normative consequent. Indeed, any legal proposition that affront these assumptions will not find grounds for validity in the Constitution and is riddled with unconstitutionality. In this vein, a systematic analysis of the legal tax system that uses tax tariff through the ICMS demonstrates the distortion of its tax base, and cannot be accepted in the Brazilian legal system where the exercise of power-imposing tax is guided by the principle of typicality tax.

**Keywords:** Principle of legality. Tariffs tax.

# SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	08
2	<b>PRESSUPOSTOS JURÍDICO-FILOSÓFICOS.....</b>	10
2.1	PRESSUPOSTOS FILOSÓFICOS GERAIS.....	10
2.2	PRESSUPOSTOS DA TEORIA GERAL DO DIREITO.....	11
2.3	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	13
3	<b>PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....</b>	15
4	<b>LEGALIDADE E TRIBUTAÇÃO.....</b>	19
5	<b>PAUTAS FISCAIS.....</b>	24
5.1	BASE DE CÁLCULO NO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE"	24
5.2	LIMITES À FACULDADE DE REGULAMENTAR.....	28
5.3	INCONSTITUCIONALIDADE DAS PAUTAS FISCAIS.....	29
5.4	RESSARCIMENTO.....	33
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	37
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	38

## INTRODUÇÃO

Inicialmente, firmam-se as premissas indicando as formas de aproximação cognoscitiva que se pretende seguir, expor-se-á a relevância do tema, sobretudo diante do perigoso posicionamento que a maior parte da doutrina e da jurisprudência vêm constituindo.

Dentre as razões que catapultam nosso desejo de seguir investigando, está a constatação de que, apesar de os antecedentes normativos no direito positivo guardarem recortes da camada social, construindo o fato à sua maneira, frequentemente o direito sofre interferências de outros universos fora daquele recorte.

A tributação por meio de pautas fiscais desvirtua a base de cálculo, no Direito Tributário, os aplicadores comumente adotam critérios econômicos, ou alegam motivos como a facilitação da arrecadação, entre outros atributos extrajurídicos.

Alfredo Augusto Becker, em seu particular tom efusivo, tece consideração da mais alta relevância quanto à afronta direta que tais posicionamentos representam aos princípios constitucionais:

*“Interpretação segundo a realidade econômica. Esta idolatria mística ao fato, por grande parte da doutrina do Direito Tributário, lhe tem causado larga, profunda e nefastíssima repercussão, agravando o ambiente de manicômio jurídico tributário e atrasando o desenvolvimento da Ciência Jurídica Tributária.” (...) “A estrutura de fato parece absorver ou anestesiar a eficácia jurídica em prejuízo da estrutura jurídica. Grande parte da doutrina jurídica assiste impassível ou até coopera ativamente para esta inversão irracional da fenomenologia jurídica: o fato subjugando, esquecendo-se que o jurídico existe justamente para dominar o fato.” (...) “Todo o esforço construtivo do jurista consiste precisamente em, deformando os fatos, criar um instrumento de ação social praticável com a qual o Estado agirá, disciplinando e conduzindo fatos sóciais. Querer, no momento da interpretação da lei, liberar o fato econômico ou social da constrição jurídica, que o transfigura, importa em destruir a praticabilidade e a utilidade do Direito”.<sup>1</sup>*

A presença de cuidado metodológico, com argumentos vertidos sempre em linguagem rigorosa, é necessidade premente no desenvolvimento de trabalhos de cunho científico.

Por outro lado, o Professor Paulo de Barros Carvalho bem enuncia que nenhuma solução jurídico-tributária haverá de prosperar, se não estiver devidamente esteiada naquelas

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010. p.98 e 100

noções propedêuticas que desenham o campo de estudo da Teoria Geral do Direito, aduzindo ainda:

*“Decididamente, não creio em aprofundamento teórico sem que o agente do conhecimento, numa atitude de introspecção, como estratégia para aproximar-se do objeto, desloque provisoriamente o alvo de suas reflexões para os pressupostos do saber científico, reservando espaço para considerações de ordem epistemológica.”<sup>2</sup>*

Assim, as proposições descritivas do labor científico devem dirigir-se ao objeto, segundo métodos previamente estabelecidos. Nos primeiros capítulos expõem-se os pressupostos teóricos adotados.

Será tomado por objeto o direito positivo, decompondo analiticamente a regramatrix sempre no âmbito do isolamento cognoscitivo epistemológico e proposicional. Verificar-se-á em que medida o princípio da legalidade tributaria está sendo violado e que prejuízos o contribuinte esta sofrendo, ante uma tributação flagrantemente inconstitucional.

Após a exposição dos conceitos trabalhados, o estudo segue a investigação do princípio da legalidade até a importância da base de cálculo e o uso das pautas de valores referenciais, também chamadas de pautas fiscais.

Assim, na linha da filosofia da linguagem, a forma de aproximação do objeto é pela interpretação, método em sentido amplo. Coeso com os pressupostos do neopositivismo lógico, firma-se a escolha do método analítico de decomposição significativa, depurando a linguagem natural, sempre fazendo uso do método hermenêutico, valorativo.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.867

## 2. PRESSUPOSTOS JURÍDICO-FILOSÓFICOS

### 2.1 PRESSUPOSTOS FILOSÓFICOS GERAIS:

Para desenvolver estudo sério, é imperioso firmar as premissas e conceitos alicerces das edificações dogmáticas que pretendemos construir. Sem fundações sólidas, o cientista se perderá no caminho e não obterá êxito.

O direito tem, como primordial objetivo, a regulação de condutas inter-humanas, no sentido de realizar determinados valores tidos como proeminentes para determinada sociedade em certa circunstância de espaço e tempo.

Daí decorre a definição do professor Paulo de Barros Carvalho do conceito de direito positivo, como *“plexo de normas jurídicas válidas num corpo de linguagem prescritivo, que fala do comportamento do homem na comunidade social”*.<sup>3</sup>

Enquanto o direito positivo dirige-se à linguagem da realidade social com o fim de selecionar fatos e condutas, regulando-as, a Ciência do Direito (dogmática) dirige-se à linguagem do Direito Positivo com o escopo de estudá-la. O primeiro é denominado sistema nomoempírico prescritivo; o segundo, sistema nomoempírico descritivo.

Tais colocações influem diretamente no caminho que pretendemos percorrer ao longo da pesquisa, cumprindo colacionar importante distinção feita pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, em seu livro “Fundamentos Jurídicos da Incidência”, no que tange à relação entre linguagem do direito positivo e linguagem social sobre a qual ele incide:

*“Digamos, então, que sobre essa linguagem (a social) incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizando do setor não juridicizando, vem desenhar, enfim, o território da facticidade jurídica.”*<sup>4</sup>

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.43

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. Saraiva, São Paulo, 2010

A passagem é esclarecedora, pois aponta de modo hialino a diferença entre linguagens, que se apresentam em distintas camadas. A linguagem do direito positivo aparece como linguagem de nível diferenciado que, selecionando fatos da linguagem social detentores de valoração respeitável, juridiciza-os, trazendo o dever-ser como consequência da realização do fato jurídico.

## 2.2 PRESSUPOSTOS DA TEORIA GERAL DO DIREITO:

Uma teoria ocupa-se em observar, analisar e tentar compreender determinado objeto, reduzindo as complexidades. Conforme ensinamento do jusfilósofo alemão Karl Larenz<sup>5</sup>, cada ciência lança mão de determinados métodos, modos de proceder, no sentido da obtenção de respostas às questões por ela suscitadas.

Na ciência do direito, ao longo dos anos, desde a escola filosófica do jusnaturalismo, passando pela escola histórica do direito, pelo positivismo e pelo realismo, até os dias atuais, nomes como SAVIGNY, JHERING e HECK, mas também OSKAR BULOW, EUGEN EHRLICH, KELSEN, BINDER e RADBRUCH são expoentes que as mais das vezes gozam de largo curso.

Karl Larenz pondera que, na diversidade de todas estas posições, pode descortinar-se uma identidade de problemática, onde os questionamentos giram majoritariamente em torno de conceitos como os de validade e positividade, de normatividade e determinação ontológica do direito.

Portanto, não há uma primazia no modo de se aproximar do dado jurídico, muitos podem ser os sistemas de referência, a diversidade de métodos justifica as diferentes respostas encontradas pelos pensadores supramencionados.

---

<sup>5</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamago. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997. p. 1

Nessa senda, é preciso apresentar o corte metodológico que será adotado. Assim, pretende-se tratar os problemas na linha das teorias retóricas, autorreferentes, não na concepção das teorias ontológicas.

Toma-se o direito como objeto da cultura, criado pelo homem, para organizar os comportamentos intersubjetivos, guiando os indivíduos em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados.

De tal modo, será visto sempre na sua dualidade existencial: suporte e significado (valor). Manifestado em linguagem prescritiva, o direito é linguagem objeto, enquanto a ciência, em função descritiva, é metalinguagem.

A diferença entre “evento”, acontecimento experimental, “fato”, enunciado linguístico sobre determinado evento, e “fato jurídico”, enunciado linguístico pertencente ao direito positivo, resta patente.

Com suporte nesses prismas, utilizar-se-á a definição de norma jurídica<sup>6</sup> como significação que se obtém a partir dos textos do direito positivo<sup>7</sup>. O percurso gerador de sentido vai seguindo limitado pelo universo cultural do intérprete. A interpretação, nessa perspectiva, é um ato de valoração do intérprete. Como exprime o professor Lourival Vilanova, em seu “O Universo das Fórmulas Lógicas”:

*“interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”*<sup>8</sup>

Como mencionado, as normas são prescritivas de condutas e têm o fito de orientar seus destinatários para realização dos valores escolhidos. Esse fenômeno ocorre dentro de um sistema comunicacional, em que estudar essa transmissão de comandos cabe à teoria da comunicação, surgindo como metateoria da filosofia da linguagem.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.40

<sup>7</sup> O professor Paulo de Barros Carvalho, adota esquema para separar os subsistemas de manifestação do direito positivo e a estrutura da norma jurídica. O intérprete partindo da leitura dos enunciados prescritivos S1, articula as significações S2 e compõe a norma jurídica S3, também denominada “expressão irredutível de manifestação do deôntico”, depois surge S4 o plano das significações normativas sistematicamente consideradas. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

<sup>8</sup> Citado por: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 223

### 2.3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA:

Baseado no método de Husserl da redução eidética, o professor Paulo de Barros Carvalho criou a chamada Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, esquema lógico-semântico, composto pela hipótese - critérios material, espacial e temporal -, ligada por implicação deôntica não modalizada ao consequente - critérios pessoal, composto pelos sujeitos ativo e passivo, e quantitativo.

Instrumento fundamental para o presente estudo, o esquema lógico-semântico da regra-matriz pode ser utilizado em todas as áreas do direito e tem aplicabilidade incontestável, funcionando, tanto para delimitar o âmbito de incidência normativa, como para controlar a constitucionalidade e legalidade da sua produção.<sup>9</sup>

Dominando tal utensílio, compreendendo que é uma fórmula e, portanto, não o confundindo com o fenômeno da incidência, pretendemos construir a Regra-Matriz e identificar onde o sistema positivo precisa de reparo.

Na presente monografia o esquema lógico da regra-matriz será utilizado para avaliar e ponderar se todos os critérios normativos tributários estabelecidos pela Constituição da República são respeitados quando da utilização das pautas fiscais.

A hipótese de incidência e o consequente fazem parte da norma geral e abstrata, enquanto o fato jurídico e a relação jurídica, em sentido estrito, estão previstos na norma individual e concreta.

Nessa linha, Fabiana Del Padre Tomé<sup>10</sup> diferencia a expressão “fato jurídico” em *sentido amplo* e em *sentido estrito*. Este é o enunciado factual protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta; aquele é qualquer enunciado jurídico que relate a ocorrência de um evento e que produza efeitos na ordem jurídica, mas não necessariamente instituindo direito e deveres correlatos individualizados.

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 412

<sup>10</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

A diferença entre os enunciados da norma jurídica geral e abstrata e norma jurídica individual e concreta está precisamente no grau de determinação. Enquanto na norma geral e abstrata se projeta para o futuro desenhando a conotação do evento, na norma individual e concreta suas referencias voltam-se para denotar evento passado.

O professor Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, leciona: a passagem da norma abstrata para a norma concreta, processo mediante o qual se dá a incidência daquela norma, exatamente, nessa redução à unidade: de classes com notas que se aplicariam a infinitos indivíduos, nos critérios da hipótese, chegamos a classes com notas que correspondem a um e somente um elemento.

Assim, os veículos introdutores da regra-matriz tributária devem indicar pormenorizadamente todos os elementos do tipo normativo.

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Antes de adentrar no princípio constitucional da legalidade e no correlato princípio da legalidade tributária é de fundamental relevo estabelecer o conceito do termo “princípio”. O processo de elucidação do termo deve ser feito para garantir a univocidade significativa, livrando-se das ambiguidades inerentes às diferentes acepções que os vocábulos constantemente assumem.

Quando Kelsen apregoa que o fundamento de validade de uma norma só pode ser a validade de uma outra norma, defende-se que o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas jurídicas escalonadas hierarquicamente, formando aquilo que convencionou-se chamar “pirâmide jurídica”.

A expressão “princípios” enseja diversos entendimentos, normalmente quando a utilizamos é no sentido de fontes basilares do sistema jurídico, todavia a compreensão acerca dos princípios pode abranger acepções diferenciadas.

**Assim, como estamos lidando com um princípio constitucional, é preciso esclarecer que as normas de inferior hierarquia devem buscar seu fundamento de validade na de superior posição, a portaria em relação à lei, a lei em relação à constituição, de modo que a norma de nível inferior deve manter a harmonia com a de superior posição.**

Desse modo, a Constituição Federal é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico. Ela não é considerada apenas a Lei Superior, mas é a matriz de todas as manifestações normativas, regulando todo o processo de criação de normas jurídicas.

Para ratificar tal afirmação o professor Roque Carrazza<sup>12</sup> cita a posição do mestre português J. Canotilho, para o qual a hierarquia constitucional revela-se ante três perspectivas: “1) as normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (*autoprímazia normativa*); 2) as normas de direito

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias etc.); 3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição.”

Quando há um descompasso entre a norma inferior e a constituição temos uma “inconstitucionalidade”, que pode ser material, quando o problema está no mérito, ou formal, quando a norma inferior não obedeceu o procedimento adequado.

Na constituição existem normas mais importante que outras, os princípios, por exemplo, consoante explicação do professor Roque Carrazza, são detentores de maior relevância, uma vez que por seu elevado grau de abstração traçam as diretrizes do ordenamento jurídico.

Ao conceituar o termo “princípio”, observa-se as diversas acepções que podem surgir, para Platão é o fundamento do raciocínio, para Aristóteles a premissa maior de uma demonstração, Kant entende ser o princípio toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo. Tem-se ainda princípio como começo, alicerce, pedra angular de qualquer sistema.

O professor Paulo de Barros Carvalho destaca as seguintes concepções: *a) princípio como norma jurídica de posição privilegiada e portador de valor expressivo; b) princípio como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites; c) princípio como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) princípio como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nas duas primeiras acepções temos princípios como norma, enquanto que nas duas últimas, princípios como valor<sup>13</sup>.*

Por outro giro, no que se refere ao termo “sistema”, na concepção de Geraldo Ataliba é uma composição de elementos sob uma perspectiva unitária, aqueles que dão razão aos outros chamam-se princípios.

---

<sup>13</sup> Acepção da expressão princípio com base na obra de Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Editora Saraiva.

O professor Roque Carrazza<sup>14</sup> conceitua do seguinte modo: “*principio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam*”.

Assim, o supracitado professor assevera serem os princípios a um só tempo, direito positivo e guias das atividades interpretativas, são eles que orientam o teor das leis tributárias em seus modos de aplicação.

A atividade de interpretar tomada como forma cognoscitiva de precisar o significado das normas jurídicas para uma boa aplicação leva o intérprete aos princípios jurídico-constitucionais, já que a busca para precisar o sentido das normas perpassa pela observação dos preceitos contidos nos princípios, razão pela qual, deve-se preferir a interpretação sistemática.

Diante dessas colocações, os princípios são elementos do direito positivo, e nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho: “*princípio é o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.*”<sup>15</sup>

Na linha de raciocínio deste trabalho os princípios são proposições jurídicas pertencentes ao direito posto, dessa forma, quando aplica-los se está necessariamente aplicando uma norma do sistema jurídico, nas palavras da professora Aurora Tomazini: “*Não se afasta a aplicação de uma regra para se aplicar o princípio, apenas aplica uma norma em detrimento de outra, segundo sua valoração, se sobrepõe em razão do princípio (valor). Sob este enfoque o problema de se aplicar regras ou princípios torna-se utópico. Sempre se aplica uma regra. E querer discutir a sobreposição de regras é ingressar no campo da ideologia do intérprete.*”<sup>16</sup>

Feita a diferenciação das acepções que a expressão “princípio” enseja, podemos aludir ao Princípio da justiça, Princípio da igualdade como exemplificações da

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 252.

<sup>16</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 486-487.

expressão no sentido de valor ao passo que o Princípio da Legalidade e o Princípio da Irretroatividade correspondem a exemplificações da expressão no sentido de limites objetivos.

Dando continuidade à pesquisa, vamos nos imiscuir no princípio constitucional da legalidade.

#### 4. LEGALIDADE E TRIBUTAÇÃO

Sobre a legalidade e tributação, Aliomar Baleeiro<sup>17</sup> já explicava em breve síntese a sua evolução histórica:

*“Por isso, o princípio da legalidade dos tributos, antes de afirmar-se na Revolução Francesa e de manifestar-se enquanto princípio fundamental do Estado de Direito no constitucionalismo do século XIX, derivou primeiro, como registra Ottmar, Bühler, do corporativismo medieval. (V. Princípios de Derecho Internacional Tributário, trad. Fernando Cervera Torrefin, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1968, p. 200.) Seus precedentes históricos montam ao século XI, sendo, portanto, anteriores à Carta Magna inglesa de João-Sem-Terra. Correspondem ao princípio da autotributação, vale dizer, ao juízo de que os encargos tributários deveriam ser previamente consentidos por aqueles que o suportassem. Victor Uckmar (Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, trad. de Marco Aurélio Greco, São Paulo, Ed. RT, 1976, pp. 10-20), citando Mitchell (taxation in Medieval England, New Haven, 1951, p. 158), lembra os seguintes fatos que exemplificam o princípio da autotributação nos séculos XI e XII: a promessa de Anselmo a William Rufus, em 1096, de quinhentas libras esterlinas, repelida pelo rei, por insuficiente, teve na recusa do arcebispo um empecilho para ser aumentada; a autotributação eclesiástica, consagrada no Lateran Council, de 1179; as decisões de 1188, que instituíram o tributo de um décimo da renda, foram tomadas com a intervenção pessoal de Henrique II a fim de se obter o consentimento da cidade ao pagamento; incidente semelhante se dá em 1192, quanto ao recolhimento de cem mil libras esterlinas, necessárias para resgatar Ricardo I etc...”*

*Também consignado na famosa Carta do século XIII, o princípio da legalidade ali foi mantido intocado. Paulatinamente alargou-se a concepção do prévio consentimento, antes limitado a segmentos privilegiados da população, com a declaração do princípio da representação através do Act of Appropriation.”*

Com o surgimento dos Estados de Direito o “poder de tributar” sofreu diversas limitações, destacando-se a que exige seu exercício por meio de lei. Como salienta o professor Roque Carrazza<sup>18</sup>, criar ou aumentar tributos é uma função típica e privativa do Poder Legislativo, configurando-se numa das principais traves de nosso direito tributário.

Aliomar Baleeiro<sup>19</sup> em seu “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” afirma: O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 258-259

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2

amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.

O princípio da legalidade que não é exclusivamente tributário, vem enunciado no artigo 5º, da Constituição Federal: “Art. 5º (...): II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No campo tributário o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada pelo artigo 150, inciso I, da CF, tudo com o fito de preservar a segurança das pessoas diante da tributação. Desse modo, já ensinava Aliomar Baleeiro:

*O tributo constitui obrigação ex lege. Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. (...) A lei criadora do tributo é a da pessoa jurídica constitucionalmente competente para decretá-lo e só ela.*<sup>20</sup>

Como bem alerta o professor Roque Carrazza, o Executivo não pode apontar por delegação legislativa nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, e, evidentemente, deverá ser editada pela pessoa política competente, nos termos na Constituição.

Para que as exigências do princípio da legalidade sejam cumpridas não basta que se ponham apenas alguns critérios, é imprescindível a previsão completa da regra-matriz.

O enunciado hipotético deve conter os três critérios identificadores do fato: o critério material, o critério temporal e o critério espacial. E o conseqüente na norma o critério quantitativo, base de cálculo e alíquota, e o critério pessoal, sujeito ativo e passivo.

O professor Roque Carrazza enfatiza que inclusive o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota, deve ser previsto em lei e apenas esta pode redimensionar, para mais, o *quantum debetur*. No mesmo sentido, Humberto Ávila: “a imposição de encargos fiscais está em conformidade com o Direito contanto e à medida que: estejam também o sujeito fiscal, o objeto fiscal, a base de cálculo e a alíquota (determinação fática da exação)”,<sup>21</sup>

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

<sup>21</sup> citado por: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 265

Aliomar Baleeiro ao tratar das ressalvas na constituição de 1988 ao princípio em tela é enfático ao aduzir: *“Efetivamente não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado do Poder Legislativo. Não obstante, em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimo e máximo, dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. Trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual da legalidade rígida.”*<sup>22</sup>

Apesar de toda a controvérsia, para o professor Roque Carrazza só a lei, nunca medida provisória pode criar ou aumentar tributos, as medidas provisórias podem veicular normas jurídicas tributárias, mas não têm aptidão jurídica nem para criar, nem para aumentar, tributos, do mesmo modo as leis delegadas. Nessa trilha, a Emenda Constitucional 32/2001 extrapolou os poderes do constituinte derivado, afrontando, portanto, o princípio da legalidade, a autonomia do Poder Legislativo, ferindo conseqüentemente a cláusula pétrea do art. 60, parágrafo 4º, III, da CF.

É por esse motivo que no âmbito tributário fala-se em *princípio da estrita legalidade*: os tributos devem ser instituídos por lei ordinária, apenas o Poder Legislativo pode criar exações tributárias (*no taxation without representation*). Já os empréstimos compulsórios, os empréstimos residuais da União e as contribuições sociais demandam lei complementar. Aliomar Baleeiro há muito já proclamava:

*“O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária. O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula “no taxation without representation”, enfim, o direito de os contribuintes consentirem — e só eles — pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação, ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamentos.”*<sup>23</sup>

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 90

**Desse modo, o professor Paulo de Barros Carvalho e o professor Roque Carrazza apregoam ser inconstitucional a prática corriqueira no ordenamento brasileiro de delegação de poderes aos órgãos administrativos para completarem ou expedirem normas que completem o perfil dos tributos. É exatamente sobre este tópico que o trabalho tratará.**

Alberto Xavier ao tratar do princípio da tipicidade e a proibição da discricionariedade, ou seja, a relação entre tipicidade enquanto limitação à vontade do agente, expressa:

*“a tipicidade foi sempre concebida como uma técnica de delimitação da esfera de relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos. A tipicidade das sociedades comerciais significa que a vontade privada não pode dar origem a sociedades daquela natureza diversas das previstas na lei; a tipicidade dos regimes matrimoniais de bens diz-nos não poder a autonomia privada disciplinar as relações patrimoniais entre cônjuges em termos diversos dos constantes do catálogo fornecido por lei; a tipicidade dos direitos reais exprime a proibição de a vontade negociada criar direitos reais para além dos que a lei enumera; no antigo direito dos contratos, estes eram típicos por as partes se deverem necessariamente conformar aos modelos preexistentes na lei; no campo do Direito Penal, diz-se vigorar o princípio da tipicidade, por estar vedada à vontade do juiz a incriminação de fatos como tal não qualificados por lei. Bem natural, pois, que no Direito Tributário o princípio da tipicidade vise igualmente restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos tributários, notadamente na instituição e na aplicação dos impostos.”<sup>24</sup>*

Ou seja, o princípio da legalidade não é respeitado quando o tributo é regulado e tem os critérios estabelecidos por portarias, mesmo que consoante comando de lei, mas pelo contrário, deve a própria lei trazer todos os critérios.

**O princípio da tipicidade tributária é norma de estrutura, disciplina como as normas de direito tributário devem ser postas no sistema. Os enunciados-enunciados devem ter como enunciação-enunciada uma lei. O veículo introdutor credenciado é a lei.**

Por outro lado, por força do princípio da legalidade, também os deveres instrumentais tributários só podem advir de lei *lato sensu*, e mais, como adverte o professor Roque Carrazza:

*“só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lança-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever*

---

<sup>24</sup> XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo. 1977.

*infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis, e assim por diante.”(...) “Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada.”*<sup>25</sup>

A lei apta a criar ou aumentar tributos é a lei em sentido orgânico-formal, estrito. O tipo tributário há de ser exato, rígido, preciso.

Nesse sentido, preconiza o professor Roque Carrazza<sup>26</sup>: “com o princípio da tipicidade fechada, o próprio princípio da estrita legalidade tributária apurou seu alcance. Só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos os seus elementos, pelo legislador.” (...) “o princípio da tipicidade fechada e da estrita legalidade impedem a tributação ou condenação do contribuinte por presunções, ficções ou indícios. Muito menos por razões de conveniência social ou atendendo aos anseios da opinião pública.”

Alberto Xavier<sup>27</sup> vai no foco do imbróglio e ressalta a problemática ora tratada:

*“Como bem se compreende, a questão esta essencialmente centrada em saber em que limites se pode manifestar a vontade da Administração em matéria de tributos, ou seja, em saber qual o âmbito da discricionariedade no Direito Tributário. Da resposta a esta questão depende, em parte, o problema da natureza do lançamento, pois esta será decerto bem diversa conforme nele se exprima uma vontade discricionária ou, pelo contrário, se trate de um ato cujo conteúdo se encontre rigidamente submetido à lei.*

*É certo que o artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional é expresso ao afirmar que “a atividade administrativa de lançamento e vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Mas esta declaração genérica do legislador não pode dispensar um esforço da doutrina no sentido de apurar o verdadeiro alcance do princípio aí consignado.”*

Com essas considerações resta patente a importância da análise do princípio da legalidade tributária e a respectiva investigação de seu alcance.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 281

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

## 5. PAUTAS FISCAIS

### 5.1 BASE DE CÁLCULO NO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE"

Ainda na década de 1970 alguns Estados começaram a utilizar a substituição tributária para frente, mas o Poder Judiciário repeliu tal intento, uma vez que nessa modalidade se está tributando fato futuro, evento não ocorrido.

O professor Paulo de Barros Carvalho em lição cheia de esmero, preocupado com a fenomenologia da incidência expõe:

*“Realizado o acontecimento do evento previsto na hipótese de incidência e constituído o fato pela linguagem competente, propaga-se o efeito jurídico próprio, instalando-se o liame mediante o qual uma pessoa, sujeito ativo, terá o direito subjetivo de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Eis a fenomenologia da incidência tributária. Esta requer por um lado, norma jurídica válida e vigente; por outro, a **realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada**. Estaremos diante de não-incidência, portanto, sempre que algum desses elementos não estiver presente.”<sup>28</sup>*

Alegando motivos como a facilitação do controle das operações e a diminuição da sonegação fiscal, em 1983 foi editada a LC 44, inserindo o Decreto-lei 406/68. A controvérsia persistiu inclusive no Superior Tribunal de Justiça. Só após a EC 3/93 a corte legitimou a substituição tributária para frente.

O STJ em 1999 declarou ser constitucional o regime de tributação por substituição “para frente” (RE 213.396-5-SP), no ano seguinte o STF ao julgar o RE 269.572-6-MG ratificou tal entendimento. No julgamento da ADIN nº 1.851-4/AL, em 08 de maio de 2002, foi declarada a constitucionalidade da Emenda 03, de 17/03/1993, a qual inseriu o § 7º ao art. 150 da Carta Magna, assim como também a constitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar 87/96.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.742

A referida EC 3/1993 criou tributação por fato futuro (fato gerador presumido). **Em que pese todo o embate sobre a substituição “para frente” neste trabalho focar-se-á o problema relativo à instituição da base de cálculo presumida.**

Nesse modo de proceder, inclusive a margem de lucro é ficcionalmente estimada. No caso do ICMS - mercadorias a base de cálculo constitucional é o preço final de venda da mercadoria.

Na sistemática de tributação por pautas fiscais, a Administração estima o lucro, o contribuinte paga não com base no fato gerador “*in concreto*”, mas com base numa pauta de valores apontados pelo fisco. Ives Gandra da Silva Martins explica:

*“O “fato gerador futuro” não é um “fato gerador presumido”, mas “fictício”, para dar sustentação ao tributo, tendo o constituinte acrescentado que ao criar uma ficção jurídica, (...), violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro, e não ocorrido”<sup>29</sup>*

A LC 87/96 em seu art. 8º, II, e parágrafos 4º, 5º e 6º aponta alguns critérios para determinação desses valores.

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

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

*II - em relação às operações ou prestações 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.*

*§ 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*

---

<sup>29</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Substituição Tributária Antecipada - Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal* - Parecer. 2002, P. 3.

*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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

O professor José Roberto Rosa<sup>30</sup>, ao estudar o RIMCS do Estado de São Paulo, em seus artigos 40-A a 44, identifica quatro possibilidades de base de cálculo para a substituição tributária para frente: i) o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ii) quando existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, adotar-se-á esse preço como base de cálculo para retenção do imposto por substituição tributária, iii) a Secretaria da Fazenda poderá fixar como base de cálculo da substituição tributária, com retenção antecipada do imposto, a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, e iv) Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecimento conforme disposto pela legislação em cada caso.

Na primeira hipótese a base de cálculo é tabelada por órgãos do Estado, o STJ já se pronunciou afastando este tipo de imposição: STJ - Súmula 431: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

---

<sup>30</sup> ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 3ª ed. Ottoni editora. São Paulo, 2011.

Nas demais situações temos as chamadas ii) tabelas de fábrica, ou iii) pesquisa-se o preço praticado no mercado, ou iv) a modalidade correspondente à previsão do art. 8, parágrafo 4º, da LC 87/96, em que se não houver preço sugerido pelo fabricante ou a Fazenda não divulgar preço-varejo do produto específico, o IVA-ST será o previsto na Portaria CAT-16/2009.

Observa-se que em todo caso a base de cálculo não corresponde à efetivamente praticada. Ora, a base impositiva dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária, ela é a dimensão da materialidade do tributo.

É a base de cálculo responsável por dar critérios para mensurar o *fato impositivo tributário*. Evidente que deve ser apontada na lei, já que também ela está submetida ao regime da reserva legal. Nos exemplos citados a lei não instituiu a BC, esta é estabelecida por meio de “tabelas de referência” ou “pautas fiscais”.

Geraldo Ataliba<sup>31</sup> em seu “Hipótese de Incidência” define a base de cálculo como sendo a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.

A LC 87/96, seguida pelas legislações Estaduais alterou indevidamente a base de cálculo do tributo, e qualquer ataque, seja pelo legislador ou pelo Fisco, acaba fatalmente alterando a regra-matriz constitucional. Por outro lado, a base de cálculo do ICMS está sendo constantemente alterada por meio de ato infralegal na medida em que novas pautas são editadas<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 108

<sup>32</sup> Vide, por exemplo, a recente INSTRUÇÃO NORMATIVA SRE Nº 017, DE 25.10.2012, do Estado de Pernambuco. Em que O SECRETÁRIO EXECUTIVO DA RECEITA ESTADUAL, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 3º do Decreto nº 28.323, de 2.9.2005, e a conveniência da adoção de medidas de política tributária que permitam a adequação dos valores da base de cálculo do ICMS por substituição tributária, nas operações internas e de importação com cerveja, refrigerante e outros produtos similares, em relação aos preços praticados no mercado para os mencionados produtos, RESOLVE:

I - Estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas operações internas e de importação com os produtos relacionados no Anexo Único, observando-se o disposto no inciso I do art. 3º do Decreto nº 28.323, de 2.9.2005;

II - Estabelecer que entre o valor da base de cálculo constante da Nota Fiscal e aquele relacionado no Anexo Único prevalecerá o que for maior;

III - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1.11.2012;

IV – Fica revogada a Instrução Normativa SRE nº 007, de 27.4.2012.

O parágrafo 2º do art. 97 do CTN dispõe: § 2º - *Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

O professor Roque Carrazza considera ser o parágrafo 2º do art. 97 do CTN, no mínimo questionável. Mas caso admitamos que um regulamento ou portaria possam determinar a correção monetária do montante devido, é imperioso que dentre outras condições, sejam atendidas as seguintes: a) expressa previsão do expediente, na lei instituidora do tributo; e b) indicação explícita, por parte da Administração, dos critérios, índices e parâmetros adotados.

Mesmo assim, não se deve considerar que a substituição das pautas é caso de “atualização do valor monetário”. Como aduz o professor Roque Carrazza<sup>33</sup>, não basta, com efeito, que a pretexto de “atualizar” valores, decreto (ou, o que é pior, portaria) limite-se a proceder à substituição de uma tabela por outra ou à fixação aleatória de novos parâmetros valorativos da obrigação fiscal.

**Há ofensa ao princípio da estrita legalidade já que os arts. 150, I, da Constituição Federal e 97, I, do Código Tributário Nacional, dispõe que somente lei pode majorar tributo. A atualização de tabela não é correção monetária, mas modificação da base de cálculo.**

## 5.2 LIMITES À FACULDADE DE REGULAMENTAR

O professor Roque Carrazza<sup>34</sup> bem exprime ser a lei o fundamento de validade da faculdade regulamentar. No Brasil, em razão do princípio da legalidade, só pode haver regulamentos executivos. Estes detalham o comando legislativo e têm o objetivo de dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção.

---

E segue: “Cerveja em garrafa retornável até 360 ml: Antarctica Pilsen 1,52; Brahma Chopp 1,52...”

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 408

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 390

Nessa senda, o professor Celso Antonio Bandeira de Melo<sup>35</sup> especifica, no que tange aos regulamentos executivos: “são comandos já abrigados virtualmente na lei, isto é, compreendidos na abrangência de seus preceptivos.”

Os regulamentos só se justificam nos casos de leis “não auto-executáveis”, por outro lado, não podem dar nascimento a qualquer relação jurídica nova. Celso Antonio Bandeira de Mello elucida que só cabe regulamentação onde houver liberdade administrativa, servindo para regular essa discricionariedade.

O professor Roque Carrazza<sup>36</sup> salienta: “E, por falar em interpretação, o regulamento deve ser interpretado de modo que fique conforme à lei a que se refere. É que o escalonamento das fontes do Direito nasce para o intérprete o dever de privilegiar a interpretação que se harmoniza com o texto hierarquicamente superior.” (...) **“Nula, pois, a lei que defere ao regulamento a missão de definir, mediante critérios próprios, os requisitos necessários ao nascimento do tributo ou à sua quantificação”**. Caso isto ocorra, cabe ao Poder Judiciário fulminar não só a lei delegante, como o regulamento delegado.

As portarias, as instruções, as circulares não são veículos introdutórios de normas jurídicas aptas a intervir na propriedade dos contribuintes. Aqueles são atos interorgânicos e, como tais, não dizem respeito ao administrado, vinculam apenas os funcionários.

### 5.3 INCONSTITUCIONALIDADE DAS PAUTAS FISCAIS

Não é constitucional instituir base de cálculo presumida fundada em fictício e estimado valor de tabela. Mesmo que se aproximem, os valores não correspondem ao efetivamente praticado, há distorção da base de cálculo do imposto. Sempre o valor praticado mudará de acordo com o bairro, o público do empreendimento, etc.

---

<sup>35</sup> Citado por: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 390

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 398-399

Não é porque algumas legislações estaduais trazem previsão da permissão de discutir administrativamente que a base presumida revestir-se-ia, nesses casos, de constitucionalidade, afinal o direito de petição não tem o condão de convalidar tributação inconstitucional.

Os valores estimados pelo Fisco Estadual quando da antecipação do ICMS quase sempre superam o valor real. Nesse sentido o professor Roque Carrazza rechaça esta prática:

*“Ora, o tipo tributário é revelado após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. A base de cálculo há de ser, em qualquer tributo, uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.” (...) “o contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido pela ocorrência do fato imponible deste tributo. Não podemos aceitar (pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida quando ou se implementada a operação mercantil. Esta prática igualmente fere o princípio da tipicidade da tributação.”<sup>37</sup>*

Não é facultado à fazenda criar base imponible distinta da realmente praticada, a ela cumpre arrecadar exatamente o que lhe é atribuído constitucionalmente a título de tributo. Alcides Jorge Costa afirma: *“descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado está o tributo.”*

Posto isto, deve prevalecer o valor da operação, sob pena de afronta aos princípios da estrita legalidade da tributação, da capacidade contributiva e da proibição do confisco.

Nessa linha, o professor Roque Carrazza<sup>38</sup> preleciona: Dito de outro modo, a base de cálculo do ICMS, por substituição, incidente sobre vendas mercantis, deve, em linha de principio, ser o montante do negócio efetivamente praticado (base de cálculo real); não o constante de *tabelas*, elaboradas a partir de valores sugeridos ao público pelo fabricante ou o preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente (base de cálculo presumida).

---

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 387

<sup>38</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 385

O Superior Tribunal de Justiça, já não admite a pauta como ficção aleatória. Mas inclusive a pauta como presunção legal também deve ser repelida. Mesmo que tomada como presunção relativa, a pauta de valores só se admite nos casos do art. 148 do CTN, ou seja, na hipótese de não merecerem fé a documentação apresentada pelo contribuinte.

A presente monografia não se restringe a analisar o entendimento dos tribunais superiores. Vai além, e mergulhando em uma leitura atenta dos relatórios e votos integrantes das decisões (acórdãos), procura identificar como o tribunal interpretou os fatos e lhes atribuiu significado jurídico. Portanto, como, a partir dos fatos, o tribunal solucionou a causa, e aplicou o Direito.

Como bem assevera Enrique Ordeig Gimbernat<sup>39</sup>, uma ciência sem influencia na prática é uma ciência castrada, ou seja, o âmbito pragmático é de suma relevância, pelo que são os tribunais que, em última instância, determinam e dão concretude ao Direito.

Enrique Gimbernat compara o papel da análise jurisprudencial a um substitutivo para os “experimentos” característicos das ciências naturais, e que na ciência do espírito poucas vezes pode ser realizado. Com efeito, no estudo observou-se que o posicionamento jurisprudencial, não se coaduna inteiramente com a melhor doutrina:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DECÁLCULO. FATO JURÍDICO PRESUMIDO. ART. 8º DA LC 87/96. AUSÊNCIA DEVIOLAÇÃO DE LEGISLAÇÃO FEDERAL. AFRONTA À SÚMULA 431/STJ. NÃO OCORRÊNCIA.

1. A cobrança de ICMS com base em regime de pauta fiscal é ilegal, a teor da Súmula 431/STJ, verbis: "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal".

**2. Há que se distinguir pauta fiscal, instrumento de arrecadação repudiado pela jurisprudência, e a fixação de valores presumidos de operações futuras, submetidas ao regime de substituição tributária amplamente aceita nos Tribunais.**

3. Na hipótese, o mecanismo de arrecadação adotado pelo Estado de Goiás não inova quanto à base de cálculo do ICMS, nem afronta a Súmula 431/STJ, pois, tanto o Decreto Estadual n. 6.721, de

---

<sup>39</sup> GIMBERNAT Ordeig, Enrique. *Conceito e Método da Ciência do Direito Penal*; tradução: José Carlos Gobbis Pagliuca; revisão da tradução: Luiz Flávio Gomes. Título original: *Concepto y Método de La ciencia Del derecho penal*. São Paulo: Tribunais, 2002 (série as ciências criminais no século XXI; v. 9)

21.2.2008, quanto o Código Tributário Estadual levaram em conta o valor da operação e o Índice de Valor Agregado - IVA.

4. A mera alteração do critério de arbitramento não constitui pauta fiscal, na medida que se encontra em sintonia com a sistemática de recolhimento por substituição tributária prevista na Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir).

5. Inexistente ofensa a direito líquido e certo dos impetrantes, uma vez que não há direito adquirido a um determinado regime jurídico de recolhimento do ICMS. (RMS 29.702/GO, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 21/09/2009). Recurso ordinário improvido.

(31526 GO 2010/0025840-3, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 03/05/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/05/2012)

A utilização de pautas fiscais deve ser repelida, mas não apenas aquela arbitrária, é que a base de cálculo deve ser o valor da operação efetivamente praticada. Os tribunais quando aduzem “Há que se distinguir pauta fiscal, instrumento de arrecadação repudiado pela jurisprudência, e a fixação de valores presumidos de operações futuras” admite as pautas de referência. **No entanto, estas também agriem a regra-matriz constitucional.** O seguinte julgado bem expõe o problema de utilizar critérios e informações diversas para o estabelecimento dos valores pautados:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. SÚMULA 431/STJ.4311. Hipótese em que o Estado adotou os preços máximos para venda de medicamentos fixados pela Câmara de Regulação de Medicamentos (CMED) para estabelecer a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária. 2. Não se trata, portanto, de adoção dos valores de mercado, baseada nos preços compilados por revistas especializadas, o que é admitido pela jurisprudência do STJ, mas sim de verdadeira pauta fiscal, vedada nos termos da Súmula 431/STJ.3. Agravo Regimental não provido.

(1359721 RS 2010/0183605-1, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05/04/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/04/2011)

## 5.4 RESSARCIMENTO

Conforme restou apresentado, os valores arbitrados não podem prevalecer sobre o montante das operações realizadas. Caso se admita o uso das pautas de referência, deve ser, no mínimo, garantido ao contribuinte o direito de comprovar que o *quantum* estimado pelo Fisco supera a realidade.

Para recompor o dano devem as pautas fiscais funcionarem como presunção *iuris tantum*, devendo prevalecer o preço efetivamente praticado, ou seja, a base de cálculo constitucionalmente prevista.

O contribuinte na maioria dos casos encontra dificuldades em reaver a quantia paga a maior, assim, o direito de creditar-se do excesso é solução paliativa, mas imprescindível.

O argumento de que a Constituição da República de 1988 apenas prevê a hipótese de restituição quando não ocorrer o fato gerador presumido não merece guarida. O professor Roque Carrazza é combativo:

*“a tributação por estimativa na tributação não resiste ao teste da constitucionalidade, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica.” (...) “Logo, não é correta a assertiva de que a substituição encerra a tributação, motivo pelo qual apenas cabe restituição do ICMS recolhido a maior, quando a venda futura não se realiza.” (...) “É que este excesso nada tem a ver com o ICMS, tipificando, pois, “tributo novo”, confiscatório e sem base constitucional.”<sup>40</sup>*

Assim, apesar de o STF ter decidido na ADI 1.851-4 (DJU 22.11.2002) que o ICMS pode ser cobrado com base no uso de pautas fiscais, em cada caso concreto há de se verificar se os preços são os praticados no mercado.

No que tange à controvérsia acerca da restituição, entendemos ser também cabível quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e o valor da venda, não apenas em caso de fato gerador não realizado. Infelizmente esse não é o direcionamento tomado pelos tribunais superiores:

---

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 398

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. ICMS. RECOLHIMENTO EFETIVADO ANTECIPADAMENTE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. VALOR FINAL DE VENDA INFERIOR AO ESTABELECIDO NA PAUTA FISCAL. RESTITUIÇÃO INDEVIDA. PRECEDENTE STF. ADIN 1851-4/AL.

I - Em diversos julgados ficou reconhecido o direito do contribuinte à restituição/compensação do imposto recolhido a maior, bastando a comprovação de que estaria submetido ao regime de substituição tributária e de que efetuara a venda por preço inferior ao preço previsto na pauta fiscal.

II - Não obstante esta constatação verifico que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, na ADIN 1851-4/AL, in D.J.U, de 15/05/2002, ao analisar a cláusula segunda do convênio ICMS 13/97, declarou sua constitucionalidade, afastando a liminar que suspendia a eficácia do regramento legal em tela.

III - Naquele julgado, o Pretório Excelso entendeu não importar que o tributo tenha sido recolhido a maior ou a menor em face do preço pago pelo consumidor final do produto, porquanto, se a base de cálculo é previamente definida em lei, não restaria nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

IV - Nesse panorama, passo a adotar a tese do Supremo Tribunal Federal, pela vedação da restituição do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, realizar-se com valor inferior ao recolhido antecipadamente em face de base de cálculo presumida.

V - Submissão ao entendimento jurisprudencial do egrégio Supremo Tribunal Federal em homenagem à função uniformizadora que tal decisão implica aos Tribunais pátrios.

VI - Recurso especial a que se nega provimento

(318921 DF 2001/0046157-3, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 21/04/2003, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 23.06.2003 p. 244)

Por outro lado, em alguns julgados os argumentos aqui elencados encontram respaldo:

TJRS - TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PROVA A DESAUTORIZAR OS VALORES DAS OPERAÇÕES CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. Inexistindo nos autos elementos que desautorizem o preço praticado nas operações

impugnadas, ônus que incumbia ao Estado, mostra-se descabida a cobrança de ICMS com base em pauta fiscal, consoante consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o que, inclusive, redundou na edição da Súmula 431, STJ. MANDADO DE SEGURANÇA E COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213, STJ. SÚMULA 271, STF. MESMO TRIBUTO, MESMOS...

(70049799620 RS , Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 01/08/2012, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 24/08/2012)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES. ILEGALIDADE.

1. A cobrança do ICMS com base em valores previstos em pauta fiscal afigura-se ilegítima, sendo certo que o artigo 148, do CTN, somente pode ser invocado para a fixação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato gerador, o valor do bem, direito ou serviço registrado pelo contribuinte não mereça fé, ficando, neste caso, a Fazenda autorizada a arbitrá-lo (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.021.744/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19.05.2009, DJe 01.06.2009; REsp 1.041.216/AM, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.11.2008, DJe 17.12.2008; RMS 26.964/GO, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19.08.2008, DJe 11.09.2008; RMS 25.605/SE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22.04.2008, DJe 21.05.2008; RMS 18.634/MT, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 21.08.2007, DJ 20.09.2007; e RMS 16.810/PA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 23.11.2006).

2. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1177909/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 08/06/2010)

Ainda que garantida a restituição, ou o direito a crédito, estamos diante de verdadeira norma que traz a regra do *solve et repete*, e o professor Roque Carrazza<sup>41</sup> em tom efusivo repudia: “Trata-se de uma regra medieval, que só se justificava enquanto se entendia que o Fisco, na relação jurídica tributária, ocupava posição de preeminência em face do contribuinte.” (...) “Fisco e contribuinte encontram-se em pé de igualdade, pela idêntica subordinação de ambos à lei.”

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 283

Desse modo, resta evidente que a substituição tributária para frente ao carecer do uso das pautas de valores, infringe, dentre outros princípios, o da legalidade tributária, desnaturando, por outro lado, o ICMS ao alterar sua base de cálculo constitucional.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Identificou-se que o princípio da legalidade tributária é norma de estrutura, e disciplina como as normas de direito tributário devem ser postas no sistema. Os enunciados-enunciados da regra-matriz devem ser postos por uma enunciação-enunciada do tipo lei em sentido estrito. Ou seja, o veículo introdutor credenciado é a lei.

Para que as exigências do princípio da legalidade sejam cumpridas a Lei Complementar não pode apontar por delegação competência legislativa ao Fisco de nenhum critério, é imprescindível que a lei trate da previsão completa dos elementos da regra-matriz.

Na sistemática da antecipação do ICMS por substituição tributária para frente utilizam-se as pautas fiscais, a Administração estima o lucro, o contribuinte paga não com base no fato gerador “*in concreto*”, qual seja a importância da operação mercantil, mas com base numa pauta de valores apontados pelo fisco.

Essa forma de tributar extrapola os limites fixados pela Constituição da República na medida em que a base de cálculo do ICMS é desvirtuada e imposta por meio de veículo introdutor inadequado, esbarrando no princípio da legalidade tributária.

A eventual recomposição do dano quando o contribuinte logra demonstrar a desproporção dos valores aventados na pauta de valor não legitima essa forma de cobrança.

Mesmo que as pautas fiscais funcionem como presunção *iuris tantum*, o contribuinte, na maioria dos casos, encontra dificuldade em reaver a quantia paga a maior, assim, o direito de creditar-se do excesso é solução paliativa, mas imprescindível.

O uso das pautas fiscais deve ser abolido, uma vez que é inteiramente incompatível com o ordenamento jurídico vigente. Devendo sempre, no caso do ICMS, prevalecer o preço efetivamente praticado, ou seja, a base de cálculo constitucionalmente prevista.

## 7. REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco de Assis; BASTOS, Celso Ribeiro. *Crimes contra a ordem Tributária. In: Crimes contra a ordem tributária. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins; Atualização: Damásio de Jesus.*
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo.* 3ª edição, volume I, Introdução. São Paulo: Malheiros.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010. p.98 e 100
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. *ICMS.* 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico).* São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8.ed. Saraiva, São Paulo, 2010
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* São Paulo: RT, 2007.
- GIMBERNAT Ordeig, Enrique. *Conceito e Método da Ciência do Direito Penal;* tradução: José Carlos Gobbis Pagliuca; revisão da tradução: Luiz Flávio Gomes. Título original: *Concepto y Método de La ciencia Del derecho penal.* São Paulo: Tribunais, 2002 (série as ciências criminais no século XXI; v. 9)
- HARET, Florence. As presunções e a linguagem prescritiva do direito, *Revista de Direito Tributário*, v. 97, São Paulo, Malheiros, 2007.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Substituição Tributária Antecipada - Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal - Parecer*. 2002.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*. 3ª ed. Ottoni editora. São Paulo, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo. 1977.

\_\_\_\_\_. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.