

ADENILSON DE OLIVEIRA ARNEIRO

VLADIMIR PEDRO SILVA

**OS CONFLITOS GERADOS PELA PRESUNÇÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO
ICMS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof^o. Fábio Artigas Gillo.

**CASCADEL
2004**

AGRADECIMENTOS

Em especial, aos professores que dedicaram seu tempo e seus conhecimentos e se dispuseram a viajar até Cascavel para ministrar as aulas.

Aos companheiros da 13^a Delegacia Regional da Receita Estadual de Cascavel, que tão bem nos acolheram, e pelo companheirismo que demonstraram durante todo o curso.

DEDICATÓRIA

A Deus pela vida;

Às nossas esposas e filhos que nos inspiram a alegria de viver.

RESUMO

ARNEIRO, A. de O. e SILVA, V. P. OS CONFLITOS GERADOS PELA PRESUNÇÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.

O presente estudo teve como objetivo esclarecer a legitimidade do fato gerador precedido de reflexões sobre o assunto no sentido de minimizar os conflitos da seguinte forma: analisar a legislação do ICMS com enfoque nas normas da Constituição Federal, Leis Complementares, Convênios Interestaduais, Leis Ordinárias, Regulamentos e as Normas Complementares; estudar os pressupostos do fato gerador no âmbito Constitucional do Imposto; caracterizar os fatos geradores de ICMS que levam a presunção. Para tanto, propôs-se o seguinte problema de pesquisa: Como a parte do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável? Com a intenção de encontrar respostas para a questão, partiu-se do pressuposto de que a presunção não deve manter atenção intrínseca aos aspectos estruturadores da norma de incidência, mas apenas refere-se a elementos que possam conduzir à tipificação tributária. Concluiu-se que é importante que tal motivação seja verdadeira, vale dizer, corresponda à realidade. Do contrário, o ato será nulo de pleno direito, até porque não permitirá que o contribuinte exercite, como a ordem jurídica lhe faculta, seu direito à ampla defesa. Reitera-se que desconfianças não têm nenhum valor probatório, sob pena de todos passarem a viver sob a insegurança e a incerteza. Conjecturas, indícios, intuições, presunções positivamente não são meios de prova. São, quando muito, pressupostos de meios de prova, que absolutamente não podem levar a lançamentos tributários ou à imposição de sanções fiscais. No campo tributário a utilização de presunções, deve ser feita com parcimônia, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação à Fazenda Pública, não se pode presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais, pois a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções.

Palavras chave: Presunção, ICMS, Fato Gerador.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	II
DEDICATÓRIA	III
RESUMO	IV
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. METODOLOGIA.....	4
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	5
3.1. BREVES INFORMAÇÕES SOBRE O ICMS.....	5
3.1.1. Origens e Legislação.....	5
3.1.2. Aspectos da Tributação pelo ICMS.....	9
3.1.3. O ICMS e a Função da Lei Complementar.....	15
3.2. O FATO GERADOR.....	20
3.2.1. Ocorrência do Fato Gerador.....	20
3.3. DAS PRESUNÇÕES.....	23
3.4. COMENTÁRIOS SOBRE A LEI 11.580/96	39
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45
Anexos.....	47
Anexo I – Entendimento do Stf sobre Circulação de Mercadorias	47
Anexo II – Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade	50

1. INTRODUÇÃO

A origem do tributo é pouco nobre. A relação tributária foi os primórdios da humanidade, uma relação de escravidão comenta SOUZA (2001, p.26), “os povos viviam em guerras e os vencedores passavam a manter os vencidos em regime de escravidão, cobrando destes o tributo, que era fixado unilateralmente, na forma de arbítrio”.

Conforme MACHADO (1999, p. 10), “mesmo depois de institucionalizado o Estado de nossos dias, o tributo ainda era uma expressão pura simplesmente de Poder”¹. Assim, o governante fixava unilateralmente o valor a ser pago por cada contribuinte, e a cobrança do tributo se fazia com uso puro e simples da força, ou mediante ameaças. Só a partir do ano de 1215, com a famosa Constituição do Rei João Sem Terra, começou uma relação tributária a evoluir de uma relação simplesmente de poder, para uma relação jurídica².

A Constituição Federal vigente é, na opinião de MACHADO (1999, p. 14), “a Constituição mais rica do mundo em matéria de normas concernentes à tributação”. Além das normas aplicáveis aos tributos em geral, a malsinada não cumulatividade do ICMS, porque de difícil regulação, fez com que fossem incluídas na Constituição Federal muitas normas especificamente sobre esse imposto.

A recente edição da Lei Complementar nº 87/96 veio suprir a lacuna que vinha dando lugar a instrumento jurídico excepcional o convênio interestadual

¹ Entende-se como relação simplesmente de poder aquela que surge e se desenvolve independentemente de qualquer previsão legal, levando a resultado que depende da força, da habilidade, da sorte de cada participante da relação, e não de previsão normativa. Um exemplo de relação simplesmente de poder é a que se estabelece entre o assaltante e o assaltado.

² Como relação jurídica entende-se aquela que nasce e se desenvolve nos termos de previsão normativa, levando a um resultado previsto pela norma.

administrado pelo art. 34, § 8º, do ADCT da Constituição Federal de 1988, apenas quando fosse necessário para a implantação do ICMS, “que não deveria ser prejudicada pela omissão do Congresso Nacional”, relata MACHADO (1999, p. 19).

Nos termos do art. 146, inciso III alínea “a”, da vigente Constituição Federal, cabe à lei gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos na Constituição discriminados como fator gerador, bases de cálculo e contribuintes.

O fato gerador do ICMS é uma operação relativa à circulação de mercadorias. Considerado em sua totalidade envolve vários aspectos. Assim, essa operação pode exteriorizar-se em momentos diferentes, por isto o legislador cuidou de estabelecer os momentos nas quais se tem como ocorrido, vale dizer, momentos nos quais se exterioriza o fato gerador do imposto. Esse momento é um dos vários aspectos do fato gerador do tributo. O aspecto temporal que, no dizer de COSTA (1978, p. 78), “diz respeito ao momento em que ocorre o fato gerador, pois é neste exato instante que a obrigação tributária nasce”.

Como regra geral, o lugar em que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS é o local do estabelecimento em que se encontra a mercadoria no momento em que se efetiva a operação relativa a sua circulação³. O imposto é devido, portanto, ao Estado em cujo território está sediado o estabelecimento onde se verifica a saída da mercadoria. Os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, não se aceitando lançamentos tributários baseados em suposições, devido aos princípios da tipicidade cerrado da legalidade.

³ Lei Complementar nº 87/96, art II, inciso I, alínea “a”.

Todavia, a realidade demonstra que nem sempre os fatos geradores encontram-se devidamente tipificados e documentados de modo a conferir segurança para a Fazenda e os contribuintes.

Para tanto, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: Como a parte do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável? Com a intenção de encontrar respostas para a questão, parte-se do pressuposto de que a presunção não deve manter atinência intrínseca aos aspectos estruturadores da norma de incidência, mas apenas refere-se a elementos que possam conduzir à tipificação tributária.

Assim, considerando-se que os fatos geradores devem ser devidamente tipificados e documentados visando a segurança da Fazenda e dos contribuintes responsáveis no tocante a sua regularidade e exigibilidade, o presente estudo tem como objetivo esclarecer a legitimidade do fato gerador precedido de reflexões sobre o assunto no sentido de minimizar os conflitos da seguinte forma:

- Analisar a legislação do ICMS com enfoque nas normas da Constituição Federal, Leis Complementares, Convênios Interestaduais, Leis Ordinárias, Regulamentos e as Normas Complementares;
- Estudar os pressupostos do fato gerador no âmbito Constitucional do Imposto;
- Caracterizar os fatos geradores de ICMS que levam à presunção.

2. METODOLOGIA

Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica e documental mediante a leitura e fichamento de livros, *sites da internet*, segundo os indicadores da área tributária.

- Análise da legislação do ICMS com enfoque nas normas da Constituição Federal, Leis Complementares, Convênios Interestaduais, Leis Ordinárias, Regulamentos e as Normas Complementares;

Origens e Legislação.

Aspectos da tributação.

O ICMS e a função da lei complementar.

- Estudo dos pressupostos do fato gerador no âmbito Constitucional do Imposto;

- Ocorrência do fato gerador.

- Fato gerador presumido ou antecipado.

- Caracterização dos fatos geradores de ICMS que levam a presunção.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

3.1. BREVES INFORMAÇÕES SOBRE O ICMS

3.1.1. Origens e Legislação

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tem previsão no Sistema Tributário Brasileiro desde a Constituição Federal de 1988. Sua competência impositiva pertence aos Estados-membros e ao Distrito Federal, representando hoje sua principal fonte de receita.

O ICMS teve como antecessor o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que por sua vez substituiu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Tal substituição foi feita devida, principalmente, por que o IVC tinha incidência cumulativa, trazendo os problemas advindos do chamado “efeito cascata”, quais sejam: a) tributação excessiva dos produtos; b) verticalização das empresas, para eliminar uma ou mais operações de venda, gerando 13 monopólios inconvenientes. Na época estava muito em voga a técnica francesa de se tributar o valor acrescido em cada etapa de circulação através da TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*).

Assim, através da Emenda Constitucional nº 18/65, o Brasil criou o ICM, estabelecendo sua não cumulatividade. Devemos lembrar que tal imposto tem características próprias, não se enquadrando inteiramente no padrão europeu em que se inspira.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, posteriormente denominada Código Tributário Nacional (CTN) pelo Ato Complementar nº 36/67, dispôs sobre as

regras a serem obedecidas pelo legislador estadual para imposição do ICM. Os dispositivos do CTN que tratavam do ICM foram alterados pelo Decreto-Lei nº 406/68, expedido pelo Presidente Costa e Silva em pleno regime ditatorial. A dúvida que pairou foi se o Decreto-Lei poderia tratar de matéria reservada a Lei Complementar, criando um impasse. Neste sentido, BORGES (1980, p.22) afirma que: “o impasse foi solucionado pelo Supremo Tribunal Federal, quando julgou o recurso Extraordinário 76.723-SP, oportunidade em que a Suprema Corte decidiu que o Decreto-Lei nº 406/68, expedido no recesso do Congresso nacional, por poder de fato, era materialmente lei complementar, que estatui normas gerais de direito financeiro a que os Estados devem obediência.”

O Decreto-Lei nº 406/68 tratou de ICM e ISS, embora não atendendo as necessidades, como diz CARVALHO:

Sem dúvida defeituoso em sua redação, criticado pelos juristas e exigindo um longo e laborioso trabalho de exegese pelos tribunais, o Decreto-Lei nº 406/68 teve a seu favor o fato de ter cortado o nó górdio que prendia os fatos geradores confrontantes, afastando a solução que havia sido dada pelo Código Tributário Nacional, embora não de maneira total e nem definitiva, pois até hoje ainda há algumas dúvidas não bem resolvidas, como demonstra a grande quantidade de decisões judiciais que versam sobre ambos os impostos (CARVALHO, 1998, p.2).

Ao se instaurar a Assembléia Nacional Constituinte de 1987, os Estados vislumbraram o momento de diminuir a competência tributária da União, e tornar a Federação brasileira mais igualitária. Sem dúvida, havia, e ainda há, a necessidade de diminuir o poder hipertrofiado da União, mas, isto não legitima deixar de lado o bom senso e os ensinamentos da ciência jurídica tributária. No momento que se colocou como objetivo abocanhar a maior parte possível dos recursos disponíveis, perdeu-se o rumo. Comentando o que ocorreu naquele tempo, DERZI & CALMON argumentam que:

E surge o ICMS, outra vez a revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências européias e já caldeados pela vivência de vinte e três anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados. A idéia acabou evoluindo no sentido de “tomar receitas” da União e não de racionalizar o imposto (DERZI & CALMON, 1995, p.57).

Buscando aumentar suas receitas os Estados conseguiram que o campo de incidência do ICMS englobasse os fatos econômicos sobre os quais anteriormente incidiam os chamados impostos únicos de competência da União. Assim, o ICM teve seu campo de incidência ampliado, passando a se chamar ICMS e onerando as operações de circulação de minerais, energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes. Ainda, neste objetivo de almejar mais receitas, os Estados conseguiram transferir para sua área de competência o Imposto Sobre Transporte Rodoviário de Passageiros e de Carga (ISTR) e o Imposto Sobre Serviços de Comunicações (ISSC).

A tributação por um único imposto de fatos econômicos tão distintos como a obrigação de dar coisa certa, na circulação de mercadorias, e a obrigação de fazer, na prestação de serviços, não obedece a uma boa técnica tributária, ensejando dúvidas e conflitos, segundo CARRAZA:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto técnico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito a melhor técnica, tem, com freqüência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o imposto pode alcançar (CARRAZA, 1997, p.31).

Antes de ser instituído pelas leis ordinárias estaduais, o ICMS devia ter sido explicitado por lei complementar como ordenou a Carta Magna. Mas, como se sabe que o processo legislativo, às vezes, é demorado, o próprio legislador constituinte,

conforme o disposto no art. 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, autorizou que Estados-Membros da Federação, caso houvesse morosidade na edição da lei complementar, regulassem a matéria por meio de convênio.

O Convênio 66/88 subsistiu por oito anos, e temos que só foi substituído devido a necessidade do governo brasileiro adequar-se a “globalização”, desonerando as exportações e incentivando a atividade econômica ao possibilitar o aproveitamento dos créditos financeiros na apuração do imposto devido. Ressalte-se que para alguns doutrinadores tal aproveitamento já era possível desde a entrada em vigor do atual Sistema Tributário Nacional, sendo inconstitucional o referido convênio quando vedava a utilização dos créditos financeiros. Tal polêmica será abordada no próximo capítulo.

Sobre o Convênio 66/88, CARVALHO afirma que:

Esse convênio que foi hipotetizado como regulador das inovações trazidas pelo novo Sistema Tributário Nacional, no que tangeria às novas incidências do ICMS, (prestações de serviços), acabou, no entender de muitos doutrinadores, por exorbitar a bitola que lhe havia sido traçada pelo §8º do ADCT e criou regras impertinentes à sua precípua e específica finalidade, revogando parcialmente o Decreto-Lei 406/68. Seus limites foram bem entendidos pelo Superior Tribunal de Justiça nos vv. acórdãos proferidos nos Resps. ns. 36.337-3-SP e 38.590-3-SP (DJU de 16-9-94) e 57.987-2-SP (DJU de 6-3-95, p. 4.335), estando dito na ementa do segundo acórdão referido que: “A competência provisoriamente outorgada aos Estados, pelo art. 34. § 8º, do ADCT, restringe-se ao preenchimento de lacunas no Decreto-Lei nº 406/68 e à substituição de preceitos daquela Lei Complementar, não recepcionados pelo novo ordenamento jurídico (CARVALHO, 1998, p. 11).

Com o advento da Lei Complementar nº 87/96, ficaram revogados o Convênio 66/88, em sua totalidade, e o Decreto-Lei nº 406/68, na parte em que trata

do ICM, continuando em vigor a parte que trata do Imposto sobre Serviços, de competência municipal.

A lei complementar no Sistema Tributário Nacional é de fundamental importância, pois, integra os mandamentos constitucionais, sem ir além destes, dirimindo as dúvidas que por ventura sejam suscitadas na leitura da Lei Maior. Mais adiante veremos, sucintamente, qual o papel que a Constituição reservou para a Lei Complementar no campo do ICMS.

3.1.2. Aspectos da Tributação pelo ICMS

A tributação num sistema como o brasileiro, deve ser tratada de acordo com a complexidade que lhe é própria. A Constituição brasileira é rígida e explicitadora de todos os tributos.

Sublinhamos, ao propósito, que a competência tributária no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos nas normas infraconstitucionais (que Máximo Severo Giannini chama de “normas subprimárias”), diretrizes a seguir para a criação, “in abstracto”, de tributos. Nesse setor, elas, quando muito, podem explicitar o que, porventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo podem lhe agregar (ou lhe subtrair) (CARRAZA, 1997, p.25).

Portanto, para o nascimento da obrigação tributária a lei instituidora do tributo tem que estar em consonância com o Sistema Constitucional Tributário. Tendo em vista que o Estatuto Supremo estabeleceu quais fatos materiais podem ser descritos como hipótese de incidência tributária, a lei deve definir os aspectos da hipótese de incidência, quais sejam, o material, o espacial, o temporal e o pessoal, nunca perdendo o norte que representa a Constituição.

ATALIBA (1997, p. 42) designa por incidência “o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.

Conforme MACHADO (1985, p. 59) a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade “descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei”. Para este autor, a hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.

Como este trabalho trata especificamente do imposto chamado ICMS, será explicado a seguir os aspectos de sua hipótese de incidência.

a) Aspecto Material

Considerado como a verdadeira consistência da hipótese de incidência, porque contém a indicação de sua substância essencial, o aspecto material é de suma importância, pois, determinará o tipo de tributo, qual sua base de cálculo, e fundamentalmente definirá qual o fato econômico que proporcionará o nascimento da obrigação tributária.

Assim, as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação configuram o aspecto material do ICMS. Aqui, não podemos deixar de frisar o que a palavra “mercadorias” representa, pois o legislador não a colocou em vão. Mercadoria tem um conceito jurídico peculiarmente definido como bem colocado no comércio, ou seja, que sirva de objeto de mercancia.

[...] as coisas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de mercadorias. A mercadoria está, portanto, para a coisa, como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é de destinação. Tudo que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é coisa comercial por excelência... Nesse sentido fala-se de mercar, isto é, comprar e vender, especular, e de mercancia, significando mercadoria (CARVALHO, 1998, p.37)

Não parece ser outro o entendimento do STJ, pois, no R. Esp. nº 84414/SP (DJU 1, 25.03.96), da 2a. T., concluiu que, na alienação de bens do ativo fixo o ICMS é indevido, tendo em vista não se tratar de circulação de mercadorias tributáveis, mas de simples alienação eventual de bens do ativo. Também, no STF, encontra-se julgado no mesmo sentido conforme Anexo I.

Assim, quando se fala em operações relativas à circulação de mercadorias, não se está falando de qualquer tipo de circulação, e sim, daquela que tem relevância econômica e está, portanto, inserida no campo da mercancia. As prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que tem incidência de ICMS são aquelas resultantes de uma atividade empresarial.

Analisando a hipótese de incidência do antigo ICM, AKSELRAD (1999, p.99) afirma que: "A identificação do tipo de imposto depende da rigorosa e criteriosa análise dos termos empregados pelo legislador primeiramente o constituinte para estruturar a hipótese incidência no seu aspecto mais decisivo": *o material*. O autor toma como exemplo o ICM (imposto sobre circulação de mercadorias). Ainda, para o autor, a consistência material da hipótese incidência é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional: a) prática (não por qualquer um); b) por comerciante, ou por industrial, ou por produtor; c) de operação jurídica (não qualquer

uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial: e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia). Tentando síntese, pode-se enunciar esta hipótese incidência como consistindo na “prática de operação mercantil, que importa transmissão da titularidade de mercadoria.

Só a concomitância de todos estes termos, alguns substantivos, outros adjetivos, outros circunstanciais ou restritivos, expressa fielmente o aspecto material da hipótese incidência do ICM. Os conceitos que fiquem aquém ou forem além deste são errados e inaceitáveis. Quanto aos conceitos econômicos tão difundidos e divulgados são absolutamente imprestáveis e só concorrem para prejudicar a exegese jurídica, multiplicando as perplexidades e dificultando a fixação da questão em termos jurídicos.

b) Aspecto Espacial

Ao se definir o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS, está se tratando do lugar em que se vai considerar ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, define-se qual unidade federativa poderá efetuar a cobrança. É tão importante que deve ser estabelecido por lei complementar conforme prescreve o Art. 155, § 2º, XII, “d”, da CF. Sendo que, a LC nº 87/96 fixou este aspecto em seu art. 11.

c) Aspecto Temporal

Segundo MACHADO (1999, p.21), “o aspecto temporal diz respeito ao momento em que se considera consumado o fato gerador do imposto, e sua importância está na definição da lei aplicável, quando exista questão de direito intertemporal a ser resolvida”.

Estabelece o momento em que nasce a obrigação tributária. Este momento é eleito pela lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal. Segundo CARRAZA (1997, p. 40): “A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas, seu aspecto temporal”. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS.

d) Aspecto Pessoal

Aqui se tem a definição dos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária, ou seja, quem deve pagar e para quem deve ser paga a exação.

Com relação ao sujeito passivo a Constituição Federal estabelece no art. 155, II, que a competência tributária com relação ao ICMS pertence aos Estados e ao Distrito Federal. Estes através de lei ordinária poderão instituí-lo. Há que se lembrar que por força do que dispõe o art. 1471, da CF, a União também pode ter competência legislativa para criar o ICMS nos territórios. Assim, tem-se como sujeito ativo da relação tributária do ICMS os Estados, o Distrito Federal, e excepcionalmente a União.

No que se refere ao sujeito passivo contribuinte diz o Texto Supremo, art. 155, § 2º, XII, “a”, que cabe à lei complementar definir os contribuintes do ICMS.

Trata, quanto à matéria, a LC 87/96, no seguinte artigo: 1 “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

Verifica-se, assim, conforme o “caput”, que não basta que a pessoa concretize o fato gerador para ser contribuinte. Esta atividade da pessoa tem que ser feita com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Neste sentido, CARVALHO (1998, p.112), afirma que “na realidade, não parece razoável que alguém, por haver praticado um só ato de prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, ou um só ato de prestação de serviço de comunicação possa vir a ser qualificado como contribuinte do ICMS”, da mesma maneira que – aí não pode haver qualquer dúvida – alguém que pratique um só ato de compra e venda com intuito de lucro não deva ser considerado como comerciante, isto porque a lei expressamente o diz.

Quanto à responsabilidade tributária, dispõe o CTN (art. 121, parágrafo único, “a”), que responsável é o sujeito passivo, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei.

Um dos tipos de responsabilidade tributária, que é a substituição tributária, no âmbito do ICMS é tema que gera muitas discussões, principalmente a chamada substituição tributária em relação às operações subsequentes. Combatem-na os críticos dizendo que o fato gerador não ocorreu, não se podendo, portanto, cobrar tributo. Alguns autores afirmam que mesmo a previsão na Constituição, incluída pela Emenda Constitucional nº 03/93, é inconstitucional. Fora vários outros questionamentos, que aqui não entraremos no mérito, haja vista, que não é o objetivo deste trabalho, o que se nota é que os Estados tem exagerado na utilização de tal instituto. Sem dúvida, pela facilidade de fiscalização, afinal, diminuem os contribuintes a serem fiscalizados, mas, devemos lembrar que a operacionalização dos recolhimentos por substituição tem um custo para o contribuinte, de modo que acaba se transformando numa penalidade para o mesmo.

3.1.3. O ICMS e a Função da Lei Complementar

Lei Complementar é instituto próprio do ordenamento jurídico brasileiro, fazendo-se necessária para harmonização e estabilização do sistema federativo brasileiro. Como o próprio nome diz, esta lei tem a função de “complementar” a Constituição, naquelas matérias que a mesma ordenou.

Prescreve a Constituição Federal que “as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta” (art. 69). Sobre estas leis complementares, AMARO argumenta que:

Essas leis não tem a rigidez das normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias. Isso lhes dá estabilidade maior que a das leis comuns, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor de maiorias ocasionais do Congresso Nacional (AMARO, 1999, p.160),.

Há doutrinadores que consideram tais leis, qualificadas deste modo devido à matéria que tratam. Discorda de tal entendimento MACHADO:

Sua qualificação decorre, isto sim, do procedimento, e do quorum de votação, porque é exatamente o aspecto formal, relacionado com a competência do órgão que edita a norma, o procedimento, o quorum, que se presta para qualificar as normas jurídicas em geral (MACHADO, 1999, p.14).

No mesmo sentido, SILVA (1995, p.502), afirma que “quanto a estas últimas nada mais carece dizer senão que só diferem do procedimento de formação das leis ordinárias na exigência do voto da maioria absoluta das Casas, para sua aprovação (art. 69), sendo, pois, formadas por procedimento ordinário com quorum especial”.

Como já foi dito anteriormente, dentro do sistema brasileiro, a lei complementar é de fundamental importância. No entender de CARVALHO (1998, p. 20), “a função da lei complementar, que possui caráter regulatório das normas fundamentais, é exatamente a de explicitar, de tornar claras e operacionais aquelas normas, evitando as possíveis ambigüidades.”

No campo do direito tributário é de grande valia o instituto legislativo chamado “lei complementar”, sendo que suas funções típicas vem determinadas no art. 146, da CF. Ali se dá a ela a atribuição de dispor sobre “conflitos de competência”, em matéria tributária, entre as entidades federativas (inciso I), de regular as “limitações constitucionais do poder de tributar”(inciso II), e ainda de estabelecer “normas gerais de direito tributário”(inciso III).

Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária (AMARO, 1999, p.161).

No âmbito do ICMS, a Constituição Federal ordena a edição de lei complementar para os seguintes aspectos, como dispõe o art. 155, § 2º, XII e alíneas:

“Art. 155 - § 2º

XII - Cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- 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 inciso X, a;
- f) prever casos de manutenção de créditos relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A previsão da alínea “a” parece-nos desnecessária tendo em vista o disposto no art. 146, III, “a”, da CF, *in fine*, que estabelece quanto aos impostos discriminados no Estatuto Supremo a necessidade de lei complementar definir os contribuintes.

A previsão da alínea “b”, também, a princípio, é redundante, tendo em vista o disposto na Seção constitucional que trata das Limitações do Poder de Tributar. Mas, como no Brasil, a tributação não pode deixar dúvidas, é importante a

prescrição constitucional. O dispositivo em tela apenas ratifica expressamente a necessidade de lei complementar para atribuição de responsabilidade por substituição tributária para pagamento do ICMS.

A previsão da alínea “c”, por outro lado é essencial para a tributação pelo ICMS. O regime de compensação deste imposto é uma das suas características mais importantes. Divergem os autores sobre até onde vai o poder de disciplina do legislador complementar. Nosso entendimento é de que foi delegado à lei complementar a função de por em ordem, ou seja, estabelecer os procedimentos do regime de compensação.

Esta lei complementar, segundo Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e outros juristas de igual porte, não pode nem restringir, nem ampliar nem, muito menos, anular o alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Sua função é bem mais modesta: deve, apenas, disciplinar o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito deste imposto. Sua função é, apenas, integrativa da Constituição. Deve fixar os pormenores normativos de ordem técnica que permitirão o pleno desfrute, pelos contribuintes, do direito à não-cumulatividade do ICMS (CARRAZA, 1997, p. 177).

Na alínea “d” o legislador constitucional manda fixar o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS. A alínea “e” atribui-se competência para que a lei complementar estabeleça isenções.

Na alínea “f” outorga-se competência para que a lei complementar afaste restrições constitucionais ao princípio da não-cumulatividade. Ocorrendo a manutenção dos créditos. Por fim, alínea “g”, que pretende evitar a guerra fiscal” entre os Estados. Estes somente poderão conceder os benefícios ali referidos caso seja de comum acordo, através de convênios. A Lei Complementar nº 24/75 é que trata deste assunto. A que se notar que mesmo com tal previsão constitucional os Estados procuram meios para burlar tal amarra, quase sempre resvalando para a

inconstitucionalidade. Cabendo ao Judiciário afastar tal afronta à Constituição, conforme se vê na ementa em Anexo II do seguinte julgado:

Vê-se, claramente, a função da lei complementar como instrumento de uniformização dos procedimentos de tributação pelo ICMS. Um país continental como o Brasil, caso não houvesse tal figura legislativa, poderia sofrer com a diversidade de procedimentos.

Adotando-se a lei complementar integrativa dos mandamentos constitucionais, diminui-se as possibilidades de conflitos entre os Estados. Além de tornar as disposições elencadas em lei complementar mais difíceis de serem alteradas, dando-se mais segurança aos contribuintes.

Nota-se, também, a preocupação do legislador constituinte em atribuir à lei complementar competência para regular praticamente toda matéria que poderia ser objeto de conflito entre os Estados-Membros. Com tantas unidades estaduais, e a crescente necessidade destas em conseguir dinheiro, torna-se de grande valia a previsão constitucional. Segundo DENARI (1995), administrações desastrosas são o que menos falta neste país. Sendo a tradição, para equilibrar as contas, que os governos brasileiros instituíam um novo tributo, arcando a população com as conseqüências de tais desmandos. O autor comenta que não é sem motivo que a Constituição Federal Brasileira é considerada a mais extensiva quanto à tributação ressaltando que é mais difícil mudar a Constituição, embora, ultimamente, esteja sendo retalhada ao belo prazer de governantes comprometidos com outros objetivos, que não aqueles expressos na chamada Constituição "Cidadã". Ou seja, não podendo a Constituição regular tudo, nem poderia, pois tal é impossível, esta transfere para a Lei Complementar a função de detalhamento das normas fundamentais que estão postas genericamente.

3.2. O FATO GERADOR

3.2.1. Ocorrência do Fato Gerador

Na esfera tributária, a lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação jurídica entre alguém e o estado. Conforme relata FERNANDES et al., (2002, p. 52) “enquanto se encontram apenas na esfera da previsão legal, tem-se apenas a hipótese de incidência”. Todavia, ocorrido o evento, concretizando o fato que a lei previa como uma possibilidade (hipótese de incidência), surge o fato gerador, o fato imponível, o nascimento da obrigação tributária.

A EC 3/93 introduziu o §7.º ao art. 150 da CF/88 e criou a figura do fato gerador presumido ou antecipado. Isso subverteu a estrutura de criação das obrigações tributárias e fez com que o fato imponível se tornasse a própria hipótese de incidência do tributo. A lei faz a exigência do tributo antes da ocorrência do fato, ato ou negócio gerador da obrigação por ela prevista. A doutrina, de modo geral, “não admite a constitucionalidade da obrigação tributária surgida da figura do fato gerador presumido ou antecipado” relata DENARI (1995, p. 51), mas os Tribunais Superiores reconheceram a constitucionalidade do sistema⁴.

Portanto, não há tributo sem que ocorra antes o fato gerador, que é aquele hipoteticamente previsto na lei. SOUZA (2001, p. 20) argumenta que “não basta somente a existência da lei, é necessária a ocorrência do fato para que surja o tributo descrito na lei e, conseqüentemente passa a existir, a obrigação tributária”. Entende o autor citado que, da mesma forma que não pode haver tributo sem lei anterior que o tenha instituído, também não pode haver tributo sem a ocorrência do fato previsto na norma como hipótese da incidência tributária.

⁴ (STF, Pleno, RE 213.396-5/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, e RE 269.572-6/MG, rel. Min. Marco Aurélio, m. v.).

É importante ressaltar como exemplo o tributo estadual ICMS que incide sobre as operações⁵ relativas à circulação de mercadorias (art. 155, II, *b* da CF-88), envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécie de circulação. SOUZA (2001, p. 20) ressalta que, havendo lei que disciplina a incidência tributária na saída de mercadoria comercializada como fato gerador deste tributo, “estar-se-á diante de uma fonte primária, objetiva, abstrata e geral que, todavia, não se presta a gerar tributo enquanto não houver o fato gerador do tributo que é a verdadeira circulação, ou seja, a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor.

Assim, para a legitimidade do fato gerador, deve ser procedida a devida reflexão: a) as presunções, ainda que veiculadas por lei, traduzem meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração e oposição; b) as ficções jurídicas representam autênticas normas, com seus respectivos atributos, devendo ser coerentes com os postulados constitucionais; c) os indícios consistem em dados que podem compor ou integrar uma presunção, sem jamais corporificar hipótese de incidência.

A Constituição não cria tributo, mas atribui competência às pessoas jurídicas de Direito Público interno para fazê-lo. Também a lei complementar não cria tributo, a não ser nos casos em que a Constituição o determina, colocando a criação do tributo em campo reservado a esta espécie normativa. A criação do tributo é, em princípio, obra do legislador ordinário. Por isto mesmo, é na lei ordinária que se encontra definida a situação de fato que, se e quando acontecer, fará nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Em outras palavras, é a lei ordinária que descreve a hipótese de incidência tributária, cuja concretização é conhecida como fato gerador

⁵ Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias (MELO, 2000, p. 14).

do tributo, porque faz nascer a obrigação tributária, vale dizer; o dever jurídico de pagar o tributo.

A obrigação tributária somente se torna exigível com lançamento (art. 142 do CTN), que é o procedimento administrativo destinado a tornar líquida a obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador. Na hipótese de lançamento por homologação, também denominado de autolancamento (art. 150 do CTN), é desnecessária qualquer atividade administrativa. Daí a importância de que os fatos geradores encontrem-se devidamente tipificados e documentados de modo a conferir segurança para a Fazenda e para os contribuintes.

Como já salientado nessa pesquisa o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercado e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exceto os serviços prestados pelo rádio e pela televisão, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O imposto incide, também, sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se trata de bem destinada a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como o serviço prestado no exterior.

O fato gerador ocorre na entrada do estabelecimento do destinatário ou no recebimento pelo importador de mercado ou bem importados no exterior; na entrada no estabelecimento do contribuinte de bem ou mercadorias oriundas da Unidade de Federação; na utilização por contribuição de serviços; na entrada decorrente de aquisições em licitadas; no fornecimento de mercadoria; na prestação de serviços, entre outros.

3.3. DAS PRESUNÇÕES

Presunção é a suposição de um fato desconhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mais simples probabilidade.

Quem presume extrai, de um fato notório, outro ignorado. Assim, por exemplo, faz uso da presunção quem considera realizado o serviço de transporte no momento em que ele se inicia (justamente porque, normalmente, o serviço de transporte que se inicia acaba concluído) (CARRAZA, 2002, p. 404)

A presunção⁶ é um elemento importantíssimo na dialética jurídica, pois torna verdadeiros fatos apenas possíveis, dando maior segurança às relações entre as pessoas (intersubjetivas). Considera-se a presunção fruto do raciocínio, pouco importando se obtida por dedução ou indução.

A probabilidade existente na presunção é tomada como certeza, dispensando, assim, a prova da existência do fato desconhecido. Convém salientar que as presunções somente versam sobre matéria de fato; nunca sobre matéria de direito. No Direito brasileiro, as presunções derivam da lei (por isso mesmo, presunções legais) ou do senso comum (*presunções hominis*).

Algumas presunções legais – as *iure et de iure*⁷ ou absolutas – eliminam completamente a prova em contrário, criando, desta forma, total certeza diante de um determinado fato. Outras – as *iuris tantum*⁸ ou relativas – admitem que a parte contrária demonstre a inveracidade daquilo que lhe está sendo irrogado. Tem-se por verdadeiras até prova em contrário, comportando, deste modo, dilação probatória.

⁶ Presumir deriva do verbo latino *praesumere*, que significa tomar antecipadamente.

⁷ A conhecida parêmia *in dubio pro reo* encerra a presunção *iuris et de iure* de que nenhuma pessoa pode ser condenada se pairarem dúvidas sobre a autoria ou a materialidade do ilícito que lhe é imputado

⁸ Como exemplo de presunção *iuris tantum* podemos citar a da culpa do transportador que fere o passageiro. Aquele cabe demonstrar que agiu de modo correto e adequado. Nunca ao passageiro demonstrar que seu transportador agiu com culpa. Como ensinam os civilistas, ao transportador cabe provar a culpa exclusiva da vítima ou, quando pouco, sua não-culpa pela ocorrência de caso fortuito ou motivo de força maior.

Pontes de Miranda *apud* CARRAZZA (2002, p. 405) “coloca entre a presunções absolutas e as presunções relativas as presunções intermediárias, que só admitem as provas em contrário que a lei especifica”. Para o autor, estas, porém, não passam de presunções relativas, com a ressalva de que somente podem ser desconstituídas pelos meios de prova apontados na própria lei que as criou.

Quem presume obtém o convencimento antecipado da verdade provável sobre um fato desconhecido, a partir de fatos conhecidos a ele conexos. Nestes fatos conhecidos, não se exige certeza absoluta, mas um alto grau de probabilidade. Pode-se dizer que a presunção exige aquilo que mais freqüentemente acontece, ou seja, o que costuma acontecer, segundo a experiência comum.

Comentando a respeito da presunção BEVILÁQUIA (1982, p. 392) considera-a como “a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido”. Para tanto, o ponto de partida da presunção precisa ser conhecido (fato conhecido). Assim sendo, não se pode presumir de um fato desconhecido ou altamente improvável.

Em homenagem à segurança jurídica são inequívocos à presunção os meros indícios, sinais ou suspeitas. Do contrário, não haveria mais mãos a medir: com base em tênues indícios dificilmente alguém escaparia de ser enquadrado num procedimento investigatório e, até ousa-se dizer -, condenado criminalmente (CARRAZZA, 2002, p.406).

Os fatos mencionados acima valem para as presunções que giram em torno de supostas irregularidades fiscais. Também elas ajudam o direito a estabelecer a ordem e a segurança, agora no campo tributário, conforme BECKER (1982, p.. 462) “do fato conhecido, cuja existência é certa, o fato desconhecido, cuja existência é provável”. Ao presumir a irregularidade fiscal a autoridade administrativa faz conjecturas, isto é, inclui que ocorreu um ilícito, que lhe cabe, por dever de ofício,

apurar e fazer sancionar. Para este autor, a partir do momento em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é importante observar alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos.

CARRAZZA (2002, p. 407) aponta para a necessidade de esquecer que “em nosso Estado de Direito vigora a presunção de inocência até provar em contrário. Uma pessoa só pode ser havida por violadora da ordem jurídica com base em fatos e dados consistentes e incontrovertidos”. Para o autor, a presunção de inocência que a Constituição Brasileira estabelece em seu art. 5º, LVII, longe de estar confinada à matéria penal *stricto sensu*, corresponde a todos os episódios em que há um acusado. O autor acima citado explicita que à medida que houver o risco de uma sanção ou de ser atingido um bem jurídico prestigiado pela ordem constitucional (liberdade, honra, propriedade etc.), todos se presumem inocentes, até demonstração cabal em contrário, cujo ônus pertence ao acusador.

Vem ao encontro dessas idéias o axioma *in dubio contra fiscum*, portanto, não pode haver uma flexibilização em favor da Fazenda Pública, parte indubitavelmente mais forte do que o contribuinte.

O Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é o constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa.

Em síntese, o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado dever incontornável de provar cabalmente a prática da infração (o ônus da prova é sempre do acusador). Não se pode exigir da defesa produção de provas referentes a fatos negativos.

CARRAZZA (2002, p. 407) afirma que “[...] tampouco se pode sancionar inexistindo as necessárias provas, coligidas ao longo do devido processo legal (*due process of law*)”. Assim sendo, o acusado pode utilizar-se de todos os meios de prova pertinentes à sua defesa (ampla defesa) e à destruição das imputações feitas pela acusação (contraditório).

3.3.1. A Substituição Tributária

O legislador não é livre para moldar o ICMS à sua vontade. Pelo contrário, deve seguir os arquétipos constitucionais desse tributo.

Tais assertivas valem, também, quando aponta quem deterá a *capacidade tributária passiva*, vale dizer, quem será o sujeito passivo da obrigação tributária, quando esta nascer, com a ocorrência do fato imponível (fato gerador “in concreto”).

Segundo CARRAZA (2002, p. 221) “[...] ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária o legislador deve obedecer a uma regra básica: só poderá onerar quem participou da ocorrência do fato típico”. Para este autor, não pode fazer recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal. Assim sendo, ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do *fato imponível*.

Isto se aplica, também, quando o legislador tributário cria a figura da *responsabilidade tributária*. A eleição da responsabilidade pelo débito tributário recai sobre quem não tem relação pessoal e direta com o fato imponível, desde que, porém, vinculada, de algum modo, a ele (o empregador, que é responsável pelo recolhimento do imposto sobre a renda na fonte, incidente sobre o salário que paga a seu empregado).

Não é dado ao legislador escolher o responsável tributário fora da norma jurídica tributária. Portanto, não lhe é permitido onerar com a carga econômica do ICMS quem não se relacionou, de nenhum modo, com a prática da operação mercantil que fez nascer este tributo.

Assim, uma das modalidades a responsabilidade tributária é a *substituição*. Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato imponible*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte.

O substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao *fato imponible* (fato que realizou o tipo de tributo). Deve, igualmente, a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se, sem maiores empecos, junto ao substituído. Segundo CARRAZA (2002, p. 222) "preenche estes requisitos a substituição que há nome 'retenção na fonte', na qual terceira pessoa, vinculada ao fato imponible, separa parte da importância que paga ao contribuinte, para recolhe-la aos cofres públicos".

O instituto da substituição tributária subdivide-se em: a) substituição tributária *para trás*; e b) substituição tributária *para frente*.

Na chamada substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituto). A carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

Em matéria de ICMS, a própria Constituição Federal, em seu art.155. § 2º, XII, b, estatui que cabe à Lei Complementar (federal), “dispor sobre substituição tributária”. Todavia, é importante salientar que a lei complementar só poderá fazê-lo com grandes cautelas, de modo a não ferir direitos subjetivos do contribuinte.

Situação diversa ocorre com a substituição tributária “para frente”. Esta é absolutamente inconstitucional.

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundado receio de que o realizador deste *fato futuro* praticará evasão fiscal).

Apesar de tudo, a prática vingou, e hoje grande número de mercadorias está submetida ao regime denominado substituição tributária, ou de cobrança antecipada do ICMS, não obstante ainda se possa considerar, em regra desprovidas de validade jurídica, tanto a cobrança antecipada pura e simples, como a substituição com antecipação.

Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na substituição tributária “para frente”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).

A substituição tributária para frente, é atribuída ao fabricante, ou ao distribuidor, a condição de contribuinte substituto dos adquirentes de seus produtos. Nesta, que consideramos uma forma deturpada, reúnem-se a substituição propriamente dita e antecipação.

A constituição veda a tributação baseada em fatos provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição possa ser adequadamente utilizado é preciso que

se pautem em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta.

Se não ocorrerem os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária não se pode falar, ainda, em tributo e se não pode, portanto, cogitar a substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Somente se pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.

Para que a substituição seja regular é necessário que já exista o substituído, daí porque a vinculação só pode se dirigir para o futuro, para as operações subseqüentes.

Ninguém desconhece que o Direito cria suas próprias realidades, que nem sempre coincidem com as realidades do mundo que nos cerca (o “horário de verão”, que, obviamente, não interfere no movimento dos astros, mas produz efeitos no mundo jurídico). Muita vez só com o emprego de ficções e presunções o Direito consegue disciplinar o comportamento das pessoas, na vida social. Já se disse que as ficções e presunções no campo do Direito como as hipóteses no campo da Matemática (CARRAZA, 2002, p. 223-224).

Na opinião do autor supracitado, o emprego das ficções e presunções não pode ser feito sem critério, nem método, de modo a prejudicar direitos e garantias constitucionais.

A lei não dispõe de poderes para determinar o recolhimento antecipado do imposto, turbando, assim, a fruição de direitos fundamentais do contribuinte.

Em relação a algumas mercadorias, alguns Estados praticam também a cobrança antecipada do ICMS, sem substituição tributária. O imposto é cobrado no momento da entrada da mercadoria no território do Estado. Ou é pago no momento da entrada, ou em certo prazo a partir desta, mas sempre independentemente da conta corrente, do sistema de débitos e créditos do imposto.

Tanto a cobrança antecipada mediante substituição tributária, como aquela feita do próprio contribuinte, são absolutamente desprovidas de amparo jurídico, pelo menos enquanto não forem observadas pelo legislador tributário os preceitos da Constituição Federal.

A denominada "substituição para frente" é um falso problema de substituição, pois nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu. A constituição não abre espaço à criação de tributo sobre fato presumido. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*.

3.4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 3/93

Pretendendo contornar alguns obstáculos jurídicos, a Emenda Constitucional 3/93 acrescentou um § 7º ao art. 150 da CF: "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 de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

Isto posto, pode-se dizer eu aparentemente, portanto, seja possível a tributação antecipada, inclusive por meio de ICMS, desde que se garanta ao contribuinte a devolução do indébito tributário na hipótese de, a final, incorrer o *fato imponível*.

Vale dizer que, a Emenda Constitucional 3/93 "criou" a figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito "autoriza" a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão.

Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

O art. 1º da Emenda Constitucional 3/93 é inconstitucional, porque segundo CARRAZA (2002, P. 225), "[...] atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio". Para o autor, este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato imponible*.

A *tributação antecipada* (tanto quanto a *tributação por estimativa* e outros artifícios largamente empregados para coibir possíveis fraudes) na tributação por via de ICMS não resiste ao *teste da constitucionalidade*.

Admitindo, "ad argumentadum tantum", que o § 7º do art. 150, da CF (acrescentando pela EC 3/93) deu foros de constitucionalidade à substituição tributária para frente, ela, ainda assim, só passou a alcançar o ICMS a partir de 1º de novembro de 1996, data em que entrou em vigor a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Em matéria de ICMS, só a lei complementar pode disciplinar o instituto da substituição tributária (art. 155, § 2º, XII,b da CF). E tal lei complementar só foi editada em 1996.

A ausência desta lei complementar não se enquadra no permissivo do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, já que a figura do substituto tributário não é "necessária à instituição" do ICMS.

Portanto, os Convênios 66/88, 105/89, 107/89, e 111 a 113/93, nas partes em que cuidaram da substituição tributária para frente, "possibilitando " a antecipação do recolhimento do ICMS (sobre fatos futuros, isto é, ainda não

ocorridos) e "estabelecendo" que a base de cálculo deste tributo seria fundada em fictício e estimado valor de tabela, *sempre foram manifestamente inconstitucionais*.

A Lei Complementar 87/96 não se harmoniza com o Texto Magno, haja vista que, com efeito, ela pretendeu disciplinar a substituição tributária "para frente", no ICMS, em seus arts. 5º, 6º, 7º e 8º.

Estatuem os aludidos da Lei Complementar 87/96 o seguinte:

"Art. 5º. *Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsáveis, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do 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.*

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º. Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

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

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

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtidas 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. 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 ou do serviço;

II – da saída subseqüente 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 fixada 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 com 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 media ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previsto 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 de alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de calculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituído” .

Observa-se que em primeiro lugar, que a Lei Complementar 87/96, ao cuidar da substituição tributária no ICMS, delegou, em diversos pontos, à lei ordinária de cada unidade federativa, a competência para disciplinar o assunto.

Tal competência é privativa da lei complementar do já citado art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição Federal.

É próprio das competências concedidas pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Não podem ser transferidas, que no todo, que em parte.

Os apontados arts. 5º e 6º “permitem” que cada Estado e o Distrito Federal possam disciplinar o assunto, como melhor lhes convier, ensejando, o surgimento de substituições tributarias de ICMS anômalas e inconciliáveis, capazes de criar verdadeiras guerras fiscais e de limitar, conforme o art. 150, V, da Constituição, o trafego de bens pelo território nacional.

O referido art. 5º cria substituição tributária de conotação nitidamente punitiva, ao enfatizar que: Quando terceiro, por ação ou omissão, concorrer para o não-recolhimento do ICMS, poderá ser chamado, pela lei (ordinária), a efetuar seu pagamento, na condição de responsável. Coloca, pois, os cidadãos sob o guante da

insegurança, já que, numa interpretação literal, que não leve em conta o imprescindível elemento subjetivo, até mesmo o consumidor final, adquirindo a mercadoria, pode concorrer para o não-recolhimento do ICMS, tornando-se passível, assim, de ser eleito substituto.

O art. 6º enfatiza que: Qualquer contribuinte do imposto ou – o que é pior – qualquer depositário poderão ser postos pela lei na condição de substitutos tributários, por operações ou prestações, “sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes”.

O art. 7º permite que a substituição alcance quem não está relacionado nem com a operação nem com a prestação tributáveis por meio de ICMS.

Finalmente, o art. 8º da Lei Complementar 87/96, ao cuidar da base de cálculo do ICMS, também prejudica o princípio da segurança jurídica, na medida em que permite que o Governo, dentre outras coisas, estime a margem de lucro do contribuinte substituído, em “operações ou prestações subseqüentes”.

Segundo CARRAZA (2002, p. 230), “o ICMS só poderia ser exigido após a operação mercantil (ou a prestação) ter sido efetivamente realizada”. Para o autor, a substituição “para frente”, por pautar-se num fato futuro, de ocorrência imprevisível, é inconstitucional, ainda que se prevejam, em favor do substituto, mecanismos de ressarcimento prontos e eficientes, o que, diga-se de passagem, ainda não aconteceu.

Nesse sentido, é importante destacar o que prescreve o art. 10 da Lei Complementar 87/96:

“Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º. Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos critérios lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.

Este artigo, a pretexto de assegurar a “imediate preferencial restituição” do ICMS, criou um sistema de restituição que nem é imediato, nem preferencial.

Coelho *apud* CARRAZA (2002, p. 231) ressalta que a lei deve garantir aos que são alvo de tributação antecipada três direitos; a saber:

Primus – A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente lhe cobrou, no caso de não vir a realizar fato gerador suposto.

Secundus – A compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta.

Tertius – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade.

O art. 10 da Lei Complementar 87/96 distorceu na opinião do autor supracitado o comando constitucional (art. 150, § 7º), tomando a “restituição” distante e não-preferencial. Ainda, para o mesmo autor, este artigo além de obrigar o contribuinte a requerer a restituição, assinala um prazo de 90 (noventa) dias para que seu pedido seja apreciado pelo Fisco. Sempre a teor do dispositivo em foco, só após fluído o prazo o mesmo contribuinte poderá recuperar o imposto indevido, creditando-se, em sua escrita fiscal. Todavia, nem assim ocorre a “imediate e

preferencial restituição” do que foi pago a maior, já que o contribuinte sempre estará sujeito ao resultado de hipotéticos confrontos de débitos e créditos (§ 2º, do art. 10).

As exigências do art. 10 da Lei Complementar 87/96 não poderiam ter sido ampliadas por outros diplomas normativos (como, por exemplo, o Convênio 13/97 e algumas leis estaduais, que “inovaram” no tema).

Ainda inexistem mecanismos legais aptos a dar cabal cumprimento, em matéria de ICMS, às exigências do art. 150, § 7º, da Constituição na parte em que garante a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize a fato imponível presumido. Não tendo, ainda, sido implementadas as condições constitucionais, não há falar, pelo menos por ora, em substituição tributária “para frente” do ICMS.

A substituição tributária para frente do ICMS, isto é, a antecipação da cobrança deste tributo, agride, também, o princípio da tipicidade tributaria, já que compele o contribuinte a pagar a exação antes da ocorrência do fato imponível.

O tributo (inclusive o ICMS) só pode nascer após a ocorrência do fato imponível. Todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de calculo) devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei.

O princípio da legalidade tributária encontra-se o não menos relevante princípio da tipicidade tributária.

O ‘princípio da tipicidade’ impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vinculada o nascimento da obrigação tributária. Assim sendo, o tributo só pode ser

validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não realiza o ‘fato imponible tributário’ (fato gerador ‘in concreto’), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do ‘suposto de fato legal’ (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.

Nota-se, portanto, que o princípio da tipicidade contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se justifica quando ocorre a substituição tributária para frente, inclusive no ICMS.

O tipo tributário é revelado após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. A base do cálculo há de ser, em qualquer tributo (inclusive no ICMS), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.

O contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido pela ocorrência do fato imponible deste tributo. Não se pode aceitar (pelo menos não perante o ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher aos cofres públicos quantia aproximada daquela que seria devida quando ou se implementada a operação mercantil. Esta prática igualmente fere o princípio da tipicidade da tributação.

Na substituição tributária para frente há falta de valores afetivos a serem considerados como base de cálculo do ICMS. Como não se sabe quando e como ocorrerá o fato imponible, o Fisco “estima” o preço da operação mercantil que, provavelmente, um dia virá a ocorrer. Segundo CARRAZA (2002, p. 237-238) “nada disso se compadece com a segurança e com a certeza que devem presidir o fenômeno da tributação. E nem se diga que a margem de lucro do comerciante

varejista pode ser 'estimada antecipadamente' afastado esta insegurança e esta incerteza".

COSTA (2000, p. 44) assevera que, "A margem de lucro do comerciante varejista é totalmente estranha à operação que o produtor, industrial ou comerciante atacadista realizam. Descaracteriza a base de cálculo, descaracterizado está o tributo".

Do exposto, pode-se concluir que tanto quanto é inadmissível uma desvinculação entre o sujeito passivo tributário e o fato impositivo, não é viável uma base de cálculo incompatível com a materialidade da hipótese de incidência. E isto ocorre quando há a substituição tributária para a frente.

3.4. COMENTÁRIOS SOBRE A LEI 11.580/96

A Lei n. 11.580/96 é a lei orgânica do ICMS do estado do Paraná. Encontra-se em seu artigo 51, as hipóteses em que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS, como transcrito a seguir:

Art. 51. Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

- I - o suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário quer esteja escriturado ou não;
- II - a existência de título de crédito quitado ou despesas pagas e não escriturados, bem como bens do ativo permanente não contabilizados;
- III - diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;
- IV - a falta de registro de documento fiscal referente à entrada de mercadoria;

V - a existência de contas no passivo exigível que apareçam oneradas por valores documentalmente inexistentes;

VI - a existência de valores que se encontrem registrados em sistema de processamento de dados, máquina registradora, terminal ponto de venda, equipamento emissor de cupom fiscal ou outros equipamentos similares, utilizados sem prévia autorização ou de forma irregular, que serão apurados mediante a leitura dos dados neles constantes;

VII - a falta de registro de notas fiscais de bens adquiridos para consumo ou para ativo fixo;

VIII - a superavaliação do estoque inventariado.

Desta forma, a simples constatação de qualquer uma das ocorrências previstas na legislação do ICMS, acima transcritas, seria, por si só, pressuposto legal necessário e suficiente para embasar um lançamento tributário.

O entendimento que se obtém da leitura da previsão legal da ocorrência do fato gerador levada a termo através do artigo 51, da lei 11.580/1996, é de que o contribuinte omitiu receitas à tributação, ao não contabilizar os pagamentos por ela efetuados, sugerindo a existência de uma segunda conta caixa, de onde teriam sido saídos os valores que serviram para os pagamentos.

Neste caso, como a fonte de receitas das empresas, em quase toda sua totalidade, provém de vendas de mercadorias e ou serviços, pressupõe-se, por conseguinte, que também houve a omissão de registro de vendas na contabilidade.

Daí, quando das verificações fiscais, constata-se qualquer dos pressupostos acima, têm se aplicado a penalidade prevista no artigo 55, parágrafo I, inciso VI, letra A, da lei 11.580/1996, que tem a seguinte redação:

VI - equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

a) deixar de emitir ou entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada, inclusive sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente.

Isto porque não há na legislação tributária do ICMS, uma penalidade específica que contemple, como passível de penalidade a ocorrência de qualquer dos fatos previstos no artigo 51, o que em diversos casos tem deixado maculada a eficácia deste artigo.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tributo só pode ser validamente exigido quando um fato se ajuste rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária. E este fato outro não é senão o fato imponible. Só se paga tributo se realiza o fato imponible.

É importante ressaltar que nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponible por mera presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que se vive, dos fatos abstratamente descritos na hipótese da incidência tributária.

Pensa-se que, quando a Constituição declara ser vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ela implicitamente proíbe a utilização de artifícios exegéticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios etc..”, que, à falta deste ato normativo, levem a um destes resultados.

O Direito Tributário admite as presunções. É igualmente certo, todavia, que não pode ignorar os princípios constitucionais, que formam o Estatuto do Contribuinte, especialmente o da tipicidade fechada.

Os tipos tributários não podem ser alargados por meio de presunções. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que pessoas se furtem ao pagamento dos tributos, absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes.

Ademais, enquanto lança ou lavra o auto de infração, o Fisco tem o dever da imparcialidade, limitando-se a sopesar o ato ou fato que vai oficialmente declarar

subsumido, respectivamente à hipótese de incidência do tributo ou ao tipo penal tributário.

Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (escrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios subjetivos, no lugar dos legais.

A especificação dos procedimentos adotados pelo Fisco para lançar ou lavrar o auto de infração tem por escopo, a descoberta da verdade material que dará um juízo de certeza e não, apenas, uma verossimilhança, acerca da existência dos fatos tributários e de quem realmente os promoveu.

A segurança jurídica só permite que o agente fiscal efetue o lançamento se, tiver efetivo conhecimento da ocorrência do fato impositivo. Também só lhe é dado lavrar o auto de infração tendo real ciência de determinados fatos que, em tese, tipificam ilícitos tributários. E, ao lançar ou lavrar o auto de infração, deve observar os procedimentos formais, previstos em lei, para provar que tais fatos ocorreram.

O agente fiscal não pode, pois, valer-se de presunções para suprir lacunas da realidade que se lhe apresenta. Não se deve esquecer e que os agentes fiscais, como, de resto, todos os funcionários públicos, têm o dever de resolver motivadamente os casos que lhes são afetos, observados os direitos e garantias individuais.

Os atos administrativos; tributários devem, sem exceção, ser motivados. O contribuinte tem o direito subjetivo de saber - ainda que isto não venha expressamente previsto em lei - por que foram praticados, isto é, quais motivos os ensejaram.

É importante que tal motivação seja verdadeira, vale dizer, corresponda à realidade. Do contrário, o ato será nulo de pleno direito, até porque não permitirá que o contribuinte exercite, como a ordem jurídica lhe faculta, seu direito à ampla defesa.

Reitera-se que desconfianças não têm nenhum valor probatório, sob pena de todos passarem a viver sob a insegurança e a incerteza. Conjecturas, indícios, intuições, presunções positivamente não são meios de prova. São, quando muito, pressupostos de meios de prova, que absolutamente não podem levar a lançamentos tributários ou à imposição de sanções fiscais.

No campo tributário a utilização de presunções, deve ser feita com parcimônia, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação à Fazenda Pública, não se pode presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais, pois a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- AKSELRAD, M. **Teoria e Prática de Direito Tributário**. São Paulo: J. de Oliveira, 1999.
- AMARO, L. da S. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 3a. ed., 1999.
- BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- BEVILÁQUA, C. **Teoria central do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Serviço de documentação do Ministério da Justiça, 1982.
- BORGES, J. S. M. **Isenções tributárias**. São Paulo: sugestões literárias, 1980.
- CARRAZZA, R. A. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, R. M. de. **ICMS: comentários à Lei Complementar n. 87/96, de 13-9-1996**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.
- COSTA, A. J. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, A. J. **ICMS: fatos geradores do ICM e do imposto sobre comunicação**. In: **Temas de Direito Tributário**, São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2000.
- DENARI, Z. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Juriscred, 1983.
- DENARI, Z. **Informações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- DERZI, M. e CALMON, S. **A Compensação de Créditos no ICMS e o Princípio da Não-Cumulatividade**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, 1995, p. 56-74.
- FERNANDES, O. et al., **Lei de execução fiscal comentada e anotada: lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina prática e jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MACHADO, H. de B. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- SILVA, E. N. Imunidade e isenção. In: **Curso de Direito Tributário**. Belém: Cejup, 1995.

SOUZA, G. A. de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. Ribeirão Preto, SP: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001.

ANEXOS

ANEXO I – ENTENDIMENTO DO STF SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

“Recurso extraordinário - Moldura fática. Na apreciação do enquadramento do recurso extraordinário em um dos permissivos constitucionais, parte-se da moldura fática delineada pela corte de origem. Impossível é pretender substituí-la para, a partir de fundamentos diversos, chegar-se a conclusão sobre o desrespeito a dispositivo da lei básica federal. Tributo - relação jurídica estado/contribuinte. No embate diário estado/contribuinte, a carta política da república exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ativo fixo - alienação de bem. Longe fica de implicar violência a alínea "b" do inciso I do artigo 155 da Constituição Federal acórdão que haja resultado no afastamento da legitimidade da cobrança do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação relativamente a operação que não se qualifique como de circulação de mercadoria como é a alusiva a alienação esporádica e motivada pelas circunstâncias reinantes de bem integrado ao ativo fixo da empresa. Votação: unânime. Resultado:

improvido. n.pp.:(6). Análise:(kcc). Revisão:(ncs). Inclusão : 09.05.96, (smk).
Alteração: 13/03/98, (arv). Decisão : (ag. reg. em ag. de inst. ou de petição no.
177698, não fornecida, rel. Marco Aurélio, in DJ, de 26-04-96, página 13131)

ANEXO II – EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

“Inexistência de prazo decadencial - ICMS - Concessão de isenção e de outros benefícios fiscais, independentemente de prévia deliberação dos demais Estados-Membros e do Distrito Federal – Limitações constitucionais ao poder do Estado-Membro em tema de ICMS (CF, art. 155, 2., XII, "g") - Norma legal que veicula inadmissível delegação legislativa externa ao governador do Estado – Precedentes do STF - Medida cautelar deferida em parte. Ação direta de inconstitucionalidade e prazo decadencial: o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF. Direito de petição e ação direta: o direito de petição, presente em todas as constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico constitucional posto a disposição de qualquer interessado – mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador- Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento. ICMS e repulsa constitucional a guerra tributária entre os Estados-membros: o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais

consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: a celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o estado federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS. Matéria tributária e delegação legislativa: a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao poder legislativo conferir ao chefe do executivo a prerrogativa extraordinária de dispor,

normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIN 1.296-PE, Rel. Min. Celso de Mello. Votação: unânime. Resultado: rejeitadas as preliminares e deferida em parte. Veja ADIMC-1296, ADI-773, ADI-930, ADI-902 E RTJ-19/127, RTJ-37/165, RTJ-55/744, RTJ- 102/671, RTJ-146/461. N.PP.:(45). Análise:(LMS). Revisão:(NCS). Inclusão:29.09.95, (DAL). Decisão :(AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MED. CAUT. no. 1247, NÃO FORNECIDA, rel. CELSO DE MELLO, in DJ, de 08-09-95, página 28354).