

A base de cálculo da substituição tributária do ICMS

10/08/2006

Contextualização

O ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é um tributo de fundamental importância para os Estados e o Distrito Federal, sendo o regime da substituição tributária largamente utilizado para facilitar a sua arrecadação. Tal regime previsto em lei comina a terceiro a responsabilidade pela retenção e recolhimento do **imposto devido por outro contribuinte**. **Propõe-se aqui um processo democrático do recolhimento do imposto através desse instituto, a ser alcançado pela participação paritária entre o fisco e os representantes dos contribuintes, coroando com legitimidade o ato administrativo que fixe a base de cálculo do fato gerador presumido.**

O ato administrativo não reina mais com a mesma prerrogativa absoluta de presunção de veracidade de tempos atrás. Hoje se requer que as ações da Administração Pública se amoldem muito mais à forma processual, participativa, presentes o contraditório e ampla defesa, argumentativa, com decisões fundamentadas e motivadas, adaptando-se a juridicidade de nossa Constituição, que já no art. 3º, preceitua como um dos objetivos da República brasileira, a busca por uma sociedade livre, justa e solidária.

Introdução

A responsabilidade por substituição tributária no ICMS, regulada em nosso ordenamento jurídico, se dá de duas formas: a regressiva e a progressiva. No primeiro caso, ocorre a postergação do pagamento do tributo para uma etapa seguinte à ocorrência do fato gerador, a chamada substituição tributária para trás. O vínculo obrigacional tributário já se estabeleceu, porém, o crédito tributário extinguir-se-á na operação subsequente. No segundo caso, ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário só devido nas operações subsequentes, a conhecida substituição tributária para frente. O fato gerador ainda não ocorreu, entretanto, o crédito tributário será pago na operação anterior pelo responsável tributário.

A substituição tributária regressiva não acarreta maiores problemas jurídicos. Já a substituição tributária progressiva do ICMS sempre despertou polêmica. Antes da EC 03/93 já havia muitos questionamentos sobre a constitucionalidade do instituto, contudo a jurisprudência já havia feito sua opção, segundo se pode inferir de decisão do Superior Tribunal de Justiça:

é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, 'b' da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dos arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios nº 66/88 e 107/89 (R.Esp. N.50.504)...[1]

A inserção do parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não apaziguou os doutrinadores, conforme mostra Sacha Calmon, citando artigo publicado por Aroldo Gomes de Mattos:

Mesmo após o advento da EC nº 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, permitindo à lei instituir o regime de substituição tributária ‘para frente’ (progressiva), continua entendendo a maioria da doutrina (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Mello, entre outros), que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária ‘para trás’ (regressiva), que sempre teve conhecida sua constitucionalidade (CTN, arts. 121 e 128).[2]

Esse é o teor do preceito incorporado à Constituição:

Art. 150 ... § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido...[3]

Sacha Calmon faz referência, entretanto, a alguns autores que defendem posição contrária:

Sustenta, porém a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon, Aroldo Gomes de Matos, entre outros), que, ao ser assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, estaria definitivamente superada a inconstitucionalidade então argüida.[4]

Superada tal questão pela jurisprudência a favor da constitucionalidade, a polêmica doutrinária se deslocaria quanto à viabilidade do direito à restituição, na hipótese em que o valor da base de cálculo estimada pelo fisco fosse superior ao efetivamente praticado pelo contribuinte substituído.

Tal controvérsia chegou aos Tribunais Superiores e será abordada com maiores detalhes adiante.

Cada vez mais se intensifica a relevância da substituição tributária do ICMS, pois, por exemplo, em Minas Gerais sua participação alcançou em 2.005 aproximadamente 24% da receita, além de um crescimento de cerca de 52% quando comparada à retenção de 2002. Para verificação

das mercadorias hoje sujeitas ao regime da substituição tributária, basta acessar o site da SEF/MG —www.fazenda.mg.gov.br. Interessante observar que também num cenário de reforma tributária, qualquer outro regime, similar a substituição tributária, que priorize a arrecadação na origem pode aproveitar essas discussões doutrinárias e jurisprudenciais já travadas.

Legislação em vigor

A Carta Magna, prevendo o regime de substituição tributária atribuiu competência à lei complementar para regular esse regime, conforme o art. 155, § 2º, XII, b. O Código Tributário Nacional, quando trata das normas gerais de direito tributário, dispõe acerca da responsabilidade tributária, nos termos do art. 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Atualmente, o regime de substituição tributária em relação ao ICMS vem regulado especificamente na Lei Complementar nº 87/96. Esta norma jurídica, em seu art. 6º, autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuírem à terceira pessoa a responsabilidade de pagar o tributo:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

O legislador estadual não poderá inovar, devendo ficar adstrito à regra matriz do instituto. Assim, as leis instituidoras do ICMS de cada Estado e do Distrito Federal trazem dispositivos que tratam da substituição tributária. A legislação mineira disciplina o regime da substituição tributária através da Lei 6.763/75:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou

do destinatário ou do usuário do serviço;

II – adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

III – adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo permanente, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria...

A base de cálculo

Em relação ao aspecto quantitativo do fato gerador do ICMS, a base de cálculo do imposto e a alíquota da operação determinarão o valor do débito de ICMS.

Paulo de Barros Carvalho admite que o legislador constituinte deu flexibilidade aos agentes políticos no esboço estrutural da hipótese normativa, que deverá, contudo, limitar-se às indicações emitidas pelo preceito superior:

É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento... E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado,.. [5]

No caso do ICMS por se tratar de imposto, a base de cálculo, por força do art. 146, III, *a*, da CF, há de estar prevista em lei complementar. Os arts. 8º a 13 da Lei Complementar nº. 87/96 apontam qual deve ser, em cada uma das situações, a base de cálculo do imposto, podendo ser resumida de forma geral pelo valor da operação ou do preço do serviço.

Base de cálculo na substituição tributária progressiva do ICMS

A base de cálculo da substituição tributária do ICMS vem disciplinada no art. 8º da Lei Complementar n.87/96[6].

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

I -... ..;

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º...

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

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

§ 4º A margem a que se refere à 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."

Sobre tais dispositivos, comenta Fátima Fernandes Rodrigues de Souza:

"A margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo às operações ou prestações subseqüentes", usualmente tratada por "MVA", deve se aproximar da diferença entre o preço

praticado na ponta do ciclo, ou seja, na ponta do consumo, e o valor da operação do substituto, eqüivalente à soma dos valores contemplados nas alíneas *a* e *b*.

Fátima Souza aduz ainda:

O sentido da margem referida no art. 8º, fica claro após a leitura dos §§ 2º e 3º desse dispositivo, o primeiro estabelecendo como base de cálculo para fins de substituição tributária o preço final a consumidor, único ou máximo, quando for fixado por órgão público competente. [Esses preços controlados pelo governo para consumidores, ao que parece já não existem mais, mas ocorriam com os medicamentos e com o óleo diesel.] O segundo ao dispor que, existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço. [7]

A situação hipotética abaixo descreve como é apurado o ICMS da substituição tributária das operações subseqüentes.

Imagine-se um produto cujo preço normal de venda pelo remetente fosse o equivalente a R\$100,00, com uma alíquota de 18% para a operação própria (aquela realizada normalmente pelo industrial), em que se adicionasse R\$ 10,00 de custos adicionais (frete, despesas acessórias, etc.) e uma margem de agregação presumida de 50%. Ter-se-ia a seguinte equação para obtenção da base de cálculo do ICMS retido:

a) preço normal de venda: R\$100,00; b) despesas acessórias R\$10,00; c) base de cálculo da própria operação R\$110,00; d) ICMS da própria operação calculada a 18% sobre R\$110,00 = R\$19,80; e) base de cálculo do imposto retido (R\$110,00 + 50%) = R\$165,00; f) ICMS retido (R\$165,00 x 18% - R\$19,80) = R\$9,90; g) Valor total da nota fiscal R\$119,90.” [8]

A controvérsia doutrinária da restituição do imposto retido a maior e o entendimento dos Tribunais Superiores

Sobre o assunto Sacha Calmon Navarro Coelho aduz:

... o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Haveria em contrapartida:

a) enriquecimento sem causa do Estado;

b) empobrecimento ilícito do contribuinte, vítima de tributação confiscatória.

O recebimento pelos estados de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculos reais, isto é, não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição... [9]

Na mesma linha Hugo de Brito Machado:

Para os casos de substituição tributária, ou mais, exatamente, de cobrança antecipada do imposto, a lei terminou por adotar uma forma de pauta fiscal. Nesses casos, porém, o arbitramento de base de cálculo é apenas para efeito de antecipação. Sendo, a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte direito à restituição da diferença.[10]

O professor piauiense faz menção à reforma constitucional implantando o ICMS monofásico, restando ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição[11]. Ressalte-se a falta da regulamentação do ICMS monofásico na legislação estadual.

Segundo Carlos Victor Muzzi Filho,[12] o STF no julgamento do Agravo Regimental do Recurso Extraordinário 266.523-1-MG, relator Min. Maurício Corrêa, aderiu à tese de ser definitiva a base de cálculo do ICMS na substituição tributária para frente, de forma que somente na hipótese de não ocorrer o fato gerador do tributo, seria possível se cogitar da imediata e preferencial restituição da quantia paga.[13]

Carlos Victor Muzzi Filho examina a questão sob dois ângulos diversos, mas complementares. De um lado, o já exposto na decisão do Supremo Tribunal Federal. O outro é a distinção que faz entre a base de cálculo adotada nas operações submetidas à substituição tributária para frente

(chamada base de cálculo presumida) e o valor da operação, critério este que, em geral, é adotado como base de cálculo do ICMS[14]. Segundo esse professor, a Constituição Federal não pormenorizou a sistemática da quantificação do fato impositivo, delegando ao legislador complementar tal façanha, dando liberdade a este, nos limites constitucionais, para a adoção dos critérios mais convenientes. Traz ainda as lições de Geraldo Ataliba e de Bernardo Ribeiro de Moraes, para realçar essa flexibilidade do conceito normativo legal afastado do enfoque material. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, conforme abordagem já relatada acima.

Sobre o assunto se manifestou o STF por ocasião do julgamento da ADIn 1.851-4-AL[15], cujo relator foi o Min. Ilmar Galvão:

O Convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 Dec. Nº 35.245/91 que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário, representado pela restituição do ICMS cobrado a maior, quando da operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º).

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

A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago, quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice para a exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência, e celeridade às atividades de tributação e de arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Há que se ressaltar a complexidade do procedimento tributário administrativo, para levantamento de eventuais diferenças, decorrentes de preços estimados maiores que os efetivados. Ousa-se afirmar, que se assim fosse para cada situação de ressarcimento, o instituto da substituição tributária estaria fadado ao fracasso, sendo mais útil a opção pelo regime normal de tributação.

Tramitam no STF Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIn) movidas pelos os governos de Pernambuco e São Paulo, respectivamente de números 2.675 e 2.777, contra as Assembléias Legislativas de cada Estado, argüindo a inconstitucionalidade dos dispositivos das Leis Estaduais que prevêm o ressarcimento do ICMS no caso de diferenças entre os preços estimados e os efetivamente praticados.

Modelos de definição da base de cálculo da substituição tributária do ICMS

Há dois modelos de definição da base de cálculo da substituição tributária progressiva do ICMS. Um modelo da fixação de uma margem de valor agregado aplicada sobre o valor da operação própria do substituto, acrescida de outros valores cobrados do destinatário, como fretes, seguros e outras despesas. O outro modelo de definição da base de cálculo da substituição tributária é a determinação de preços fixos por mercadorias, os chamados Preços Médios Ponderados Finais (PMPF).

As pesquisas de preços para fins de substituição tributária em Minas Gerais são realizadas pelo próprio fisco, ou mediante intimações, ou por levantamento de preços junto a alguns contribuintes. A única exceção é a pesquisa de preços de refrigerantes e cervejas feita por entidade técnica, após acordo prévio entre os representantes dos contribuintes e a SEF/MG – Secretaria de Estado de Fazenda de MG. Há ainda uma proposta envolvendo a SEF/MG e o Sindicato Nacional da Indústria do Cimento, objetivando a execução de pesquisa de preços a ser realizada pela Fundação Getúlio Vargas. Essa sistemática corrobora com a proposta veiculada no presente trabalho.

Novos caminhos para o ato administrativo - da imperatividade à consensualidade

Discorreu-se muito sobre a participação do contribuinte na edição do ato administrativo, mas será isso de fato viável, será uma concessão da Administração Tributária ou um direito subjetivo do contribuinte?

Buscou-se no Direito Administrativo a fundamentação jurídica para acobertar a participação do contribuinte nesse processo administrativo. O ato administrativo numa visão conservadora e tradicionalíssima é visto como produto de atuação exclusiva da Administração Pública.

Entretanto percebe-se que vários administrativistas já admitem que exigências atuais mudaram a feição do ato para um processo administrativo. Na parte dos direitos e garantias fundamentais do art. 5º da Constituição da República de 1988, o inciso LV assegura o contraditório e a ampla defesa aos “litigantes e acusados”, tanto nos processos judicial ou administrativo.

Sobre o tema, notadamente a teoria da consensualidade, escreveu Diogo de Figueiredo Moreira Neto, que há muito tenta difundir tal idéia, até mesmo como princípio da administração pública. [16]

Esse autor faz uma regressão às revoluções liberais, citando a *Inglesa*, preocupada em limitar o poder monárquico através do Parlamento, assentando as bases do que é hoje o Legislativo, a *Americana*, envolvida com a consolidação política do novo Estado, inclusive com a equiparação dos Poderes do Estado; e por fim, a *Francesa*, preocupada em varrer o absolutismo das instituições, assentando as bases da Administração Pública contemporânea.

Moreira Neto assevera que a Administração Pública acabou por tornar-se o ramo mais conservador do Estado e sempre o mais resistente às modificações.[17] Entretanto, a partir dos anos setenta já se pode falar de aberturas e mudanças de rumo, que pouco a pouco, valorizam o administrado, em sintonia e pé de igualdade com o *status* já conquistado nas condições de *eleitor e jurisdicionado*. [18] Atribui-se tal evolução à dinâmica da sociedade e também pela afirmação do constitucionalismo. Fatores como o desenvolvimento das comunicações, produzindo elevados índices de informação e de educação, despertando a consciência para os interesses sociais, clamaram por maior participação social.[19]

Iniciativas como o referendo, o plebiscito, a iniciativa popular, a coleta de opinião, o debate público, a audiência pública, o orçamento participativo e o colegiado misto demonstram a tendência ao crescimento da interação cidadão e governo.[20]

Já em relação à afirmação do constitucionalismo, vem a ser a evolução da legalidade para a legitimidade, prestigiando a cidadania, exigindo a *licitude* do comportamento público como valor constitucional, instituindo um *Estado Democrático*:

O que se pretende nessa vertente de transformação da administração pública é aproximar o administrado de todas as discussões e, se possível, das decisões em que seus interesses estejam mais diretamente envolvidos, multiplicando paulatinamente, os instrumentos de participação administrativa, com a necessária prudência, mas, decididamente, com vistas à legitimação das decisões que, como ensina a Ciência Política, serão por isso mais aceitáveis e facilmente cumpridas pelas pessoas. [21]

Segundo Moreira Neto, nesse novo contexto, destacam-se dois princípios jurídicos como mais relevantes na reforma da Administração Pública, o da *transparência*, dando vazão à participação, e da *impessoalidade*, dando efetividade tanto aos controles estatais quanto aos sociais, estes representados pelas entidades civis.[22] Outro balizador para a nova Administração Pública é o *princípio da consensualidade*, substituindo práticas autoritárias e

imperativas por posturas democráticas, consensuais, sendo os particulares vistos como parceiros de políticas públicas. Ganha ênfase a administração coordenada em detrimento de relação subordinada. Disso resulta aprimoramento da governabilidade, freios contra abusos, decisões mais prudentes, sociedade responsável e com interesses compartilhados dando ao ato administrativo mais aceitabilidade e obediência. [23]

Na obra de Celso Antônio Bandeira de Mello, o tema também mereceu destaque, tanto assim que foi tratado em item específico, onde o autor ressalva a necessidade da participação do administrado em decisões que tenham interveniência direta no seu dia a dia.[24]

Concluindo pode-se aferir desse contexto, que o administrado tem direito subjetivo à participação nesse processo administrativo, podendo postular por transparência na atuação da Administração.

A viabilidade da participação do contribuinte no ato administrativo tributário

Diferentemente da relação contratual, que se aperfeiçoa pela autonomia das vontades das partes, a obrigação tributária por ser decorrente da lei, não pressupõe o consentimento do sujeito passivo. No campo exclusivamente do Direito Administrativo, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, citado por Muzzi Filho[25], exalta o *“princípio da subsidiariedade”* que se situa *“na base de um novo conceito de descentralização, que tanto envolve a tradicional atividade imperativa como atributo dos atos administrativos como a inovadora atividade consensual do Estado.”*[26] Daí, então, a referência, prossegue Muzzi Filho, do prestigiado administrativista, ao *“princípio da consensualidade”*, substituindo, *“sempre que possível”*, a *“imperatividade pelo consenso nas relações Estado-sociedade e pela criação de atrativos aos entes da sociedade civil para atuarem em diversas formas de parcerias com as diferentes entidades do Poder Público”*. [27] Muzzi Filho alerta para a existência no Direito Administrativo de certos atos (ou negócios) que decorrem da necessária conjugação de vontades entre Administração e administrado. Tentando ressaltar esses novos tempos, este autor traz ainda a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem não afeta a unilateralidade (imperatividade) do ato administrativo *“a circunstância, muito freqüente, de o ato depender, para sua produção ou para seus efeitos, do concurso da vontade do particular, seja solicitando-lhe a prática, seja aceitando seus efeitos.”* [28]

Michel Bouvier faz interessante abordagem sobre a evolução do tributo, alinhando-se à tese de que o dinamismo social, nos aspectos culturais e econômicos, criou a necessidade da atualização da obrigação tributária no mundo atual, em busca de maior legitimidade, *“... é necessário, então, que o tributo pareça legítimo ao contribuinte para que ele pague.”*[29]

Nesse artigo, Bouvier, crítico, assevera que não há exatamente parceria entre fisco e contribuinte, ocorrendo, de fato, a defesa de corporativismos de ambas as partes. Os representantes dos pólos da obrigação tributária têm em verdade interesses opostos; o fisco visa, no mínimo, o aumento de receita e desenvolvimento; os contribuintes por seu lado visam

lucro e para tanto os benefícios fiscais. O estudioso francês faz um alerta bem pertinente e presente à realidade política brasileira, em que corporativismos e má-fé possam sobrepor-se aos legítimos interesses públicos.[30]

Por outro lado, por ocasião de sua apresentação no Brasil, esse palestrante alertou para a questão da justiça tributária e da concepção do tributo. Asseverou que o contribuinte tem hoje uma identidade muito mais de cliente, de sócio, do que de propriamente contribuinte do tributo. Segundo Bouvier, todos esses elementos trazem uma tentativa de reabilitação do civismo fiscal pela melhoria da aceitação voluntária do tributo. Eles mostram que o consentimento do imposto não depende mais do Parlamento, mas está no nível da prática administrativa, que se torna, assim, o vetor de aceitação dos aspectos tributários.[31]

Num outro enfoque, o professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, Helcôncio Almeida, tratando do tema da polêmica da autonomia da vontade, própria da relação contratual em oposição à indisponibilidade do direito da obrigação tributária, traz alguns ensinamentos, frutos de sua pesquisa realizada no Direito Comparado. Nesse sentido, considera que alguns autores espanhóis entendem que a Lei Espanhola 30/1992, que trata do regime Jurídico da Administração Pública e do Procedimento Administrativo, alberga algumas possibilidades da participação do administrado no ato administrativo, podendo, inclusive, serem estendidas ao âmbito do Direito Tributário.[32] Um exemplo, segundo Juan Ramallo Massanet, citado por Almeida, é o caso do lançamento por homologação.[33]

Almeida aduz que a nova lei espanhola, conclusão que extrai principalmente da exposição de motivos, admite a participação dos contribuintes em dois momentos distintos, um, de forma preventiva, e outro, após o procedimento administrativo ou judicial. No momento anterior, que ele trata como o da *La elaboración de la norma*, por ocasião das discussões da matéria tributária, o contribuinte teria participação ativa em projetos, emendas, sugestões das associações de classes e de federações com representatividade setorial. Faz analogia à atuação das antigas câmaras setoriais brasileiras, que atuaram nesse sentido. No próprio CONFAZ – Conselho Nacional de Política Econômica, bem lembra o professor Almeida, o início da tentativa de implantação de regimes da substituição tributária tem como rotina a oitiva dos representantes setoriais, inclusive com a sugestão de margens de valor agregado ou de preços pelo comércio e também pela indústria. Por fim, cita *Las consultas vinculantes* com o instrumento antigo da relação entre os contribuintes e a Administração, fortalecendo a segurança jurídica e facilitando a gestão dos tributos.[34]

Requisitos do ato administrativo que defina a base de cálculo da substituição tributária.

A definição da base de cálculo da substituição tributária progressiva é ato administrativo de fundamental importância, pois quantifica o montante do imposto devido ao Estado e suportado pelo consumidor final.

Segundo Maria Sylvia Zanella di Pietro, o ato administrativo é:

... a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.[35]

Como ato da Administração Pública, tal definição se subordina aos princípios que a norteiam, em especial aos da legalidade, publicidade, moralidade e razoabilidade. A legalidade além de definir, estabelece os limites da atuação administrativa. O princípio da publicidade, que em 1988 alcançou status de dispositivo constitucional, exige ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei. O inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 assegura a todos o acesso à informação de interesse particular ou coletivo, ressalvados os casos de sigilo previstos em lei, com o que se amplia a possibilidade de controle da Administração Pública. A moralidade administrativa atua como algo relacionado à disciplina interna da Administração, inibindo ações com desvio de poder.

Para Lúcia Valle Figueiredo a discricionariedade é a competência-dever de o administrador público no seu campo de abrangência atuar dentro de um critério de razoabilidade, buscando de forma transparente a melhor maneira de concretizar a utilidade pública postulada pela norma.[36]

Segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, aqui lembrado em breve síntese, o ato administrativo goza de presunção de legitimidade, o de se presumir verdadeiro e conforme ao Direito, até prova em contrário.[37] Para esse doutrinador, a imperatividade é a força pertinente ao ato, de se impor perante terceiros, independente de concordância. Prossegue com a exigibilidade que é a qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, **pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs. Conclui definindo a executoriedade, como a qualidade pela qual o Poder Público pode compelir materialmente o administrado, sem precisar buscar previamente as vias judiciais, ao cumprimento da obrigação que impôs.**[38]

Para revestir de idoneidade todo o processo administrativo de estipulação da base de cálculo da substituição tributária, a melhor forma é dar transparência as suas etapas, chamando os setores envolvidos, que juntamente com a administração tributária resguardarão de veracidade os métodos empregados, estabelecendo valores justos da carga tributária dentro da legislação vigente. Assim, na edição do ato administrativo compartilhado, mais do que cumprir os requisitos legais impostos pela norma, ou seja, obediência à Legalidade, assegurada estará também a legitimidade do procedimento.

Interessante observar que esse procedimento de estreitar ainda mais as relações entre o fisco estadual e os contribuintes é iniciativa que se insere no contexto do Programa Nacional de Educação Fiscal[39], pois, se alinha a uma das próprias diretrizes do programa, a da busca permanente do controle social (participação do cidadão na gestão governamental), validando iniciativas em que o benefício será para todos.

A proposta de definição da base de cálculo da ICMS por procedimento conjunto do fisco e dos representantes dos setores empresariais

A motivação para desenvolvimento do presente tema é a tentativa de valorizar a relação fisco e contribuinte na definição da base de cálculo da substituição do ICMS, tendo em vista que essa grandeza definirá o imposto devido pelo contribuinte substituído. A proposta é a de que o ato administrativo dessa fixação, seja precedido por um processo coordenado pelo fisco, mas com participação ativa dos representantes dos segmentos envolvidos. Fez-se a abordagem do pensamento de vanguarda do Direito Administrativo, para acobertar essa idéia do "contrato fiscal", combinando as vontades do fisco e do contribuinte.

A melhor forma de estimar a base de cálculo da substituição tributária do ICMS é através de método estatístico avançado, contudo, zelando pelo sigilo fiscal no caso da opção pelo modelo da margem de valor agregado. Para tal estudo, haveria necessidade de contratação de institutos imparciais e especializados de pesquisa com reconhecida capacidade técnica. Estudos realizados segundo tais premissas assegurariam a satisfação dos representantes dos pólos dessa relação tributária e minimizados eventuais questionamentos posteriores nas esferas administrativas e judiciais.

Conclusão

Já houve no Brasil experiências bem sucedidas envolvendo os governos federal e estaduais, empresários e trabalhadores, como por exemplo, o acordo setorial do setor automobilístico da década de noventa, sendo tal modelo um tipo de gestão ao que parece defendido por Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Acredita-se que em consequência de tais acordos, houve uma retomada do crescimento no setor, com estabilização do nível de emprego e queda de preços e aumento das vendas dos veículos, como se pode observar em algumas fontes oficiais.[40]

O processo colegiado aqui proposto de definição da base de cálculo do fato gerador futuro do ICMS tem a vantagem de menor complexidade.

Do ponto de vista jurídico, constata-se, que, em relação à jurisprudência, a substituição tributária progressiva do ICMS está revestida de constitucionalidade, conforme as decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal. Já em relação à doutrina do Direito Administrativo, há espaço para aproximação entre o fisco e contribuinte, buscando também a legitimidade desejada na fixação da base de cálculo. As vantagens dessa aproximação seriam a de maior liquidez do imposto devido pela substituição tributária, seja na fase contenciosa ou judicial. Também estariam preservados os princípios administrativos da publicidade, eficiência, razoabilidade, transparência e consensualidade. Para os contribuintes, além desses efeitos,

destaca-se a sua maior participação na regra do seu negócio. Para o consumidor restaria a convicção de um ICMS apurado segundo um método mais transparente e legítimo.

Este artigo foi apresentado como tese, sob o título “A definição da base de cálculo da substituição tributária progressiva do ICMS, da legalidade do ato à legitimidade do processo administrativo”, no X Congresso de Direito Tributário, em Belo Horizonte.

[1] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <
<http://www.stj.gov.br/webstj/Processo/JurImagem/frame.asp?registro=199400193033&data=16/09/16>
>. Acesso em: 13 set. 2005.

[2] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 500.

[3] BRASIL. Constituição (1988). Senado Federal. Disponível em
<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>. Acesso em 14 set. 2005.

[4] COELHO, op. cit. , p.500.

[5] CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 325.

[6] Há especial detalhamento do assunto na obra de Marco Aurélio Greco, **Substituição tributária. ICMS, IPI, PIS, COFINS**, São Paulo, IOB.

[7] SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS – base de cálculo e alíquota. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 590.

[8] CATETE, Antônio Carlos de Freitas, Lima, Heliane Xavier Pereira, LOBATO, Marcos Antônio Cardoso e SOUZA, Rosilene Pereira de. **Substituição tributária no ICMS**. Disponível em <
www.jusnavigandi.com.br>. Acesso em: 07 jul. 2005.

[9] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 501.

[10] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 338.

[11] Ibid., p. 342.

[12] MUZZI FILHO, Carlos Victor. Substituição tributária do ICMS para frente: o art. 150, §7º, da Constituição, sua interpretação e a base de cálculo do ICMS. **Revista Jurídica da Procuradoria da Fazenda Estadual**, Belo Horizonte, nº 42, p. 9-23, abr./jun. 2001.

[13] BRASIL. DJU, 17 nov. 00, ementário nº 2.012-4.

[14] MUZZI FILHO, Carlos Victor. Substituição tributária do ICMS para frente: o art. 150, §7º, da Constituição, sua interpretação e a base de cálculo do ICMS. **Revista Jurídica da Procuradoria da Fazenda Estadual**, Belo Horizonte, nº 42, p. 9-23, abr./jun. 2001.

[15] BRASIL. DJU, 22 nov. 2002, ementário nº 2092-1, republicado DJU, 13 dez. 02. p. 60.

[16] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 25 passim.

[17] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 10-11

[18] Ibid., p.11.

[19] Ibid., p.12.

[20] ibid., p.14.

[21] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 22.

[22] Ibid., p. 25.

[23] Ibid., p.26-27

[24] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 465

[25] Idem.

[26] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo apud MUZZI FILHO, Carlos Victor, idem.

[27] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo apud MUZZI FILHO, Carlos Victor, idem.

[28] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.378.

[29] BOUVIER, Michel. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.1, p.3-16, jul/dez.2004.

[30] Idem.

[31] Idem.

[32] ALMEIDA, Helcôncio. **Revista de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v.1, n.1, p. 89-100, jan./jul. 2004.

[33] MASSANET, Juan Ramallo apud ALMEIDA Helcôncio, idem.

[34] ALMEIDA, Helcôncio. **Revista de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v.1, n.1, p. 89-100, jan./jul. 2004.

[35] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 189

[36] FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 206.

[37] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 382.

[38] Ibid., p. 383.

[39] O Programa Nacional de Educação Fiscal se aperfeiçoa desde 1996, unindo a União, Estados e Distrito Federal sob a orientação do CONFAZ – Conselho de Política Fazendária na busca da consciência tributária para despertar a prática da cidadania.



[40] BRASIL. Min.da Ciência e Tecnologia. Disponível em: < <http://www.finep.gov.br/>>. Acesso em 1 nov. 2005.

Fonte: https://conjur.jumps.com.br/2006-ago-10/base_calculo_substituicao_tributaria_icms/