

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

Luiz Mēlega  
Luiz Henrique Cavalcanti Mēlega  
Advogados e Sócios do IBDT.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

1. A nova Constituição da República Federativa do Brasil, no seu artigo 155, I, "b", ao promover a partilha das receitas públicas, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal o "Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação", ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

1.1 Referido imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercado-

rias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

1.2. Sua isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, nem acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

1.3. Incidirá também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

1.4. Sua incidência abrangerá o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Atingirá, inclusive, operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrifican

tes e minerais do País, antes sujeitos apenas ao imposto único de competência federal.

#### 1.5. Não incidirá:

- a) *sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;*
- b) *sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*
- c) *sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.*

1.6. Na sua base de cálculo não se considerará o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

1.7. Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá

as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.

1.7.1. Ficou facultado ao Senado Federal:

- a) *estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;*
- b) *fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.*

1.7.2. As alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, com a ressalva de deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

1.7.3. Com relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;  
a alíquota interna, quando o destinatário não for dele contribuinte.

Na hipótese da alínea "a", caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

#### 1.8. Caberá à lei complementar:

- a) definir os contribuintes do imposto;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no item 1.5 (um-cinco), alínea "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Esta-

do e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias;

- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

1.9. Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação deste tributo pertencem aos municípios, aos quais serão creditados de acordo com os critérios expostos no artigo 158, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Federal vigente.

1.10. As disposições enumeradas nos itens 1. a 1.9 são de natureza constitucional e constam do artigo 155, seus incisos, alíneas e parágrafos, da nova Carta Política. Esta, no artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prescreve que o Sistema Tributário Nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da sua promulgação, mantido, até então, o do Estatuto Político de 1967, na versão dada pela Emenda nº 1/1969 e pelas posteriores.

1.11. Reza, no entanto, o parágrafo 3º do referido artigo 34 que, promulgada

a Constituição (05.10.1988), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão editar as leis necessárias à aplicação do novo sistema tributário nacional, as quais, todavia, produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do aludido sistema tributário.

1.11.1 Com relação aos impostos de que tratam os artigos 155, I, "a" e "b" e 156, II e III, podem ser exigidos trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado, a eles não se aplicando, até 31.12.1989, o disposto no artigo 150, III, "b", vale dizer que podem ser cobrados, provisoriamente, no mesmo exercício em que publicada a Lei que os instituir ou aumentar (parágrafo 6º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

1.11.2 Pode, assim, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ser cobrado no corrente exercício de 1989, observada a anterioridade de trinta dias acima referida, mesmo que a lei que o instituiu tenha sido editada e publicada no ano em curso.

1.11.3. Deveria ser instituído, como manda o parágrafo 2º, inciso XII, do artigo 155 da Carta Política, após a edição da lei complementar, porque a esta cabe, inclusive, de<sub>u</sub> finir quais são os seus contribuintes e fatos outros inerentes ao regime de sua cobrança.

1.11.3.1. Ocorre, no entanto, que o parágrafo 8º do já referido artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determina que, se no prazo de sessenta dias, contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição desse imposto, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

1.12. Foi com suporte na referida disposição constitucional que o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 15a. Reunião Extraordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília em 14.12.1988, celebraram o discutido Convênio ICM 66/88, que fixa normas provisórias destinadas a regular a instituição do ICMS.

1.13. Tais normas, isto é, o Convênio ICM 66/88 entrou em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, ou seja, em 16.12.1988.

Não obstante isso, parece limpo de dúvidas que os Estados e o Distrito Federal deveriam ratificar, como ratificaram, esse Convênio, segundo decorre do parágrafo 8º do artigo 34 já citado e da Lei Complementar nº 24/1975.

1.13.1. No Estado de São Paulo foi ele ratificado pelo Decreto nº 29.401, de 20 de dezembro de 1988, divulgado às fls. 12 a 14 do Diário Oficial do Estado de 21.12.1988, data em que entrou em vigor.

1.14. O Convênio ICM 66/88, cujos destinatários são os Estados e o Distrito Federal, define o fato gerador do imposto (artigo 1)), sua ocorrência (artigo 2º), as hipóteses de não-incidência (artigo 3º), a sua base de cálculo (artigos 4º a 20), o contribuinte (artigos 21 e 22), os casos de responsabilidade pelo pagamento e acréscimos legais (artigos 23 a 26), o local da operação e o da prestação (artigo 27) e a forma de compensação do imposto (artigos 28 a 34).

1.14.1. Pode-se dizer, pelo que antes foi aqui exposto, que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inscrito na Constituição de 1967, na versão da Emenda Constitucional nº 1/1969, é o mesmo tributo a que se refere a Carta Política de 1988. Esta apenas acrescentou ao ICM dois outros impostos (prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicação), dando aos três um tratamento unitário no tocante aos princípios básicos que devem ser observados na sua instituição e cobrança (não-cumulatividade, seletividade, competência para fixação e aplicação de alíquotas, etc.). O princípio da não-cumulatividade se observa mediante a compensação do imposto devido em cada operação ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (método de subtração-alternativa imposto sobre imposto).

O ICMS é, portanto, assim como o tributo que substituiu, um imposto do tipo plurifásico incidente sobre o valor acrescido e não-cumulativo.

## AS DIVERSAS MODALIDADES DOS IMPOSTOS SOBRE VENDAS

2. Sabe-se que, teoricamente, as diversas modalidades de impostos sobre vendas podem ser reduzidas a três espécies: imposto tipo plurifásico e cumulativo, imposto tipo monofásico e imposto sobre o valor acrescido.

2.1. A primeira espécie chama-se plurifásica porque se pressupõe que o imposto deva ser pago por todos os que participem do ciclo de produção e comercialização do produto, toda vez que este seja objeto de uma transação. Diz-se que a incidência é cumulativa porque o imposto é devido, em cada etapa, sobre o preço do produto, desconsiderado o fato de haverem sido tributadas as operações anteriores.

2.1.1. Indicam-se como vantagens dessa espécie: a) a definição jurídica e a base de cálculo são de singela compreensão, propiciando-se boa aceitação do tributo e facilidade operacional, o que favorece o contribuinte e a administração fiscal; b) a dimensão da base tributável, assim entendido o montante bruto das vendas, assegura adequado rendimento, mediante

aplicação de alíquota reduzida, o que desestimula as tendências de evasão do imposto; c) o peso da tributação fica dissimulado com sua incorporação sucessiva no preço dos produtos tributados.

2.1.2. O sistema, contudo, não é imune a objeções, das quais a mais importante diz respeito a desigualdade de tratamento que o imposto dispensa a produtos cujos circuitos de produção e comercialização sejam de amplitude diversa, isto é, aqueles de circuitos mais longos, com maior número de etapas, suportam carga tributária mais elevada.

Esse fato ensejaria outro inconveniente, qual seja a verticalização das empresas, com a finalidade de reduzir o peso da carga tributária. Diz-se também que a cumulação indiscriminada de incidências dificulta uma política de desoneração total dos produtos destinados à exportação, ao passo que o bem importado do exterior ficaria em posição de favorecimento em relação ao similar nacional.

2.2. O imposto do tipo monofásico sugere a incidência em uma só etapa do ciclo de produção e comercialização, fato que pode pro

piciar sensível diminuição do número de contribuintes. Favorece, ainda, sem maior complexidade uma política de desoneração dos produtos que se destinam à exportação.

Essa técnica, como ensinam os estudiosos do assunto, possibilita conhecer, com precisão, a proporcionalidade da carga tributária, sem as distorções encontradas no tipo plurifásico cumulativo; desestimula, obviamente, a verticalização das empresas.

2.2.1. Do ponto de vista da pureza do sistema, o estágio ideal seria o de se estabelecer a incidência na última etapa do ciclo, ou seja, quando o produto é transferido do comércio varejista para as mãos do consumidor, como sugere Paulo Celso Berstrom Bonilha (IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979).

2.2.2. O inconveniente maior que esta modalidade acarreta diz respeito ao fato de que a concentração da carga do tributo em uma só etapa implica na adoção de alíquota mais elevada, o que estimula a evasão. Este fenômeno de seu lado, produz graves consequências para o erário, porque a garantia da solvabilidade do

crédito fiscal respousará em reduzido número de contribuintes, inobstante o fato disso possibilitar mais eficiente fiscalização.

2.3. A terceira espécie, ainda nas palavras de P.C.B. Bonilha, obra citada, páginas 31 e seguintes, combina características favoráveis das modalidades anteriores, configurando-se, em geral, como imposto de tipo plurifásico incidente sobre o valor acrescido e não-cumulativo.

2.3.1. As incidências, nesta hipótese, ocorrem em todas as fases do ciclo de produção e circulação, mas, em cada etapa, o gravame alcança somente o valor acrescido, isto é, a agregação de valor que o produto adquire em relação à etapa anterior. Dessa forma, a soma do valor inicial e dos valores agregados nas diversas etapas, até a efetiva entrega ao consumidor, corresponderá ao valor total do produto nessa derradeira etapa. Quer isto dizer que a soma das incidências sucessivas sobre os respectivos valores acrescidos, deve equivaler a uma incidência global da alíquota sobre o valor ou preço final do produto.

2.3.2. Essa técnica oferta óbvia

vantagens sobre as demais aqui analisadas. Primeiro, porque iguala, ou trata de forma igual produtos de circuitos econômicos diferentes, não estimulando, por isso, a verticalização das empresas. Depois porque distribui o ônus tributário durante todo o ciclo de produção e circulação, dividindo-se a responsabilidade financeira entre todos os que dele participam. Cria interdependência e oposições de interesse entre os contribuintes, na medida em que os obriga a contabilizar a exata quantidade de compras, a fim de evitar o pagamento de imposto maior que o devido, em relação ao valor acrescido. Permite, ademais, um cálculo exato da carga tributária em qualquer das etapas, o que favorece o controle eficaz da desoneração do imposto nas exportações, assim como o cálculo equitativo da incidência sobre produtos importados.

2.3.3. Assinalam-se, contudo, algumas desvantagens que este sistema acarretaria, não obstante a advertência dos estudiosos, no sentido de que são elas suscetíveis de regularização ou controle, mediante providências administrativas adequadas.

Em primeiro lugar destaca-se o inconveniente de se basear o controle do impos-

to na contabilidade dos contribuintes, o que en seja a possibilidade de evasão do tributo, se as contas do sujeito passivo não forem corretas ou estejam mal organizadas.

De outro lado, o sistema não se ria muito flexível porque não se compadece com isenções e alíquotas diferenciadas, circunstância que torna complexa a administração do imposto, já que é fundamental o liame entre incidências parciais ou sucessivas durante o "iter" percorrido pelo produto desde a fonte produtora até a etapa final de venda ao consumidor.

2.4. Poder-se-ia afirmar, em resumo, que o imposto sobre o valor acrescentado está armado de técnica de incidência superior e melhor adaptável às exigências económicas do que as modalidades antes examinadas, apesar da apontada complexidade concernente à administração e controle fiscal.

### BASE DE CÁLCULO

3. Na conformidade do que dispõem os artigos 4º a 20, do referido Convênio ICM 66/88, a base de cálculo do imposto, na hipótese da entrada no estabelecimento destinatã-

rio ou no recebimento pelo importador de mercadorias ou bens, importados do exterior, é o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos impostos de importação, sobre produtos industrializados e sobre operações de câmbio e de despesas aduaneiras.

3.1. No caso de aquisição, em licitação promovida pelo Poder Público, de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos, o valor da operação acrescido do montante dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente.

3.2. Na saída de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, assim como na saída de mercadorias do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinadas a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas, o valor da respectiva operação.

3.3. No fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço.

3.4. No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, o valor total da operação.

3.4.1. No fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definida em lei complementar, o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.

3.5. Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.

3.6. Na entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo e na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Esta-

do e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o tributo no Estado de origem, sendo o imposto a recolher correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

3.6.1. Na hipótese da mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo depois destinada para consumo ou ativo fixo do estabelecimento, acrescentar-se-á à base de cálculo referida no subitem anterior, o valor do IPI cobrado na operação de que decorreu a entrada.

3.7. Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas, bem como a bonificações e a descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente.

3.7.1. Não compõe a base de cálculo do imposto o montante: a) do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercializa-

ção, configurar fato gerador de ambos impostos; b) do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

3.8. Na ausência de valor, nas hipóteses referidas no subitem 6.2 deste escrito, a base de cálculo do tributo será: a) o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia; b) o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial; c) o preço FOB estabelecimento comercial à vista, nas vendas e outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

3.8.1. Na aplicação do disposto nas alíneas "b" e "c", adotar-se-á o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.

3.8.2. Na hipótese da alínea "c", se o estabelecimento remetente não efetuar a outros comerciantes ou industriais, a base de cálculo será o equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda a varejo, observado o disposto no subitem anterior.

3.8.3. Nos casos mencionados nos subitens antecedentes (6.8 a 6.8.2), se o estabelecimento remetente não houver efetuado operações de venda de mercadoria objeto da operação, aplicar-se-á a regra contida no artigo 9º do já mencionado Convênio ICM-66/88, segundo a qual a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é: a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; b) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, reservando-se que esse critério não se aplica às operações com produtos primários, os quais se submetem, no que couber, às condições expostas nos subitens 6.8 a 6.8.2 deste estudo.

3.9. Nas operações a prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

3.10. Na saída de mercadoria para o exterior, a base de cálculo é o valor da operação, nela incluído o valor dos tributos, das

contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque, inclusive.

3.11. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo é o valor corrente do serviço.

3.11.1. Nas hipóteses em que o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, conforme critérios fixados em lei.

3.11.2. Havendo, porém discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

3.11.3. Nas operações interestaduais, a aplicação do critério previsto no subitem 6.11, dependerá da celebração de acordo entre os Estados envolvidos na operação para estabelecer as regras de fixação dos respectivos valores.

3.12. O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo

o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

3.13. Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte. A base de cálculo, em tais hipótese, é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 17 do Convênio 66/88, segundo a qual a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis aos varejistas, acrescido de margem de lucro fixada pela legislação.

3.14. Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, na hipótese de o valor do frete exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante,

constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

3.14.1 Considerar-se-ão interdependentes, duas empresas, quando: a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias; b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio, com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

3.15. A lei poderá estabelecer que o montante do imposto devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado por estimativa, dispondo igualmente sobre a complementação ou a restituição das quantias pagas com insuficiência ou em excesso, respectivamente.

3.16. A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do tributo, com relação às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes

substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor.

3.17. Sempre que o valor da operação ou da prestação estiver expresso em moeda estrangeira, far-se-á a sua conversão em moeda nacional, ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.

3.18. Ensina Amílcar de Araújo Falcão que a base de cálculo é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter-se o "quantum" a pagar. Tem ela que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre ocorre absoluta identidade entre uma e outra. Referem os doutos no assunto que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador, que se há de aferir por este último. De outro modo, a inadequação da base pode significar uma distorção do fato gerador e, desse modo, desnaturar o tributo (Fato Gerador da Obrigação Tributária, 3a.edição, Edi

tora Revista dos Tribunais, 1974, fls.137/138).

Outra não é a lição do sempre lembrado Rubens Gomes de Sousa, quando observa que a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência define a natureza do tributo e determina a escolha da base de cálculo; porém, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo e não pela definição legal da incidência (Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM in RDP 11, pág. 26).

Observa, também, Geraldo Ataliba, que a base impositiva é uma grandeza ínsita na hipótese de incidência (Hipótese de Incidência Tributária, 2a.edição, 1981, pág.114).

O saudoso Fábio Fanucchi, discorrendo sobre o "elemento valorativo" do fato gerador, mostra que constitui ele a expressão econômica do fato tributável, dividindo-o em base de cálculo e alíquota. A primeira representa a base numérica, o momento capaz de propiciar o cálculo do quantum tributário. (Curso de Di-

reito Tributário Brasileiro, vol.I, pág.117, Ed. Resenha Tributária, 1971).

Mestre Ruy Barbosa Nogueira, com o peso de toda a sua autoridade, mostra que "a base de cálculo do tributo não fixo é sempre uma decorrência deste, isto é, ao ser criado um tributo com a descrição de uma situação, a base de cálculo há de ser a grandeza econômica ou numérica dessa mesma situação descrita, sem o que haveria uma distorção: o tributo não seria sobre o fato descrito porque a base de cálculo não seria a expressão econômica da avaliação do respectivo fato, fenômeno ou relação fática". Lembra ainda o eminente Professor da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que a ligação da base de cálculo com o fato tributado pode ser vista nos parágrafos 5º, artigo 18 e 1º, artigo 21, da Constituição Federal de 1967 com a Emenda nº 1/69, ao restringir a competência residual da União aos impostos que não tenham a base de cálculo e o fato gerador idênticos aos dos impostos já existentes, o que vale dizer que quando dois impostos tiverem apenas a base de cálculo e o fato gerador idênticos serão, juridicamente, um só e mesmo imposto. ("Curso de Direito Tributário", 7a.edição, Saraiva, 1986, pág. 146). Idêntica restrição, em outras palavras,

passou para o artigo 154 do Estatuto Político de 05.10.1988, onde está escrito que a União pode instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos na sua competência privativa, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na referida Carta Política.

Walter Barbosa Corrêa, lembrando a posição de Alfredo Augusto Becker, para quem a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência, aceita a idéia de que a base de cálculo constitui também um aspecto de magnitude do fato gerador, mas observa que disso não se pode tirar a ilação de que a chamada base de cálculo seja núcleo do elemento indissociável e necessário do fato gerador, porque existe tributo sem base de cálculo, como seria o caso dos tributos fixos (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol.10, páginas 302 e seguintes).

Aires Barreto, que escreveu interessante ensaio sobre a base de cálculo e a alíquota, diz que a primeira é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributáveis. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários

que, conjugado à alíquota, permite obter a dívi da tributária (Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, Coleção Textos de Direito Tributário, vol.12, pág.40, Editora Revista dos Tribunais).

3.19. Está escrito no artigo 97 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), que a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo é função da lei.

3.20. No caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo, inicialmente inscrita no artigo 53 do Código Tributário Nacional, foi posteriormente estabelecida pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que dispôs sobre normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, o primeiro de competência dos Estados e o segundo de atribuição dos Municípios. Referido Decreto-lei foi editado com fundamento no parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, o qual, no recesso compulsório do Congresso Nacional, habilitou o Chefe do Poder Executivo a legislar sobre toda matéria de competência do Po-

der Legislativo. Foi, por isso, recebido no mundo jurídico como lei complementar necessária e suficiente à disciplina e regulação, em amplitude nacional, daqueles dois tributos.

3.21. O Convênio ICM 66/1988, nos termos do parágrafo 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, destina-se a substituir, ainda que provisoriamente, a Lei Complementar referida no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII do Estatuto Político vigente. Deve ter, por essa razão, desde que celebrado de conformidade com o mandamento constitucional e nos limites de competência nele fixada, as mesmas virtudes da Lei Complementar que se destinou a substituir, durante o período de tempo necessário à sua efetiva edição.

3.22. No Decreto-lei nº 406/1968, assim como no Convênio ICM 66/1988, a base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, nas hipóteses de operações ocorridas dentro do território nacional. Nos casos de mercadorias e/ou bens importados do exterior, a base de cálculo é, ainda, o valor constante do documento de importação, com os acréscimos expressamente previstos. Na saída de mercadorias para o exterior (quando de

vido o ICM), a base de cálculo também é o valor da operação, nela incluído o montante dos tributos, das contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque (artigo 11 do Convênio ICM 66/88).

Regras existem para apuração do valor da operação, nos casos de inexistência de valor, ou quando dor impossível determinar o preço real da operação. Tais regras, todavia, obedecem a critérios uniformes e figuram nas leis que instituíram o tributo. Em se tratando de lei complementar, ou do Convênio ICM... 66/88 que, por disposição constitucional, foi dotado dos mesmos atributos àquela reconhecidos, qualquer alteração nesses critérios deveria obedecer ao mesmo processo legislativo e só poderia ter eficácia se constantes de normas legais de igual ou superior hierarquia. Lembra-se, mais, que referidos critérios procuram identificar o valor real da transação ou da operação, com o desprezo de formas arbitrárias ou que conduzam a resultados inconciliáveis com os valores de mercado.

3.23. Há, no entanto, ilustres estudiosos do Direito Tributário que sustentam ser a base de cálculo uma função da lei, mas não especificamente da lei complementar. Em outras

palavras, a base de cálculo não é matéria reservada constitucionalmente à lei complementar (Walter Barbosa Corrêa - obra citada, fls.323). Disso decorre que, se eventualmente a lei complementar fixar a base de cálculo de um tributo, não haverá óbice legal a que tal base de cálculo seja alterada por lei ordinária, que essa seria a natureza da disposição legal que a tivesse fixado originariamente.

3.23.1. Após o advento da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, essa linha de raciocínio não seria correta, pelo menos em relação aos impostos discriminados nessa Carta Política, já que no seu artigo 146, III, "a", está escrito que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (grifamos).

3.23.2. Com referência, especificamente, ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, como se vê do

artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, da mesma Constituição Federal, pretende-se alhures que não cabe à lei complementar definir ou estabelecer a respectiva base de cálculo, porque essa atribuição não figura nas 7 (sete) alíneas do referido inciso XII.

Não parece correto esse entendimento, porque a lei complementar aludida na citada disposição constitucional destina-se a regular hipóteses específicas do ICMS; despicendo, por isso, repetir ali regra geral inscrita no citado artigo 146, III, "a", da Lei Maior, que se aplica a todos impostos, inclusive, obviamente, ao ICMS.

#### PAUTA FISCAL

4. Em face de tudo quanto se discute sobre a base de cálculo, como elemento essencial do fato gerador da obrigação tributária, que é uma função da lei, segundo o artigo 97 do Código Tributário Nacional e da lei complementar, por força de mandamento constitucional (artigo 146, III, "a", da C.F.), põe-se ao debate a questão da legitimidade da denominada "pauta de valores mínimos" na cobrança do ICMS, entendida a expressão como a atividade administrati-

va de regulamentação, que fixa determinados valores mínimos para cálculo do tributo, com o propósito de coibir lesões ao Fisco, naquelas hipóteses em que se presume o subfaturamento e, bem assim, nos casos de ausência do valor da operação ou da prestação, quando se deva estimar esse valor.

4.1. Pretendem as autoridades fazendárias ser legítimo esse procedimento, em face do que dispõem o artigo 148 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "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 fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, a valiação contraditória, administrativa ou judicial".

4.1.1. Esse dispositivo, ensinam os estudiosos do assunto, disciplina hipóteses de exceção, em que não pode prevalecer a presunção de sinceridade do contribuinte, em sua de

claração para efeito do lançamento, entre outros tributos, do ICM, agora ICMS, circunstância que o torna inaproveitável para justificar a pauta de valores mínimos. Cogita-se, ali, de atuação excepcional, em que o sujeito passivo age de forma omissa ou maliciosa, estando sujeito às penas da lei através de procedimento administrativo em que lhe é assegurado, porém, o due process of law, mediante avaliação contraditória.

Como leciona Aliomar Baleeiro, "até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes, o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em suas declarações, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do artigo 149 do C.T.N. Mas, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissa, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte, etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração ou de informações, esclarecimentos ou documentos, sejam do primeiro, sejam do segundo, e arbitrar o valor do preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável. Poderá arbitrar, isto é, es

timar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. Poderã arbitrar nesse sentido, mas não praticar o arbítrio puro e simples, indo até o absurdo ou às viziñhanças dele. O procedimento há de ser racional, lógico e motivado" (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 9a.edi., 1977, pág.469). Logo a seguir, à mesma página 469, adverte o saudoso mestre: "A pena contra a omissão, reticência ou fraude, é a da lei, geralmente multa, não porém, o arbítrio puro e simples, que duplicaria ou multiplicaria o peso do castigo. E tanto é esse o fim e objeto do artigo 148 que, na cláusula final, dele ressalva, em caso de contestação, a avaliação contraditória (isto é, bilateral), seja na instância administrativa, seja na judicial. Esta sempre garantida pelo artigo 153, § 4º, da C.F. de 1967".

4.2. É esse, aliás, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que tem repellido sistematicamente as pautas fiscais de valores mínimos.

Isso se pode ver do acórdão proferido pelo Tribunal Pleno na representação nº 1.231-SC, oferecida pela Procuradoria Geral da República contra as Portarias 227, de 11.12.1980;

52, de 20.05.1983; 104, de 17.10.1983 e 15, de 07.02.1984, todas do Secretário da Fazenda do Estado de Santa Catarina, que fixaram "pauta de valores mínimos" para o efeito de cálculo do ICM. Essa representação de inconstitucionalidade foi provocada por empresa sediada no Estado do Rio Grande do Sul. O acórdão respectivo está publicado na Revista Trimestral de Jurisprudência, volume 114, página 494 e seguintes. As Portarias em referência foram julgadas inconstitucionais por unanimidade de votos, em face da margem de arbítrio que podiam conter.

4.2.1. Também na representação de inconstitucionalidade nº 1.341-PA oferecida pela Procuradoria Geral da República por solicitação da Federação das Indústrias do Estado do Paraná, a Corte Suprema, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos declarou a inconstitucionalidade do artigo 22 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei nº 4.965, de 28.05.1981, do artigo 32 e seus parágrafos 1º a 8º do Decreto nº 2.393, de 12.08.1982, assim como das Resoluções nºs 6/85 e 7/85, a primeira de 28.05.1985 e a última de 26.06.1985, tudo do Estado do Paraná. Entendeu o Excelso Pretório, desta feita, que a pauta de valores mínimos é arma de defesa do Fisco contra eventuais sonegações, mas porque chega a distin

guir valores conforme as razões do Estado, podendo ser atualizada pela autoridade administrativa, quando julgado conveniente, importa clara ofensa às normas gerais do ICM firmadas no Decreto-lei nº 406/68, quando no artigo 2º estabelece a base de cálculo do imposto - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria-, só admitindo as alterações que o próprio artigo prevê. O acórdão está publicado na R.T.J. 120/532.

4.2.2. Outro não foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar a representação de inconstitucionalidade nº 1097-BA, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade das Portarias nº 439, de 1º de dezembro de 1980 e nº 70, de 31.03.1981, expedidas pelo Secretário da Fazenda do referido Estado, que fixaram pautas de valores mínimos nas saídas de cacau em bagas, destinado a outras unidades da Federação. O acórdão considerou que a predeterminação de valor para as operações da espécie contraria o disposto no artigo 2º, I, do Decreto-lei nº 406/1968, implicando, por outro lado, em majoração do imposto sem lei que a autorize, como manda o artigo 97, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Este aresto está publicado na R.T.J. 101/503.

4.3. Não padece dúvida, pelo ex posto, que as chamadas pautas fiscais de valores mínimos são procedimentos que não se ajustam à sistemática do ICM, hoje ICMS, merecendo, como se demonstrou, o repúdio da doutrina e dos mesmos tribunais.

4.4. Distinguiríamos, não obstante, aquelas "pautas" que se destinam, pura e simplesmente, a substituir a base de cálculo do imposto registrada na lei, sem qualquer indagação ou investigação sobre a legitimidade ou não do valor correspondente, daquelas outras organizadas para orientação dos funcionários e ou agentes fiscais, quando se defrontarem com situações anômalas, onde se desconhece o valor da operação ou se tenha fundado receio de que ele não representa a realidade. As primeiras, porque carregam indiscutível componentes de arbitrariedade, molesta o princípio da legalidade, pretendendo substituir a base de cálculo fixada em lei, por outra decorrente da vontade da autoridade administrativa, ainda que cercada de certas cautelas, são evidentemente inconstitucionais. Já o mesmo não ocorre com as segundas que, ao contrário, objetivam a eliminar o arbítrio de funcionários e ou agentes fiscais, nas hipóteses em que ocorra a necessidade de estimar o valor da

operação, sempre assegurando ao contribuinte o direito de contestar o "quantum" achado pelas autoridades e ou agentes fiscais, com o intuito de demonstrar o exato valor da operação ou prestação, que constitui a base de cálculo do tributo. Nestas pautas, em geral, são fixados valores que correspondem aos de mercado.

4.5. A doutrina e a jurisprudência invocadas neste escrito são, obviamente, anteriores à instituição do ICMS pela Constituição Federal promulgada em 05.10.1988. Embora ampliando consideravelmente o campo de incidência do ICM, que passou a abranger também, como já se disse, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem assim mercadorias antes excluídas do seu campo de incidência, porque objeto do imposto único de competência federal, nada praticamente mudou no que concerne à base de cálculo do tributo, razão por que entendemos ser inteiramente aplicável ao ICMS tudo quanto antes foi relatado em termos de doutrina e jurisprudência sobre pauta fiscal de valor mínimo.

AS DÚVIDAS SOBRE A EFICÁCIA  
DO CONVÊNIO ICM 66/88

5. Ilustre juristas e estudiosos do direito tributário têm contestado, em certo sentido, a eficácia do Convênio ICM 66/88, porque teria ele disposto sobre matéria já regulada pela legislação anterior, recepcionada pelo novo Estatuto Político, "ex-vi" do parágrafo 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Teria, além disso, disciplinado assunto que não poderia ser contido em simples Convênio, ainda que autorizado pelo referido parágrafo 8º do citado artigo 34. Este seria mesmo dispensável, porque o artigo 24 da nova Carta Política outorgou aos Estados competência, ainda que concorrente, para legislar sobre direito tributário, entre outras matérias. Inexistindo lei federal sobre normas, prescreve o parágrafo 3º desse artigo, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrária.

Para que, então, o parágrafo 8º do artigo 34 em questão ?

A intenção do legislador constituinte, esclarece o Professor Alcides Jorge Costa, e com razão, foi a de evitar que cada Estado

elaborasse, isoladamente, um campo de normas que não estivesse de acordo com o dos outros Estados, circunstância que fatalmente geraria conflitos de complexa solução. Por isso criou-se uma delegação legislativa aos Executivos Estaduais para, em conjunto, instituírem as normas necessárias à regulação das novas incidências do ICMS, mas não para legislarem em campo já coberto pela legislação anterior, não conflitante com a Constituição vigente. Tampouco para proverem sobre matéria reservada exclusivamente à competência da União (Caderno do IRS - Instituto Roberto Simonsen, vol.6, Seminário promovido pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, fl.24 e seguintes).

5.1. Não foi, entretanto, objetivo deste trabalho abordar o exame dessa tormentosa questão, cujo deslinde, a nosso ver, caberá ao Poder Judiciário.

5.2. Os temas aqui versados, todavia, não se situam no campo das dúvidas que o mencionado Convênio suscitou. É, pelo menos, o que pensamos.

Setembro de 1989.