

Dr. André

**ESTUDOS DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
em Homenagem ao Professor
ROQUE ANTONIO CARRAZZA

FERNANDA DRUMMOND PARISI

HELENO TAVERA TÔRRES

José Eduardo Soares de Melo

(coordenadores)

VOLUME 2

PARTE I — TRIBUTOS FEDERAIS

PARTE II — TRIBUTOS ESTADUAIS

PARTE III — TRIBUTOS MUNICIPAIS

- ALBERTO MACEDO • ANDRÉ MENDES MOREIRA**
ANITA EMÍLIA CORDELLI ALVES • BRUNO LYRA • CLAUDIO DE ABREU
ANTONIO DE LIMA • DENISE LICENA CAVALCANTE • EDUARDO MARCAL FERREIRA JARDIM
PAULO SOARES DE MELO • FAISSAL YUNES • FERNANDA DRUMMOND PARISI
FERNANDO BRANDÃO WHITAKER • GERT WILLI ROTHMANN
GUSTAVO BRIGAGÃO • GUSTAVO FRONER MINATEL
HIRSHANI ZANIN JR. • ISABELA BONFÁ DE JESUS • JOSÉ ANTONIO MINATEL
JOÃO ROBERTO VIEIRA • JULIANA MARIA DE MELO VIANA • LUCIANO GARCIA MIGUEL
MICHAEL ABREU MACHADO DERZI • OSVALDO SANTOS DE CARVALHO
PAULO AVRES BARRETO • PEDRO GUILLERME ACCORSI LUNARDELLI
PHILIPPE ANDRÉ ROCHA GAUL • ROGÉRIO DONINI
RAMIRIA LICIA GUILLARDI FERREIRA • SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
em Homenagem ao Professor
ROQUE ANTONIO CARRAZZA

© FERNANDA DRUMMOND PARISI, HELENO TAVEIRA TORRES
E JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (COORDENADORES)

ISBN DA COLEÇÃO: 978-85-392-0234-8
ISBN DO VOLUME 2: 978-85-392-0236-2

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531940 – São Paulo – SP
Tel.: (11) 30787205 – Fax: (11) 31685495
URL: www.malheiroseditores.com.br
email: malheiroseditores@terra.com.br

Composição
Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

Capa
Criação: Vânia L. Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
04.2014

PLANO DA OBRA

VOLUME 1

PARTE I – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS
PARTE II – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITOS FUNDAMENTAIS
PARTE III – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CONTRATOS
ADMINISTRATIVOS
PARTE IV – NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
E TEORIA DAS OBRIGAÇÕES

VOLUME 2

PARTE I – TRIBUTOS FEDERAIS
Parte II – TRIBUTOS ESTADUAIS
PARTE III – TRIBUTOS MUNICIPAIS

VOLUME 3

PARTE I – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SANÇÕES
TRIBUTÁRIAS
PARTE II – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIREITO
PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

leitores, pela precupação em manter o texto atualizado, com as novidades legislativas e jurisprudenciais, afora as construções teóricas atuais.

A magnitude de sua contribuição às letras do Direito também é inferida por sua honrosa participação em diversas entidades acadêmicas, dentre outras: Membro da Academia Paulista de Direito – Titular da Cadeira 39 –, da qual foi seu Presidente (até 2009); Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário – Titular da Cadeira 19; Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo; Consultor da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da OAB/Seção de São Paulo; Conselheiro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação/CAEFT da Associação Comercial de São Paulo.

As diversificadas e exponenciais atividades jurídicas e tantos méritos pessoais confirmam o homenageado como Jurista consagrado e merecedor do reconhecimento permanente de todos os seus admiradores e pela comunidade jurídica (nacional e internacional).

Enfatizamos a qualidade rara de humanismo e afetividade com os amigos, seu humor refinado e inteligente, figura humana ímpar e quem tem marcado nossas vidas, com riqueza de gentilezas, amabilidade, cortesia e tantas outras qualidades. Profundos sentimentos de gratidão, admiração e estima animam, pois, nossas mentes e nossos corações ao devotarmos reconhecimento e rendermos essa justa e merecida homenagem ao notável professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

FERNANDA DRUMMOND PARISI

HELENO TAVEIRA TÔRRES

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

SUMÁRIO

Prefácio 13

PARTE I TRIBUTOS FEDERAIS

Imposto sobre a Renda: Inconstitucionalidades Pontuais 23

— EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM

O Imposto Residual Incidente sobre a Receita Bruta das Empresas (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre o Lucro Presumido) 42

— FAISSAL YUNES

Tributação dos Serviços Importados na Legislação Doméstica e Internacional do Brasil 79

— GERD WILLI ROTHMANN

Aproveitamento do Saldo de Prejuízo Fiscal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica/IRPJ Incorporada 105

— ISABELA BONFÁ DE JESUS

Seletividade Constitucional e Manutenção do Crédito do IPI de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes 125

— GUSTAVO FRONER MINATEL e JOSÉ ANTONIO MINATEL

Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: o Rei Está Nu!	144
– JOSÉ ROBERTO VIEIRA	
Contribuições Previdenciárias: Incidência sobre a Receita	
– Limites Constitucionais	216
– PAULO AYRES BARRETO	
Imposto sobre a Renda e o Princípio da Continuidade da Empresa	233
– SANDRA LÚCIA GUILARDI FERREIRA	
<hr/>	
PARTE II	
TRIBUTOS ESTADUAIS	
A Progressividade Fiscal nos Impostos sobre a Propriedade e a Decisão do STF sobre o ITCMD	269
– ALBERTO MACEDO	
Presunções e Ficções na Tributação: Limites entre a Substituição Tributária Progressiva e as Pautas Fiscais	293
– ANDRÉ MENDES MOREIRA e MISABEL ABREU MACHADO DERZI	
ICMS e ISS: Parâmetros Estabelecidos Constitucionalmente a Respeito da Competência Impositiva	321
– CLÉLIO CHIESA	
Impossibilidade de Restrição de Benefícios Regularmente Previstos em Convênios	360
– BRUNO LYRA e GUSTAVO BRIGAGÃO	
A Possibilidade da Cobrança de “Hidrógio” nas Hidrovias Interestaduais e Intermunicipais	371
– JULCIRA MARIA DE MELLO VIANA	
O ICMS e os Deveres Instrumentais	395
– LUCIANO GARCIA MIGUEL	

A “Guerra Fiscal dos Portos” e a Resolução 13/2012 do Senado Federal	416
– OSVALDO SANTOS DE CARVALHO	
A Industrialização sob Encomenda e seu Enquadramento no Código Civil. Reflexões sobre a Incidência do ICMS e do ISSQN	431
– PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI	
<hr/>	
PARTE III	
TRIBUTOS MUNICIPAIS	
ISS, Imposto que Não Alcança (1) Esforço Humano Desenvolvido em Favor do Próprio Prestador e, Igualmente, (2) Fatos Enfeixados sob Contratos Aleatórios. Intributabilidade das Rendas Provenientes do Movimento de Apostas Realizadas pelas Próprias Entidades Turfísticas	449
– AIRES BARRETO	
Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana/PTU – Imóvel Ocupado por Tercários – Princípio da Capacidade Contributiva	486
– ANNA EMÍLIA CORDELLI ALVES	
Conflito de Competência em Matéria Tributária: Invalidez da Exigência do ISS sobre o Spread Bancário	498
– CLÁUDIO de ABREU	
A Necessária Reflexão sobre as Taxas de Incêndio no Brasil ..	512
– DENISE LUCENA CAVALCANTE	
ISS, Materialidade Versus Espacialidade. Linhas de Transmissão de Energia Elétrica. Instalação e Montagem Versus Construção Civil	533
– FÁBIO SOARES DE MELO	
A Base de Cálculo do ISS Incidente sobre Serviços de Construção Civil com Emprego de Materiais	553
– FERNANDA DRUMMOND PARISI	

A Tributação do Serviço Público de Transporte Coletivo*Urbano de Passageiros* 584

– FERNANDO BRANDÃO WHITAKER

Da Impossibilidade de Utilização de Pauta Fiscal na*Apuração do ISS Devido na Construção Civil* 599

– SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO

ISS nas Operações com Cartões Magnéticos: Aspectos*Controvertidos* 618

– HERNANI ZANIN JR., PHILIPPE ANDRÉ ROCHA GAIL

e ROGÉRIO DONINI

TRIBUTOS FEDERAIS*Parte I*

- *Imposto sobre a Renda: Inconstitucionalidades Pontuais*
- *O Imposto Residual Incidente sobre a Receita Bruta das Empresas (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre o Lucro Presumido)*
- *Tributação dos Serviços Importados na Legislação Doméstica e Internacional do Brasil*
- *Aproveitamento do Saldo de Prejuízo Fiscal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica/IRPJ Incorporada*
- *Seletividade Constitucional e Manutenção do Crédito do IPI de Insumos Utilizados na Industrialização de Produtos Imunes*
- *Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: o Rei Está Nu!*
- *Contribuições Previdenciárias: Incidência sobre a Receita – Limites Constitucionais*
- *Imposto sobre a Renda e o Princípio da Continuidade da Empresa*

de, a personalidade ou não advirá da forma com que o legislador legisla a respeito do imposto, prevenindo regras que confirmam a esse imposto características que refletem a capacidade econômica do contribuinte de forma individualizada.

Essa personalidade pode ser efetivada pelo legislador ordinário de diversas maneiras. Nos impostos que incidem sobre a propriedade (impostos reais), aplicando-se a progressividade fiscal, qual seja, aquela que se dá em razão do valor do bem. Nos impostos que incidem sobre a circulação (impostos sobre o consumo), aplicando-se a seletividade. E em todo e qualquer imposto conferindo-se benefícios fiscais ou isenções que considerem aspectos relativos à pessoa do contribuinte.

Referências bibliográficas

- BALEIRO, Altonar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2008.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007.
- _____. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. vol. 1. São Paulo, Noeses, 2011.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo, Noeses, 2008.
- COSTA, Alcides Jorge. "IPTU – Progressividade". *RDP* 93/239-242. São Paulo, Ed. RT, janeiro-março/1990.
- GERLOFF, Wilhelm. "Los impuestos – Doctrina general de los impuestos". In: *Tratado de Finanzas*. vol. 1, trad. espanhola. Buenos Aires, El Ateneo, 1961.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 36ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2ª ed. São Paulo, Ed. RT, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. 2. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

PRESUNÇÕES E FICÇÕES NA TRIBUTAÇÃO: LIMITES ENTRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E AS PAUTAS FISCAIS

ANDRÉ MENDES MOREIRA

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

1. A presunção no direito tributário. 2. A substituição tributária e as bases de cálculo presumidas previstas no art. 8º da Lei Complementar 87/1996: 2.1 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, II, da Lei Complementar 87/1996: margem de valor agregado/MVA e parcelas componentes do preço da mercadoria – 2.2 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 6º, da Lei Complementar 87/1996: preço ao consumidor final praticado no mercado – 2.3 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 3º, da Lei Complementar 87/1996: preço ao consumidor final sugerido pelo fabricante ou importador – 2.4 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 2º, da Lei Complementar 87/1996: preço – único ou máximo – fixado por órgão público: 2.4.1 Fixação de preço único – 2.4.2 Fixação de preço máximo. 3. Pauta fiscal: desenvolvimento jurisprudencial: 3.1 Análise dos principais precedentes que originaram a Súmula 431 do STJ, a repelir a utilização de pautas fiscais: 3.1.1 REsp/AgR 1.021.744-MA (DJU 1.6.2009) – 3.1.2 REsp 1.041.216/AM (DJU 17.12.2008) – 3.1.3 RMS 25.605-SE (DJU 21.5.2008). 4. Conclusões.

Proêmio

Honrados com o convite formulado pelos ilustres professores José Eduardo Soares de Melo, Heleno Taveira Tôrres e Ferranda Parisi para integrar esta homenagem ao mestre Roque Antonio Carrazza, optamos por um tema que foi profundamente investigado pelo homenageado: a eleição de bases de cálculo presumidas do ICMS para fins de cobrança da substituição tributária-ST – seus métodos, requisitos de validade e limites que, uma vez transpostos, convolvam a ST em exigência arbitrária.

ria, baseada em ficções sem correspondência com a realidade, fazendo surgir as malsinadas pautas fiscais.

É da linha tênue entre presunção e ficção que se extrai o marco delimitador da base de cálculo presumida na substituição tributária progressiva: enquanto houver pretensão de correspondência com a realidade — é dizer, equivalência razoável com os preços praticados na venda ao consumidor final — estar-se-á diante da legítima ST, ainda que haja, na prática, variações para mais ou para menos em relação aos preços efetivamente praticados, dentro de um limite de razoabilidade. Todavia, havendo constante e considerável descompasso entre a base de cálculo presumida pelo legislador e aquela efetivamente ocorrida na venda final da mercadoria, instala-se a intitulada pauta fiscal, que tributa por ficção, inobservando o fato tributável e a capacidade contributiva, razão pela qual é amplamente repelida pela jurisprudência.

O presente estudo, desarte, busca delinear as balizas para se distinguir operações sujeitas à ST (e, portanto, legítimas) daquelas submetidas a verdadeiras pautas fiscais, ainda que sob a nomenclatura de substituição tributária progressiva.

Justamente reconhecido como um dos maiores tributaristas do País, com estudos ímpares na seara do direito constitucional tributário (que originou um *Curso* já próximo da 30ª edição) e do ICMS, em obra que se tornou referência obrigatória não apenas na academia, mas também na praxis dos tribunais, o professor Roque Carrazza, acreditamos, possivelmente gostaria de ver a temática do ICMS-ST bosquejada neste *liber animi*, razão pela qual a elegemos como fio condutor de nosso trabalho.

1. A presunção no direito tributário

No âmbito da tributação, as presunções normalmente operam sob a forma de uma “execução simplificadora da lei” que busca a construção de um parâmetro geral para propiciar a “aplicação da lei em massa”, através de uma abstração que tende a desconstruir as particularidades do caso concreto, que é substituído por um “esquema-padrão”.

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 desconstruir elementos essenciais para a materia-

lidade 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, elevado potencial para distorcer o fato gerador do tributo e violar, desse modo, o princípio constitucional da legalidade tributária (art. 150, I, da CF de 1988). A execução simplificadora da lei, por meio de presunções, embora possa eventualmente ser admitida se uma série de cautelas for tomada, “tende à inconstitucionalidade”, quer ocorra no plano legal ou no plano regulamentar.

Para se aferir se, em cada caso concreto, essa tendência à inconstitucionalidade se verifica é imperioso, antes de tudo, reconhecer que toda presunção jurídica, como reconhece a doutrina, é uma “*regra* que obriga que se reconheça uma conclusão presumida diante de determinadas condições”.¹ Ou, ainda, como explica Daniel Mendonça:²

(...) as presunções legais são, com maior rigor, *normas* que impõem o dever de aceitar uma proposição, sempre que outra proposição se encontre devidamente provada. Sendo assim, as presunções legais impõem um dever muito particular, a saber, o dever de aceitar certas proposições em determinadas circunstâncias, especificadas pelo sistema. (...). As presunções legais têm caráter prescriptivo e, mais precisamente, obrigatório, posto que elas são ditadas para que algo deva se realizar.

A questão da validade de uma presunção jurídica concerne, portanto, invariavelmente, à validade de uma *norma jurídica* que estabelece que determinado estado de coisas “é presumível”, com todos os efeitos jurídicos que isso acarreta.³

A diferença entre as denominadas “presunções *iuris tantum*” e as “presunções *iuris et de iure*” refere-se, pois, apenas à existência de uma

1. Jerzy Wróblewski, “Structure et fonctions des présomptions juridiques”, in Ch. Perelman e P. Fortis (orgs.), *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 48.

2. Daniel Mendonça, “Presunciones”, *Doxa — Cuadernos de Filosofía del Derecho* 21-1/89, 1998.

3. Josep Aguiló Regla, “Presunciones, verdad y normas procesales”, *Isegoría* 35/9-31, julho-dezembro/2006.

cláusula adicional que estabelece condições para superar o suposto de fato descrito na hipótese de incidência da norma que estabelece a presunção. Quando se afirma que as presunções *iuris tantum* se diferenciam das *iuris et de iure* porque as primeiras, diferentemente das últimas, “admitem prova em contrário”, pode-se perceber claramente que a diferença central entre elas é que as primeiras são tidas como normas “derrotáveis” ou “superáveis” (*defeasible*), enquanto nas últimas se proibe “admitir exceções à norma de presunção”.⁴ Enquanto as presunções *iuris et de iure* possuem uma estrutura do tipo “Se A, então, deve ser B”, as presunções *iuris tantum* têm uma estrutura do tipo “Se A e não C, então, deve ser B”.⁵

A estrutura das presunções *iuris et de iure* coincide, portanto, com a das denominadas ficções jurídicas.⁶

Com efeito, as ficções jurídicas podem ser descritas não como “normas que estabelecem uma presunção”, mas como “normas baseadas em uma presunção”;⁷ razão pela qual elas não admitem prova em contrário e não necessitam guardar qualquer relação com uma verdade empírica.

Segundo a lição de Iso Chaitz Scherkerkewitz:⁸

4. Idem, p. 21.

5. Esquemas formais semelhantes a estes são encontrados em: Wróblewski, “Structure et fonctions des présomptions juridiques”, cit., in P. Foriers e Ch. Perelman (orgs.); *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, p. 48; Mendonça, “Presunções”, cit.; *Doxa – Caudernos de Filosofia del Derecho* 21-1/83 e ss.; Aguiló Regla, “Presunções, verdade y normas procesales”, cit., *Isegoría* 35/11.

6. Há, inclusive, autores que simplesmente equiparam as presunções *iuris et de iure* às ficções, na medida em que elas possuem a mesma estrutura. Nesse sentido, Wróblewski (“Structure et fonctions des présomptions juridiques”, cit., in P. Foriers e Ch. Perelman (orgs.)), *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, p. 67) afirma: “Particulièrement, a fonte das ficções se encontra nas presunções irrefutáveis, *praesumptioes iuris et de iure*, pois elas não podem ser descartadas, e formulam, assim, asserções onde a falsidade não pode ser demonstrada por referência à realidade”. No mesmo sentido, definindo as presunções *iuris et de iure* não como normas que estabelecem uma presunção, mas como normas baseadas em uma presunção, v. Aguiló Regla (“Presunções, verdade y normas procesales”, cit., *Isegoría* 35/25 e ss.).

7. Josep Aguiló Regla, “Presunções, verdade y normas procesales”, cit., *Isegoría* 35/26.

8. Iso Chaitz Scherkerkewitz, *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 36.

A ficção é uma criação do legislador. O legislador faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. A ficção cria uma verdade jurídica diferenciada da verdade real.

Ou, ainda, segundo a antiga – mas jamais superada – lição de Henri Capitant,⁹ a ficção é:

(...) um procedimento de técnica jurídica consistente em supor um fato ou uma situação diferente da realidade para a partir dela deduzir consequências jurídicas.

De todo modo, o que importa salientar é que tanto as ficções como as presunções se baseiam em uma *norma jurídica* que as institui. As presunções, de um lado, em normas superáveis, e as ficções, de outro, em normas absolutas ou não superáveis, que criam uma realidade jurídica fictícia.

Essa norma jurídica, obviamente, tem de se ajustar perfeitamente ao sistema jurídico para que possa permanecer válida. No caso das presunções, que buscam reconstruir fatos desconhecidos com o fito de determinar seus efeitos jurídicos, o princípio fundamental da razoabilidade exige que elas tenham uma “correspondência com a realidade”, sob pena de se tornarem arbitrárias e atentatórias aos direitos fundamentais.¹⁰

É o que o STF reconheceu expressamente no julgamento do RE 213.396, onde se admitiu a responsabilidade, por substituição, das montadoras de veículos em relação ao ICMS devido pelas concessionárias em operações posteriores. Embora tenhamos reservas quanto a esta decisão, que não nos parece inteiramente acertada, não podemos deixar de concordar com as seguintes palavras do Min. Ilmar Galvão, que atuou como Relator, sobre a necessidade de correspondência do fato gerador presumido com a realidade:

9. Henri Capitant, *Vocabulaire Juridique*, V, “Fiction”, *apud* P. Foriers e Ch. Perelman (orgs.), *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, cit., p. 14.

10. Augusto Cerrri, “I modi argomentativi del giudizio di ragionevolezza delle leggi: cenni di Diritto Comparato”, in *Il Principio di Ragionevolezza nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Atti del Seminario Svolto in Roma (Corte Costituzionale), Palazzo della Consulta, nei giorni 13-14.10.1992, Miláno, Giuffrè, 1994, p. 133.

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pálios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese dos excessos tributários.¹¹

Portanto, presunções que não guardem correspondência com a realidade e que desnaturem o fato gerador são, ainda que instituídas em lei, inconstitucionais, por violarem o princípio da razoabilidade — e deixam de ser verdadeiras presunções, tornando-se reais ficções, porquanto descompensadas com os fatos efetivamente existentes.

No âmbito das ficções, no entanto, o risco de inconstitucionalidade é ainda maior. Nesse sentido a advertência de Brethe de la Gressaye e Laborde-Lacoste:¹²

Com a ficção estamos na presença de uma técnica ainda mais arbitrária e artificial do que as precedentes [*presunções*]. É o grau mais elevado de artifício. A deformação própria à técnica atinge assim o seu ponto culminante. Enquanto as presunções, por exemplo, se fundam na ordem normal das coisas, a ficção contradiz a realidade (...). É uma mentira: o que é falso é tido como verdadeiro para se chegar a um certo resultado conveniente.

A partir desses insumos doutrinários, conclui-se que a presunção se caracteriza por sua aproximação com a realidade, permitindo a superação da verdade presumida caso seja comprovada a dissonância com o dado fenomenicamente verificado. Ressalta-se que a padronização mediante presunções não pode adotar critérios outros senão aqueles que permitam afirmar um fato como provável, isto é, que tragam mais cer-

11. STF, Pleno, RE 213.396-5-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 1.12.2000, *Fementário* 2.014-2 (Voto do Relator).

12. Jean Brethe de la Gressaye e Marcel Laborde-Lacoste, *Introduction Générale à l'Étude du Droit*, Paris, Sirey, 1947, n. 187, p. 151.

teza sobre a materialização do fato presumido do que incerteza. Do contrário estar-se-á diante de uma ficção, cujo compromisso com a realidade se mostra irrelevante para sua validade.

2. A substituição tributária e as bases de cálculo presumidas previstas no art. 8º da Lei Complementar 87/1996

A presunção de ocorrência do fato imponível implica a presunção da base de cálculo,¹³ porquanto o aspecto quantitativo da norma impositiva nada mais é que um dos reflexos da materialidade da hipótese de incidência. Tratando-se de fixação dos critérios balizadores da base de cálculo do ICMS-ST, a Lei Complementar 87/1996 não se furtou à competência que lhe foi conferida constitucionalmente, apresentando, em seu art. 8º, os parâmetros para a mensuração das bases presumidas.

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 interno-diário; 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. Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: I — da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; II — da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; III — ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a

13. Misabel Abreu Machado Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Típo*, 2ª ed., São Paulo, Ed. RT, 2007.

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.

De plano, vislumbra-se as complexidades inerentes ao sistema de tributação por fatos presumidos: ao passo que a determinação da base de cálculo da substituição regressiva é regulada em somente um inciso, a modalidade progressiva se vale de quatro critérios distintos, cujo detalhamento é realizado em numerosos incisos e parágrafos. Ressalta-se, de antemão, que alguns critérios ainda são viados, seja pela subjetividade em seu emprego ou por sua flagrante inconstitucionalidade.

Nessa linha, as seguintes bases de cálculo podem ser empregadas no regime da substituição tributária progressiva: (i) margem de valor agregado/MVA; (ii) preço final — máximo ou único — fixado por órgão público; (iii) preço final sugerido por fabricante ou importador; e (iv) preço final usualmente praticado no mercado. A fim de melhor expor os aludidos critérios legais estimativos, detalhar-se-á cada um separadamente.

2.1 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, II, da Lei Complementar 87/1996: margem de valor agregado/MVA e parcelas componentes do preço da mercadoria

Conforme preconizado pelo inciso II do art. 8º da Lei Complementar 87/1996, a base imponível será, em regra, o resultado de operação matemática envolvendo as seguintes parcelas: (a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituto 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.

Trata-se, portanto, de procedimento realizado em quatro etapas: (i) apuração do valor real de venda da operação própria do substituto; (ii) determinação dos valores de frete, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente; (iii) multiplicação da soma dos valores das etapas “(i)” e “(ii)” pela MVA fixada pelo Poder Público, em consonância com os valores verificados no mercado; e (iv) soma dos resultados das etapas “(i)”, “(ii)” e “(iii)”.

No que tange aos valores das operações ou prestações próprias não há grande controvérsia, uma vez que são montantes de singela verificação. Cumpre destacar a redação do § 5º do art. 8º, o qual prevê que o ICMS-ST 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”.

A respeito dos montantes concernentes ao seguro e ao frete, necessário mencionar que sua inclusão na base de cálculo do ICMS-ST só poderá ser realizada na hipótese de o transporte ser de responsabilidade do remetente, não importando se realizado por frota própria ou não.¹⁴ Nessa linha, não será adicionado o valor do frete quando a alienação se realizou com cláusula FOB (*Free on Board*), ocorrendo, na espécie,

14. Nessa linha, cf.: STJ, 2ª Turma, REsp/AgR/ED 849.191-RS, rel. Min. Humberto Martins, j. 18.11.2010, *DJe* 29.11.2010; STJ, 2ª Turma, REsp/AgR 886.646-RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.8.2010, *DJe* 28.9.2010; STJ, 1ª Turma, RTisp/AgR 794.079-RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 15.12.2009, *DJe* 2.2.2010; STJ, 1ª Turma, REsp 777.730-RS, rel. Min. Luiz Fux, j. 15.5.2007, *DJU* 31.5.2007, p. 446.

duas tributações autônomas, uma incidente sobre a operação de saída das mercadorias e outra sobre a prestação de serviço de transporte.¹⁵

Por derradeiro, será incluído o montante correspondente ao percentual previsto a MVA, de modo a tributar o presumível acrescido de valor da mercadoria constatável quando da operação conduzida pelo contribuinte substituído. Em síntese, a MVA é percentual fixado pelo Estado no intuito de quantificar presunção de aumento do valor da mercadoria ao decorrer da cadeia econômica, devendo, não obstante, observar as instruções estabelecidas no § 4º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996:

Art. 8º. (...).

§ 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.

Tratando-se de presunção a respeito do valor da mercadoria objeto da operação do substituído, o Fisco não pode se esquivar da realidade do mercado quando da fixação da MVA, devendo realizar levantamentos de preços, sem desprezar informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores econômicos afetados pelo regime de substituição. Conquanto os critérios para a determinação do percentual dependam de previsão em lei estadual, o transcritto dispositivo é claro ao balizar regramento mínimo, no sentido de impor ao ente estadual a obrigação de apurar o preço presumido mediante média ponderada dos preços coletados no procedimento acima relatado.

Como reconhecido em precedente do STJ,¹⁶ a ausência de previsão em lei estadual de critérios para a fixação da MVA bem como a previsão

15. Aroldo Gomes Mattos, *ICMS. Comentário à Legislação Nacional*, São Paulo, Dialética, 2006, p. 184.

16. STJ, 1ª Turma, RMS 18.473-PA, rel. Min. Francisco Falcão, j. 8.11.2005, DJU 19.12.2005, p. 209.

de parâmetros dissonantes dos previstos no § 4º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996 são fundamentos para o afastamento do regime de substituição tributária, por se tratar de oculta pauta fiscal:

Tributário – ICMS – Substituição tributária “para frente” – Decreto paraense n. 1.194/1992 – Incompatibilidade com a Lei Complementar n. 87/1996 reconhecida – Margem de valor agregado que deve ser definida com adoção da média ponderada de preços coletados.

I – A Lei Complementar n. 87/1996, a tratar da incidência do ICMS, explicita que a base de cálculo para fins de substituição tributária será obtida, em relação às operações ou prestações subsequentes, por meio do somatório, dentre outros, da margem do valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. Releva que esta margem “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” (art. 8º, inciso II, e § 4º).

II – Não tendo o Decreto n. 1.194, de 1992, se adequando às regras impostas pela Lei Complementar n. 87/1996, dirigindo-se as suas atuações apenas à modificação do percentual da parcela adicionada, conclui-se tratar-se, em verdade, de pauta fiscal presumida, que nada esta-belece acerca da feitura da média ponderada dos preços que deveriam obrigatoriamente ser coletados, ainda que por amostragem, para fins de apuração da margem do valor agregado, consoante o imperativo da lei complementar.

III – Recurso ordinário provido, determinando-se seja o ICMS deviado pela impetrante calculado, no tocante à margem do valor agregado, em conformidade com as disposições contidas na Lei paraense n. 6.012/1996, a qual adota expressamente os preceitos da Lei Complementar n. 87/1996.

Complementando as linhas desenhadas pela Lei Complementar 87/1996, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONIFAZ) aprovou o Convênio ICMS-70/1997, o qual dispõe sobre a MVA para

efeito de determinação do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes. Vale observar a metodologia proposta pelo aludido convênio:

Cláusula quarta. Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto: I – identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida; II – preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária; III – preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária; IV – preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente; V – não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º. A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º. A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 (trinta) dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º. As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

Cumpre destacar, ainda, a existência de modalidade específica de MVA, cuja verificação ocorre na hipótese de operações interestaduais: a margem de valor agregado ajustada. Em consonância com a norma consubstanciada no art. 9º da Lei Complementar 87/1996, os Estados poderão acordar, mediante convênio ou protocolo, a adoção do regime de substituição tributária sobre operações que ultrapassem os limites do

território estadual em que se localize o alienante/remetente. Nesses casos, sob o pretexto de garantir a isonomia na tributação de mercadorias independentemente da origem, os Estados estipularam novo modo de cálculo da MVA, pelo qual são consideradas as alíquotas interestadual e interna do ICMS.

Independentemente da modalidade de MVA empregada, mantém-se a principal peculiaridade dessa base presumida em relação às demais: trata-se da única cuja sistemática inclui as peculiaridades da operação do substituto no cálculo do ICMS-ST. De fato, a importância desse dado se revela em várias ocasiões, como no tema dos descontos incondicionados. Muito embora o STJ tenha firmado a irrelevância dos mencionados descontos para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST,¹⁷ esse entendimento só possui sentido nas hipóteses dos §§ 2º, 3º e 6º, nas quais se mostram desprezíveis os abatimentos nos preços praticados pelo substituto. No entanto, tendo em vista que a alínea “a” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar 87/1996 inclui o valor da operação ou prestação própria do substituto no cômputo da base imponível do tributo devido no regime de substituição, os descontos incondicionados concedidos não podem ser olvidados, devendo ser deduzidos,¹⁸ em conformidade com a Súmula 457 do STJ: “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

2.2 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 6º, da Lei Complementar 87/1996:

preço ao consumidor final praticado no mercado

Por se cuidar de parâmetro substitutivo ao do inciso II do caput, a norma do § 6º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996 merece estudo previamente à análise dos critérios específicos dispostos pelos §§ 2º e 3º do mencionado dispositivo. De acordo com o § 6º do dispositivo, a

17. STJ, 1ª Seção, EREsp 715.255-MG, rela. Min. Eliana Calmon, DJe 23.2.2011.

18. Nessa linha, cf. Igor Mauler Santiago, Donovyan Mazza Lessa e Marcos Correia Piqueira Maia, “Impacto dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade ‘margem de valor agregado’”. Considerações sobre o EREsp 715.255-MG”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 2011/100 e ss., São Paulo, Dialética, junho/2012.

base de cálculo poderá ser preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar em condições de livre concorrência. Na apuração do referido preço as unidades federadas mantêm-se sob os balizamentos do § 4º, ou seja, devem encontrar a média ponderada dos preços levantados por pesquisas no mercado, sem desprezar informações fornecidas por entidades representativas pertinentes.

De fato, trata-se de procedimento deveras singelo se comparado ao anterior, pois, ao invés de utilizar o resultado dos levantamentos conduzidos pela Fazenda Estadual tão somente para a determinação da MVA, emprega o preço médio apurado como base impositível do ICMS-ST. Perde-se, entretanto, a conexão direta entre a base presumida e a operação própria do substituto, havendo, em contrapartida, reforço à praticidade, permitindo tributação mais simples e padronizada. Nos mesmos moldes dos precedentes concernentes à base de cálculo do inciso II do *caput*, o STJ reputa inválido o regime de substituição tributária que não possa arrimo na realidade, de modo que as bases impositíveis do § 6º devem, sempre, obedecer aos procedimentos para a averiguação da média de preços do mercado.¹⁹ Do contrário será caso de determinação de preço ao alvedrio da unidade federada, isto é, hipótese de pauta fiscal.

2.3 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 3º, da Lei Complementar 87/1996: preço ao consumidor final sugerido pelo fabricante ou importador

Em consonância com o § 3º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996, a legislação estadual poderá indicar como base impositível do ICMS-ST o preço ao consumidor final sugerido pelo fabricante ou importador. Salienta-se que a lei complementar faculta ao ente federado a adoção do referido critério, utilizando o verbo “poder”, em vez do vocábulo “ser”. Portanto, assim como o parâmetro insculpido no § 6º, a sugestão de preço ao consumidor final não é elemento que obrigatoriamente deverá constar do regramento do regime de substituição tributária, podendo ser incluído ou afastado ao talante dos Estados.

19. Cf. STJ, 1ª Turma, RMS 23.142-MA, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 6.12.2007, DJU 17.12.2007; e STJ, 2ª Turma, RMS 33.756-MS, rel. Ministro Humberto Martins, j. 27.9.2011, DJe 5.12.2011.

Muito embora não encontre arrimo em levantamentos e estudos de preços praticados correntemente no mercado, a adoção do preço final sugerido pelo fabricante não deixa de se basear em forte indício do valor da operação presumivelmente praticada pelo contribuinte substituído. Com efeito, não se pode supor que essas recomendações foram feitas de forma leviana, à míngua de intenso planejamento industrial e comercial. De todo modo, não se exclui a possibilidade de serem praticados preços distintos dos sugeridos, mas não é válido afirmar que essas meras eventualidades maculem a presunção conformadora da base impositível. Isto porque dificilmente a prática de preço distinto do recomendado se dará no sentido da minoração do valor, e sim para sua majoração.

Nessa linha, o ICMS-ST cobrado do substituto seria menor que o verificado na operação efetivamente realizada pelo substituído. Independentemente da hipótese tributação a menor, o que se verifica na realidade é a obediência aos preços sugeridos, em razão dos efeitos que essas recomendações têm sobre os consumidores, criando neles a expectativa de aquisição pelos preços consignados pelo fabricante nas embalagens das mercadorias.

2.4 A base de cálculo presumida prevista no art. 8º, § 2º, da Lei Complementar 87/1996: preço – único ou máximo – fixado por órgão público

A despeito de estarem contidos no mesmo parágrafo do art. 8º e de possuírem caracteres comuns (determinação de preço por órgão governamental), deve-se reconhecer a existência de dois critérios no § 2º, cujos efeitos, regime e conceito são deveras distintos. De fato, cuida-se de uma espécie de base presumida e outra de pauta fiscal, razão suficiente para que sejam estudadas em separado.

2.4.1 Fixação de preço único

A análise dos modelos econômicos que se sucederam após o surgimento do Estado Moderno revela a eterna preocupação da sociedade com a intensidade da intervenção estatal na economia. Com efeito, Estado Absolutista, Estado-Polícia, Estado Provedor e Estado Regulamentador são produtos de distintos marcos teóricos a respeito da manei-

ra por meio da qual se estabelecerá a relação entre o ente estatal e a sociedade.²⁰ É, decerto, um truismo reafirmar as implicações profundas sobre o ordenamento jurídico que a opção por um Estado Dirigente (intervencionista) ou por um Estado Mínimo acarretará. Suas diferenças são bem conhecidas pela doutrina, como se percebe das palavras de Washington Peluso Albino de Souza:²¹

Quando dirigido no sentido da mais ampla presença do poder econômico do Estado no domínio econômico, ou seja, do Estado Máximo, temos o Estado “Dirigente”, “Planejador”, “Regulamentador”, imprópriamente chamado “Intervencionista”, como se verá adiante. Quando a sua presença se torna menor, configura-se o Estado Mínimo, Livre Concorrencial e, quando muito, “Regulador”.

Em uma sociedade complexa, marcada pelo movimento pendular entre os interesses do capital e do social, o regime de interferência do Estado na atividade econômica há de ser delineado de modo a conservar a livre iniciativa, evitando, simultaneamente, o esvaziamento dos direitos fundamentais. Nesse sentido, os equívocos dos autores da “Economia Clássica” são evidentes, pois postulavam a absorção quase absoluta do papel estatal na economia pelo regime de livre concorrência. A confiança irrestrita nas “leis naturais do mercado” conduz ao acúmulo de capital e à precarização das relações de trabalho, criando um estado de insegurança quanto aos direitos fundamentais que levará à instabilidade social. Do mesmo modo, a crença ilimitada na atuação do Estado sobre a economia provoca a ineficiência e o atraso dos meios de produção, com a consequente instabilidade econômica, a qual igualmente conduzirá à instabilidade social.

As armadilhas do tema são variadas: cabendo à Constituição “do-sar” a intervenção estatal sobre as atividades econômicas, em atenção ao regime consagrado em seu texto. Com efeito, existem diversos mecanismos interventivos que podem ser empregados pelo Poder Público a fim

20. Dalmo de Abreu Dallari, *Elementos da Teoria Geral do Estado*, 27ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, pp. 278-287.

21. Washington Peluso Albino de Souza, *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 6ª ed., São Paulo, LTr, 2005, p. 315.

de promover os princípios da ordem econômica²² bem como os direitos fundamentais dispostos nos demais dispositivos da Carta da República. Em termos singelos, a atuação do Estado no domínio econômico pode ocorrer em três modalidades: ação empresarial direta (art. 173 da CF de 1988); ação fomentadora (art. 174 da CF de 1988) e ação normativo-disciplinadora (art. 174 da CF de 1988),²³ sendo uma das espécies desta última que mais nos interessa por ora: o controle de preços privados.

22. De se notar que a regulação da ordem econômica pela Constituição se inclui no fenômeno da constitucionalização normativa, pelo qual normas legalmente previstas são alçadas ao estamento constitucional, de modo a garantir racionalidade e segurança ao sistema (José dos Santos Carvalho Filho, *Manual de Direito Administrativo*, 24ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2011, p. 835). Com o modelo dirigente estatal surgiu a preocupação de estabilizar as conquistas nas áreas social e econômica, incluindo tais normas no texto constitucional, que até então ocupava-se, precipuamente, com a estrutura política do Estado.

23. Assim se posiciona Luís Roberto Barroso, que também acredita em três modalidades de intervenção: “O Poder Público interterer com a atividade econômica, em primeiro lugar, traçando-lhe a disciplina, e o faz mediante a edição de leis, de regulamentos e pelo exercício do poder de polícia. De fato, o Estado exerce competências normativas primárias e edita normas decisivas para o desempenho da atividade econômica, algumas com matriz constitucional, como, por exemplo, o Código do Consumidor (art. 5º, XXXIII), a Lei de Remessa de Lucros (art. 172), a Lei de Repressão ao Abuso do Poder Econômico (art. 173, § 4º), entre inúmeras outras. Exerce, ademais, competências normativas de cunho administrativo, editando decretos regulamentares, resoluções, deliberações, portarias, algumas em domínios relevantíssimos como a política de crédito e a política de câmbio, em meio a muitas outras. Por fim, desempenha, também, o poder de polícia, restringindo direitos e condicionando o exercício de atividades, em favor do interesse coletivo (e.g., política ambiental, sanitária, fiscalização trabalhista). De outra parte, o Estado interfere no domínio econômico por via de fomento, isto é, apoiando a iniciativa privada e estimulando determinados comportamentos. Assim, por exemplo, através de incentivos fiscais, o Poder Público promove a instalação de indústrias ou outros ramos de atividade em determinada região. Do mesmo modo, a elevação ou redução de alíquota de impostos – notadamente os que têm regime excepcional no tocante as regimes da legalidade e da anterioridade, como o IPI, importação, IOF – é decisiva na expansão ou retração de determinado segmento da economia. Igualmente relevante, no fomento da atividade econômica, é a oferta e financiamento público a determinadas empresas ou setores do mercado, mediante, por exemplo, linha de crédito junto ao BNDES. Por fim, o Estado interterer, ainda, na ordem econômica mediante possibilidades: (a) a prestação de serviços públicos; e (b) a exploração de atividades econômicas” (Luís Roberto Barroso, “Modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica. Regime jurídico das sociedades de economia mista. Inocência de abuso de poder econômico”, *RTDP* 18/88-109 (pp. 91-92), São Paulo, Malheiros Editores, 1997).

Note-se que, em vista dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, o controle de preços somente encontra espaço em hipóteses excepcionais,²⁴ as quais demandam intervenção do Estado sobre os valores praticados no mercado. Nessa linha, dependendo das peculiaridades do cenário, a atividade interventiva pode limitar (fixação de preços máximos) ou eliminar (fixação de preços únicos) a liberdade do agente econômico para a eleição dos valores de suas mercadorias ou serviços.

A presunção empregada no § 2º do art. 8º da Lei Complementar 87/1996 no sentido de considerar o preço final único estabelecido por órgão governamental como base de cálculo do ICMS-ST não merece qualquer reparo, sendo, na realidade, a base presumida mais próxima da realidade dentre as insculpidas no mencionado diploma legal. Decerto, existe correlação de clareza ímpar entre o fato conhecido (preço único normativamente previsto) e o fato presumido (preço final empregado pelo substituído), pois qualquer desvio será identificado como opção ilícita, coibida pelo direito econômico.

Como afirmado anteriormente, a fixação de preços únicos pelo Estado é prática rara, não podendo ser confundida com a determinação de valores máximos, como ocorre, por exemplo, no mercado farmacêutico, em que um órgão governamental (a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos/CMED) estipula o preço máximo a ser praticado nas vendas a consumidor final. Com efeito, percebe-se que a jurisprudência do STJ tem, em diversas ocasiões, imiscuído as duas situações, tecendo comentários pertinentes à hipótese de preço único quando o ponto fulcral se traduz na estipulação de tetos para a comercialização de determinados produtos – tetos, esses, que, se adotados como base de cálculo presumida do ICMS-ST, inexoravelmente nivelarão por cima a tributação, transmitando na maior parte dos casos o regime inicialmente válido de ST em prática de pauta fiscal, porquanto baseada em valores constantemente e consideravelmente superiores aos efetivamente praticados.

24. Celso Antônio Bandeira de Mello, “Liberdade de iniciativa. Intromissão estatal indevida no domínio econômico”, *Revista de Direito Administrativo e Constitucional* 1/179, 1999.

2.4.2 Fixação de preço máximo

A fixação de tetos para os preços de determinadas mercadorias é medida tendente à regulação de abusos de poder econômico, resguardando o mercado e os direitos dos consumidores. Nesse raciocínio inserem-se as considerações do Min. Moreira Alves:²⁵

Explicitando esses diferentes conceitos, assinala Eros Roberto Grau que o tabelamento significa a fixação de preços máximos, o congelamento importa a manutenção dos preços que vinham sendo cobrados, enquanto o controle implica regulamentação dirigida a compatibilizar a evolução dos preços e a variação dos custos. “O sistema de acompanhamento e limitação dos preços” – assinala o autor – “distingue-se do de tabelamento, visto que corresponde não à fixação de preços máximos – tal como este último –, mas à sua regulação, em coerência com as diretrizes da política econômica do setor público, em um determinado momento (...)” (“Notas sobre o ordenamento jurídico dos preços”, *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, outubro/1979, n. 22, p. 157).

O regime de controle e de tabelamento de preços é inteiramente compatível com a Constituição vigente, que, ao consagrar a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, impõe a observância, dentre outros, do princípio da defesa do consumidor, como dispõe o art. 170.

No entanto, ilegítima é a base de cálculo do ICMS-ST baseada nos preços máximos ao consumidor estimulados pelo Estado, uma vez que o critério se afasta da realidade, aproximando-se de uma ficção jurídica. Nessa sistemática tributa-se o máximo como se a média fosse, em clara desconformidade com os princípios da capacidade contributiva e do não confisco. 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 ídlima, devendo ser afastada com fundamento no princípio da proporcionalidade.

25. STF, Tribunal Pleno, ADI/OO 319, rel. Min. Moreira Alves, j. 3.3.1993, *PIII* 30.4.1993.

É deveras intuitiva a conclusão de que os preços máximos não são indícios da real prática do mercado, especialmente em tempos de aumento da concorrência no mercado brasileiro. E é especialmente neste ponto que a adoção da base tributável prevista em lei passa a se tornar uma ficção, ao invés de simples presunção, convolvando a substituição tributária em pauta fiscal, cujas características serão analisadas a seguir (valendo registrar, todavia, que mesmo em outras sistemáticas de cálculo da ST, como a MVA, a adoção de padrões – isto é, de margens de valor acrescido – destoantes da realidade também pode concolar a presunção em ficção, caracterizando a injurídica pauta fiscal).

3. *Pauta fiscal: desenvolvimento jurisprudencial*

São pacíficas no âmbito do STJ e do STF a ilegalidade e a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS por meio de pauta fiscal, bem como qualquer medida de arbitramento quando não se mostrem presentes as condições dispostas no art. 148 do CTN.²⁶

Assim, de acordo com nossas Cortes, como regra, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor real da operação da qual decorrer a saída da mercadoria. À exceção dessa, restaria legítima a aplicação de pauta fiscal somente quando em processo regular, no qual seja garantido o contraditório, não ficar demonstrado o valor real da operação.

A figura da pauta fiscal – destaca-se – é repelida pelo STF em entendimento tradicional exarado desde a década de 1970; portanto, há mais de 40 anos. De acordo com aquele colendo Tribunal, deve-se privilegiar o valor real da operação de que decorrer a saída de serviços ou bens. *Interplures*, veja-se a ementa a seguir:²⁷

Representação de inconstitucionalidade – Base de cálculo do ICM (valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria) substituída

26. CTN: “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”.

27. STF, Tribunal Pleno, Rp 1.341, rel. Min. Oscar Corrêa, 1986.

por valor aleatório fixado em pauta fiscal pela autoridade tributária – (...). – Inconstitucionalidade (...).

3.1 *Análise dos principais precedentes que originaram a Súmula 431 do STJ, a repelir a utilização de pautas fiscais*

O STJ, seguindo o tradicional entendimento do STF, editou a Súmula 431/2010,²⁸ a fim de não mais restarem dúvidas quanto à ilegalidade das pautas fiscais:

Súmula 431. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Os precedentes que originaram a aludida Súmula foram exarados nos seguintes processos – cuja análise se faz necessária para melhor apreender seu sentido e alcance: REsp/AgR 1.021.744/MA, DJU 1.6.2009; REsp 1.041.216-AM, DJU 17.12.2008; EREsp 33.808-SP, DJU 20.10.1997; RMS 13.294-MA, DJU 19.12.2002; RMS 16.810-PA, DJU 23.11.2006; e RMS 25.605-SE, DJU 21.5.2008. Serão analisados, para evitar repetições argumentativas, os dois primeiros e o último precedente, que bem demonstrarão o posicionamento do STJ e sua clara aplicabilidade às hipóteses em que, sob as vestes da substituição tributária calculada com base em algum dos critérios do art. 8º da Lei Complementar 87/1996, se tem verdadeira tributação baseada em ficções, utilizando-se de média de valores consideravelmente acima daqueles realmente praticados.

3.1.1 *REsp/AgR 1.021.744-MA (DJU 1.6.2009)*

Trata-se de mandado de segurança oposto por empresa comercial, perante o TJMA, contra ato do Gerente da Receita Estadual do Estado do Maranhão que fixa como base de cálculo do ICMS-ST valor definido por pautas de valores estimadas.

28. *DJe* 13.5.2010.

A segurança foi parcialmente concedida para afastar a utilização de pauta de valores (pauta fiscal), mas mantendo a sistemática da substituição tributária. A decisão fundamentou-se na necessária aplicação do valor efetivo das saídas das operações, bem como na excepcionalidade do arbitramento de valores previsto no art. 148 do CTN.

O Estado do Maranhão opôs recurso especial, o qual não foi conhecido, monocraticamente, com fundamento no art. 557, *caput*, do CPC. Oposto agravo regimental pela Fazenda Nacional, esta argumenta que a situação em comento não se trata de pauta fiscal, mas, sim, de mera “base de cálculo presumida”, nos termos do art. 8º, II, e §§ 2º e 3º, da Lei Complementar 87/1996, e não de “pauta fiscal”.

Em seu voto, a Ministra-Relatora, Eliana Calmon, reprimou os fundamentos da decisão monocrática, reforçando o entendimento de que no caso concreto haveria, sim, pauta fiscal, haja vista que qualquer arbitramento de valores pelo Fisco, nos termos do art. 148 do CTN, somente seria possível quando, certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé.

Ademais, no tocante à tese de “base de cálculo presumida” a Ministra invoca a ementa do seguinte julgado, e aduz que a argumentação fazendária é contrária à jurisprudência pacífica do STJ:

Tributário – Recurso em mandado de segurança – ICMS – Base de cálculo – Apuração por valores fixados em regime de pauta fiscal – Ilegalidade.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido da ilegalidade de cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal.

2. “O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa” (RMS n. 18.677-MT, rel. Min. Castro Meira, DJU 20.6.2005).

3. Recurso ordinário provido.²⁹

29. STJ, 2ª Turma, RMS 19.026-MT, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 15.12.2005, DJU 6.3.2006.

O precedente *supra* cuida da seguinte situação fática: mandado de segurança impetrado por posto de gasolina contra ato do Secretário de Estado da Fazenda de Mato Grosso que determinava a utilização de pautas de valores para a incidência do imposto estadual na venda de combustíveis. O acórdão não verifica qualquer distinção entre “pauta fiscal” e “base de cálculo presumida”, vez que, na situação analisada, não foi respeitado o devido processo administrativo fiscal, assegurado o contraditório.

Conclui-se, portanto, que qualquer estabelecimento de base de cálculo presumida pelo Fisco somente é possível se atendidos todos os requisitos postos no art. 148 do CTN.³⁰ Quaisquer procedimentos distintos serão, inequivocamente, equiparados a pauta fiscal.

3.1.2 REsp 1.041.216/AM (DJU 17.12.2008)

Trata-se o processo de mandado de segurança impetrado por uma indústria de alimentos contra a aplicação de pautas fiscais decorrentes de resolução da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas (GE-FAZ-008/2005), supostamente autorizadas também por legislação estadual (Decreto 20.686/1999, aprovado com estereio na Lei Complementar 19/1997).

O TJAM decidiu a questão pela ilegalidade da adoção de pauta fiscal sem a ocorrência dos requisitos do art. 148 do CTN. Em face dessa decisão, o Estado do Amazonas apresentou recurso especial, ao qual foi negado provimento, conforme a sintética ementa:

Tributário – ICMS – Cobrança por meio de pauta fiscal – Impossibilidade.

1. É pacífico nesta Corte o entendimento de que é inviável a cobrança do ICMS com base em pauta fiscal.

2. Recurso especial não provido.

30. CTN: “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 omisso ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Em voto também sintético, a Ministra-Relatora, Eliana Calmon, limitou-se a acostar outros quatro acórdãos já proferidos pelo STJ acerca da matéria, dentre eles dois que também são precedentes para a edição da Súmula em análise, exarados nos processos RMS 25.605-SE e RMS 16.810-PA. Estes serão detidamente analisados em seguida.

Outro acórdão acostado no julgamento é aquele proferido nos autos do RMS 18.677-MT. Tal acórdão, igualmente, já foi versado no presente estudo, quando da análise do acórdão proferido no REsp/AgR 1.021.744-MA.

O voto traz, ainda, ementa do acórdão proferido nos autos do REsp 740.900-RS, também de relatoria da Ministra-Relatora.³¹ No julgamento do referido processo, que cuidava da inclusão do valor do frete da venda de veículos na base de cálculo do ICMS-ST, o STJ considerou legal a inclusão, bem como a possibilidade do cálculo do imposto mediante aplicação de MVA.

Em suma, o STJ aduziu que, como não é possível prever o custo real do veículo na venda final ao consumidor para o fim de fixação da base de cálculo do ICMS das operações subsequentes, estabeleceu a Lei Complementar 87/1996 (art. 8º) que esse cálculo seria feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório das seguintes parcelas: valor efetivo da operação + frete + MVA, desde que condizentes com a realidade.

No mesmo julgado a C. Corte refuta o regime de pauta fiscal, tendo em vista que esse instrumento não retrata o verdadeiro valor econômico das operações de saída.

3.1.3 RMS 25.605-SE (DJU 21.5.2008)

A análise do julgamento em lume é de especial importância, haja vista que trata de situação na qual havia a aplicação de preços máximos ao consumidor final, constantes de revistas especializadas, como base de cálculo para o ICMS-ST, nos termos do predicado pelo art. 8º, § 2º, da Lei Complementar 87/1996.

O recurso ordinário em lume tem origem no mandado de segurança impetrado por empresa comercial de produtos farmacêuticos contra ato

31. STJ, 2ª Turma, REsp 740.900-RS, rela. Min. Eliana Calmon, DJU 31.10.2006.

do Secretário do Estado de Sergipe objetivando afastar a utilização de pautas fiscais – quais sejam, lista de preços máximos ao consumidor/PMC divulgada por revistas especializadas – como base de cálculo para o imposto estadual. Ao final, requer a observância do valor constante das notas fiscais para se determinar a incidência do ICMS.

O Ministro-Relator, José Delgado, em seu voto, considera inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços, visto que, na visão do Magistrado, se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo.

O Ministro, ainda, baseado no princípio da legalidade e em precedentes do STJ que privilegiavam a incidência do ICMS sobre o valor efetivo de saída de bens ou serviços, considerou os valores dos medicamentos constantes das revistas especializadas como sendo pautas de valores e determinou seu afastamento, bem como decidiu pela utilização, como base de cálculo, do valor constante das notas fiscais:

In casu, a impetrante pretende que a autoridade coatora se abstenha de utilizar como base de cálculo para apuração do ICMS antecipado valores publicados pela revista *ABCFARMA*, devendo ser utilizado o valor constante das notas fiscais, que corresponde ao valor da operação efetivamente realizada.

Perfeitamente aplicável à espécie o entendimento acima esposado por este Tribunal, razão pela qual merece guarida a pretensão da impetrante.

Claro, portanto, que mesmo quando a tributação antecipada se escorea em uma das cláusulas do art. 8º da Lei Kandir ela pode se transmitir em pauta fiscal se, pela análise dos fatos, a base de cálculo presumida estiver em constante e considerável descompasso com os preços efetivamente praticados na venda a consumidor final.

4. Conclusões

Apesar de legitimada pelo STF, a substituição tributária progressiva tem sido erroneamente empregada em diversos casos, com utilização

inadequada dos poderes conferidos ao ente tributante pela Lei Kandir. Tais medidas, que geram exigências sobre valores fictícios – e não sobre montantes presumidos, correspondentes à média dos preços reais –, são fortemente repelidas pela jurisprudência tradicional do STF e hodierna do STJ.

A partir da análise feita no presente trabalho da legislação, doutrina e jurisprudência sobre a matéria pode-se elaborar o quadro esquemático abaixo, que diferencia a substituição tributária progressiva legítima – que segue tanto do ponto de vista formal como material os requisitos da Lei Kandir – da pauta de valores, muitas vezes disfarçada sob as vestes de ST progressiva, mas consistente em verdadeira tributação baseada em ficção:

PAUTA FISCAL	FIXAÇÃO DE VALORES PRESUMIDOS DE OPERAÇÕES FUTURAS (Lei Complementar 87/1996, art. 8º)
Distorce a base de cálculo do tributo, porque desconsidera o efetivo valor da operação.	Perquire a verdade material do preço efetivo da operação.
Preços são fixados unilateralmente pelo Fisco.	Traz balizas objetivas e razoáveis para a eleição criteriosa da base de cálculo.
Sem controle do contribuinte e procedimento que lhe assegure a impugnação.	É possível a impugnação pelo contribuinte.
Considerada ilegal e inconstitucional pelo STJ e STF, respectivamente.	Considerada legal e constitucional pelo STJ e STF, respectivamente.

Consoante a doutrina, “a presunção é a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e consequente de outro fato conhecido”. Nessas situações, como explica Iso Chaitz Scherkerewitz, “o fato desconhecido carece de produção probatória, apoian-

do-se no fato conhecido já provado”, e a presunção é “a ilação que o julgador deduz de um fato conhecido para um fato desconhecido”.³²

Essa ilação, no entanto, jamais pode ser arbitrária, na medida em que, além de a presunção ter sido instituída por norma jurídica válida, deve haver “uma causalidade entre o fato conhecido e o fato desconhecido”.³³ Como decidiu a 2ª Turma do STF, à unanimidade, “potencial de realização do fato gerador não pode substituir, pura e simplesmente, a constatação da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário”.³⁴

Espera-se que o cuidado distintivo entre a substituição tributária progressiva e as pautas fiscais esteja cada vez mais presente nas decisões dos Tribunais Superiores acerca do tema. As necessidades de caixa dos entes estaduais não podem jamais se sobrepor às garantias constitucionais e legais dos contribuintes, ao menos enquanto estivermos em um Estado Democrático de Direito.

Referências bibliográficas

- AGUILO REGLA, Josep. “Presunciones, verdad y normas procesales”. *Legoría* 35/9-31. Julho-dezembro/2006.
- BANDIERA DE MELLO, Celso Antônio. “Liberdade de iniciativa. Intromissão estatal indevida no domínio econômico”. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional* 1. 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. “Modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica. Regime jurídico das sociedades de economia mista. Inocorrência de abuso de poder econômico”. *RTDP* 18/88-109. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.
- BRETHER DE LA GRESSAYE, Jean, e LABORDE-LACOSTE, Marcel. *Introduction Générale à l'Étude du Droit*. Paris, Sirey, 1947.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 24ª ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2011.
- CERRI, Augusto. “I modi argomentativi del giudizio di ragionevolezza delle leggi: cenni di Diritto Comparato”. In: *Il Principio di Ragionevolezza nella Giurisprudenza della Corte Costituzionale*. Atti del Seminario Svolto in Roma (Corte Costituzionale), Palazzo della Consulta, nei giorni 13-14.10.1992. Milão, Giuffrè, 1994.
32. Iso Chaitz Scherkerewitz, *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*, cit., p. 25.
33. Idem, *ibidem*.
34. STF, 2ª Turma, RE/AGR 503.372-RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe*-071, 23.4.2010, p. 905.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 27ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo, Ed. RT, 2007.
- FORIERS, P., e PERELMAN, Ch. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas, Bruylant, 1974.
- LABORDE-LACOSTE, Marcel, e BRETHER DE LA GRESSAYE, Jean. *Introduction Générale à l'Étude du Droit*, Paris, Sirey, 1947.
- LESSA, Donovan Mazza, MAIA, Marcos Correia Pigueira, e SANTIAGO, Igor Mauler. "Impacto dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade 'margem de valor agregado'". Considerações sobre o EREsp 715.255-MG". *Revista Dialética de Direito Tributário* 201. São Paulo, Dialética, junho/2012.
- MAIA, Marcos Correia Pigueira, LESSA, Donovan Mazza, e SANTIAGO, Igor Mauler. "Impacto dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade 'margem de valor agregado'". Considerações sobre o EREsp 715.255-MG". *Revista Dialética de Direito Tributário* 201. São Paulo, Dialética, junho/2012.
- MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS. Comentário à Legislação Nacional*. São Paulo, Dialética, 2006.
- MENDONÇA, Daniel. "Presunciones". *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho* 21-1, 1998.
- PERELMAN, Ch., e FORIERS, P. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas, Bruylant, 1974.
- SANTIAGO, Igor Mauler, LESSA, Donovan Mazza, e MAIA, Marcos Correia Pigueira. "Impacto dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade 'margem de valor agregado'". Considerações sobre o EREsp 715.255-MG". *Revista Dialética de Direito Tributário* 201. São Paulo, Dialética, junho/2012.
- SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2002.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 6ª ed. São Paulo, LTr, 2005.
- WROBLEWSKI, Jerzy. "Structure et fonctions des présomptions juridiques". In: FO-RIERS, P., e PERELMAN, Ch. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas, Bruylant, 1974.

ICMS E ISS: PARÂMETROS ESTABELECIDOS CONSTITUCIONALMENTE A RESPEITO DA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA

CLÉLIO CHIESA

1. Proposta deste estudo.
2. O fundamento de validade da repartição da competência impositiva.
3. A competência impositiva dos Municípios em relação às prestações de serviços sem emprego de material.
4. A repartição da competência impositiva no tocante às prestações de serviços com o emprego de material.
5. Os serviços compreendidos no art. 155, II, da CF. 6. Conclusão.

1. Proposta deste estudo

Trata-se de texto que tem como propósito central reavivar os debates em torno da questão da repartição da competência impositiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios no que tange à tributação das prestações de serviços realizadas com o emprego de material.

A escolha do tema foi motivada pelo fato que não concordamos com a orientação jurisprudencial que vem sendo firmada nos Tribunais Superiores. A exegese construída, a nosso ver, mitiga a autonomia financeira dos Municípios, abala a segurança jurídica e coloca em risco a própria solidez da Federação engendrada pelo Poder Constituinte de 1988.

Procuramos nortear nossa reflexão tendo sempre presente a advertência feita pelo eminente professor Roque Antonio Carrazza, em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, de que "a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico".¹

1. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 35.