



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADA DO ICMS
FATO GERADOR PRESUMIDO OCORRIDO A MENOR

SÃO PAULO

2013

THAÍS CAMINHA WANDERLEY

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADA DO ICMS
FATO GERADOR PRESUMIDO OCORRIDO A MENOR**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, sob a orientação do Professora Fabiana Del Padre Tomé, como requisito obrigatório para obtenção do Certificado de Especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2013

Acredite em milagres, há duas formas para viver a sua vida: uma é acreditar que não existe milagre; a outra, é acreditar que todas as coisas são um milagre.

Albert Einstein

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – CONSIDERAÇÕES QUANTO AO REGIME JURÍDICO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	10
1.1 Regime Jurídico da Substituição Tributária.....	10
1.2 Princípios Constitucionais Aplicáveis à Espécie.....	13
1.2.1 Princípio da Legalidade ou Tipicidade.....	14
1.2.2 Princípio da Seletividade.....	14
1.2.3 Princípio da Não-Cumulatividade.....	14
1.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva.....	15
1.2.5 Princípio da Segurança Jurídica.....	15
1.2.6 Princípio do Não-Confisco.....	15
1.2.7 Princípio Igualdade ou Isonomia.....	16
1.2.8 Princípio da Moralidade Pública.....	16
1.2.9 Princípio do Enriquecimento Sem Causa.....	16
CAPÍTULO II – CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS.....	17
2.1 O Fato Gerador e o Fato Gerador Presumido.....	17
2.2 A Base de Cálculo Arbitrada.....	19
2.3 Feição Operacional.....	21

2.4 Consequências Jurídicas do Fato Gerador não realizado.....	22
2.5 Imediata e Preferencial Restituição.....	24
CAPÍTULO III – POSICIONAMENTO DAS CORTE SUPREMAS.....	25
3.1 Tribunais Estaduais.....	25
3.2 Superior Tribunal de Justiça.....	26
3.2.1 Quanto a Legalidade da Substituição Tributária.....	26
3.2.2 Quanto a Legalidade da Substituição Tributária “pra frente”.....	27
3.3 Supremo Tribunal Federal.....	28
3.3.1 Quanto a Constitucionalidade da Substituição Tributária.....	28
3.3.2 Quanto a Constitucionalidade da Substituição Tributária “pra frente”.....	29
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS.....	37

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo tratar do instituto da Substituição Tributária “para frente” do ICMS tendo como ponto de partida o seu ingresso no ordenamento jurídico brasileiro perpassando por todos os instrumentos normativos utilizados por legisladores, tanto o constituinte original e constituintes derivados, quanto os infraconstucionais chegando mesmo a indicar outros instrumentos normativos que emprestaram força de Lei Complementar para decotar a feição deste instituto. Tratou-se da questão dos princípios constitucionais, tanto os tributários que se aplicam diretamente à espécie como também aqueles que indiretamente estão relacionados com a forma de interpretação e aplicação da substituição tributária. Em razão ao contorno peculiar de como tem sido tratada esta espécie tributária no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente na esfera dos que têm competência para legislar, bem como, daqueles que desta competência se apoderaram, é que se destinou um capítulo a tratar das opiniões de renomados doutrinadores que inconformados manifestam-se de forma a fazer cômico em confronto a miscelânea legislativa que vem, ao longo de quase 40 anos, delineando a questão, motivo deste estudo. Nessas considerações doutrinárias tratou-se da estrutura específica do ICMS dito normal traçando-se um paralelismo com a estrutura do ICMS – substituição tributária, especificando: o fato gerador, fato gerador presumido e a base de cálculo arbitrada. Tratou-se também da feição operacional, dos efeitos jurídicos do fato gerador não realizado e da tão famigerada expressão “imediate e preferencial restituição”. Como último assunto tratado neste estudo, foi abordado o posicionamento dos tribunais estaduais, como também das cortes supremas, mostrando todo o direcionamento, nem sempre pacificado, dos julgados desses tribunais sobre a substituição tributária “para frente” tanto em relação a casos *in concreto*, com situações já acontecidas de fatos geradores presumidos ocorridos a menor, discutindo-se neste caso o controle difuso, como também, no caso do controle concentrado, quando se aborda ações diretas de inconstitucionalidades.

Palavra chave: Substituição tributária, Antecipação do ICMS, Fato gerador presumido a menor, Direito tributário.

ABSTRACT

This study aims to address the Institute of Tax Substitution "forward" with the ICMS as a starting point his admission to the Brazilian legal system bypassing all the legal instruments used by legislators, both the constituent and components thereof, as the *infraconstucionais* and even to refer to other legal instruments that have lent strength to Complementary Law topping the feature of this institute. This was the question of constitutional principles, both the tax that apply directly to the species but also those who are indirectly related to the way of interpreting and applying the tax substitution. Due to the peculiar shape of it has been handled this kind tax on Brazilian legal system, more specifically in the sphere of which have power to legislate, as well as those who have seized that power, which is devoted a chapter dealing with the opinions of renowned scholars who displeased manifest themselves in order to make choir in the miscellaneous legislative confrontation that comes over almost 40 years, outlining the issue, why this study. These doctrinal considerations dealt with the structure specifies the ICMS said normal by drawing a parallel with the structure of VAT - the tax substitution, specifying: the triggering event and presumed taxable and basis of calculation arbitrated. This was also the feature operational, the consequences of a taxable event and not made so infamous words "immediate and preferential restitution." As a final matter in this study, we addressed the placement of state courts, but the supreme court, showing all direction, not always peaceful, Justices of the courts on the tax substitution "forward" in both cases in relation to specific situations have happened presumed taxable events occurring on smaller, arguing in this case the diffuse control, as well as in the case of concentrated control when dealing with direct actions of unconstitutionality.

Keyword: Replacement tax, Anticipation of ICMS, The presumed taxable smaller, Tax law.

INTRODUÇÃO

O tema deste trabalho, a Substituição Tributária Antecipada do ICMS - Fato Gerador Ocorrido a Menor, teve sua escolha determinada com o propósito de investigar e ponderar, a compatibilidade constitucional da substituição tributária aplicada a este tributo, seus principais aspectos legais e doutrinários, em função de questões práticas ligadas à sua aplicação habitual.

Justifica-se a escolha deste tema, função da sua importância na atual conjuntura jurídica brasileira, tendo em cenário a procura cada vez mais clara, do Fisco, de formas que garantam uma arrecadação mais eficiente.

A maior razão deste estudo é justamente trazer elementos técnicos que sirvam para a compreensão da substituição tributária, sem perder a visão crítica dos aspectos que o cercam, quer seja no contexto da constitucionalidade, da legalidade ou da doutrina.

A substituição tributária, considerando-se o aspecto temporal, pode acontecer tanto em relação a fatos geradores presumidos (fictos), bem como a fatos anteriores e momentâneos, e representa a transferência de responsabilidade de recolhimento do tributo para outrem e que gera um universo imenso de questões a serem abordadas.

Então surge outro problema: a restituição do excesso tributado antecipadamente, que nem sempre ocorre de forma imediata e preferencial como pretende a norma constitucional, causando excesso de exação fiscal que beira ao confisco. O regime de substituição tributária "para frente" sempre foi severamente criticado pela doutrina. São fortes os argumentos quanto à impossibilidade jurídica de se instituir fato gerador futuro ou presumido e sobre a inexistência de regramento específico para a devolução do excesso eventualmente cobrado.

Retrocedendo um pouco, no que concerne ao ICM, à Substituição tributária foi concebida pelo CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II, c/c art. 128, na vigência da CF/67. E concernente ao ICMS, na CF/88, foi regrado provisoriamente pelo Convênio nº 66/88, art. 23. Com vista a oportunizar ao instituto guarida constitucional, como resposta às críticas doutrinárias, sobreveio à EC nº 3/93, que introduziu o seguinte § 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 da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

Em seguida, o ICMS foi definitivamente regrado pela LC nº 87/96. Com fundamento no § 7º do art. 150 da CF/88, que assim o introduziu: *"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*

Sobre o verdadeiro sentido e alcance das expressões finais contidas nos dispositivos acima, várias questões foram alçadas pela fiscalização, tais como: estariam elas a significar que, somente na hipótese da não-realização do fato gerador presumido haveria a restituição do tributo sobre ele incidente, ou que se daria também tal restituição no caso desse fato gerador ter sido realizado por quantia inferior à presumida.

Aqui chegados, teríamos ainda, alguns outros questionamentos a resolver, tais como: Os limites da competência legal da substituição tributária; o que representa a antecipação do fato gerador ante à hipótese de incidência no seu aspecto temporal; que princípios constitucionais e tributários estariam sendo feridos; Seria enfim, constitucional a substituição tributária no ICMS.

Por fim, ressalte-se que até bem pouco tempo, o instituto da substituição tributária era fonte de discussões exacerbadas, alcançando grande parte da doutrina que tal regime seria inconstitucional, mesmo após o advento da citada Emenda Constitucional nº 03/93. Porém tal discussão encontra-se suplantada, tendo sido vencedora a corrente que acastelava a constitucionalidade desse instituto, introdutor de uma especial sistemática na seara tributária. O que confirma esta ocorrência a pacificação jurisprudencial do debate, nos termos de repetidas manifestações dos Tribunais Superiores.

CAPTÍTULO I – CONSIDERAÇÕES QUANTO AO REGIME JURÍDICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

1.1 Regime Jurídico da Substituição Tributária

É cediço que o instituto da substituição tributária não se constitui novidade, pois foi recepcionado por diversos ordenamentos jurídicos há bastante tempo. Em nosso ordenamento jurídico desde a década de sessenta que a substituição tributária antecipada vinha sendo adotada e aplicada, inclusive na cobrança do ICMS. Portanto, não houve novidade quanto ao seu uso atual, exceto alguns equívocos cometidos no aspecto legislativo pelos Estados e União quanto ao seu funcionamento, cujas incorreções a boa doutrina se incumbe em denunciar, apesar da pouca importância dada¹.

O instituto foi introduzido no Brasil por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), art. 58, § 2º, II, cuja redação originária dispunha, *in verbis*:

A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...] II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

Imediatamente a seguir, o Ato Complementar nº 34, de 30/01/67, substituiu o inciso II do § 2º pelo seguinte:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

¹ TÔRRES, Heleno Taveira, *Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética 70/87-108.

- a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
- b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

Posteriormente, o Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, revogou expressamente os referidos dispositivos (art. 13). Veio, então, a Lei Complementar nº 44, de 07/12/83, que acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, dispondo, novamente, sobre a denominada "substituição tributária para frente".

Por fim, o instituto teve asilo constitucional com o acréscimo do § 7º ao art. 150 da Lei Maior, através da EC nº 3/93, *in verbis*: § 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.* Portanto, a partir da referida EC, o instituto da substituição tributária foi ‘constitucionalizado’, ultrapassando, pelo menos nesse momento, esta questão.

Muito embora, não possamos acolher tal EC, na questão formal, por se tratar do exercício do poder constituinte derivado, o qual deve respeitar as limitações de modificação da Constituição, as ‘cláusulas pétreas’, nas quais podemos nos afiançar para vermos resguardados as garantias de segurança e certeza da tributação; como também na material, visto que, a Constituição proíbe qualquer tributação baseada em fatos de provável, mas não certa ocorrência, nunca em fatos futuros, sendo fronteira constitucional inultrapassável².

Nisto estamos com Paulo de Barros Carvalho³, quando anuncia: “*Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios, altamente preocupado com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar a*

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária.*, São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 233/240.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e responsáveis tributários.*, in Direito n. 2., Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, p. 285.

atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos fatos futuros? Se é sempre difícil e problemático exercitar o controle sobre fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas”.

Entende-se por arremate que essa Emenda inovou, mas não criou um novo arquétipo do instituto da substituição, tratando-se do recolhimento antecipado do imposto, pois essa forma já existia, mais sim, como nos ensina Torrês⁴, “*prestou-se para implantar no sistema uma garantia constitucional para os contribuintes de imediata e preferível restituição para os casos de não acontecer o fato jurídico tributário presumido, na forma de limitação constitucional ao poder de tributar”.*

E continua Torrês a ponderar a respeito dessa inovação que conseqüentemente toda e qualquer forma de substituição tributária que se pretenda criar no direito brasileiro passou a receber **limitações bem definidas**⁵, senão veja-se:

- a) deve ser assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido;
- b) por decorrência, o regime jurídico aplicável à tributação deve ser sempre o do substituído e não do substituto, na medida que a tributação definitiva deve se verificar sempre sobre aquele;
- c) a lei definidora do regime típico aplicável, deverá ser sempre a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto, cabendo-se a necessária restituição do quanto eventualmente tenha sido pago a maior naquela operação.

Claro restou que o instituto sempre foi constitucional, tanto sob a égide da Constituição anterior, como na vigência da atual, recebendo apenas a inovação daquela garantia fundamental que acima apresentamos.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira, *Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 70/87-108.

⁵ *Idem, ibidem.*

Nessa mesma linha de pensamento segue Aroldo Gomes de Matos que nos oferta o método **"conforme a Constituição"** ⁶ segundo o qual deve-se interpretar o § 7º do art. 150 da CF , explicando-o, *in verbis*, baseia-se ele em permeiar a lei com os princípios elementares que informam o sistema constitucional brasileiro. A propósito, averba Paulo Benevides⁷:

[...] não se deve interpretar isoladamente uma norma constitucional, uma vez que do conteúdo geral da Constituição procedem princípios elementares da ordem constitucional, bem como decisões fundamentais do constituinte, que não podem ficar ignorados, cumprindo levá-los na devida conta por ensejo da operação interpretativa, **de modo a fazer a regra que se vai interpretar adequada a esses princípios ou decisões.**

Nessas condições, segue-se que a inescusável obrigação legal e moral de a Fazenda Pública restituir os excessos de ICMS cobrados prematuramente através do regime de substituição tributária "para frente" está unvida aos seguintes princípios constitucionais.

Assim, deve o legislador para o atendimento dessas limitações, submissão aos princípios constitucionais, sobre os quais será dedicado o subcapítulo a seguir.

1.2 Os Princípios Constitucionais Aplicáveis à Espécie

Os princípios constitucionais admitem duas grandes categorias: os expressos e os implícitos, sendo os primeiros aqueles positivados em letra de forma, enquanto que os implícitos estão nas entrelinhas e não positivados, são corolário lógico do que está expresso, segundo Paulo Napoleão Nogueira da Silva.⁸

⁶ MATTOS, Aroldo Gomes. *Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte.*). Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 66/17-24.

⁷ MATTOS *apud* BENEVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 9º. edição, Malheiros. São Paulo, p. 475.

⁸ SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 104.

É, segundo Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari,⁹ na CF/88 que o ICMS encontra o maior número de disposições regulando aspectos de sua instituição e que elencam mais de vinte e cinco regras constitucionais aplicáveis ao tributo. Dos quais destacamos os que se seguem.

1.2.1 Princípio da legalidade - (Arts 5º, II e 150, I)

Instrumento basilar do estado de direito e meio assecuratório aos administrados a proteção de direitos e garantias fundamentais. Mizabel Derzi, à propósito, em atualização à clássica obra de Aliomar Baleeiro,¹⁰ ensina que os artigos acima, referem-se à legalidade do ponto de vista formal (Poder Legislativo) como também do ponto de vista material (conceitual), dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipóteses material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário. Também chamado de princípio da tipicidade.

1.2.2 Princípio da Seletividade - (art. 155, § 2º, III)

Corresponde a uma característica do imposto pela qual a carga tributária respectiva é distribuída diversamente conforme o produto ou serviço e está indiretamente ligada à substituição eis que os produtos e serviços sujeitar-se-ão às alíquotas que tal princípio, uma vez adotado (é facultativo), venha a determinar.

1.2.3 Princípio da Não-Cumulatividade – (art. 155, § 2º, I)

Este princípio leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equitativamente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de cumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas interiores e subsequentes que estiveram ou estarão sujeitas ao imposto. A própria noção de não-cumulatividade, segundo Marco Aurélio

⁹ GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. ICMS. *Materialidade e Princípios Constitucionais*. In Curso de direito Tributário, vol. 2, 5ª ed. (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). Belém: CEJUP, p. 162.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Revisão e complementação de Mizabel Abreu Machado Derzi). 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520.

Greco e Anna Paola Zonari,¹¹ tal como prevista na Constituição de 1988, "*ao fazer menção a operações e prestações 'anteriores' sugere a existência de uma pluralidade de incidências o que é forte argumento que pode ser levantado para questionar mecanismos de 'substituição' e 'diferimento' que impliquem tornar o ICMS monofásico*".

1.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva – (art. 145, § 1º)

Fundamentando-se na justiça, igualdade e equidade, e assentando-se no princípio de que cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, segundo a sua capacidade de realizar a contribuição. Desta forma, quanto maior a sua capacidade, maior o ônus tributário a ser suportado e, na medida do possível, deve respeitar a progressividade.

1.2.5 Princípio da Segurança Jurídica – (art. 5º, caput)

Constitui-se em um direito fundamental e está unido à certeza do direito, demarcação das esferas jurídicas dos cidadãos entre si e perante o Estado, compreendendo, ainda o juízo de previsibilidade da ação estatal, afastando, então surpresas que repugnam ao nosso sistema jurídico. Para José Eduardo Soares de Melo, a substituição tributária deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.¹²

1.2.6 Princípio do Não-Confisco – (art. 150, IV)

Revela-se numa proibição de absorção de parte ou de um todo do valor de propriedade do contribuinte. Assentado no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), é amplo e absoluto, não sendo comparável, resguardando o direito de propriedade, em sentido lato, mas não significando igualdade.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. Op. Cit., p. 162.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179.

1.2.7 Princípio da Igualdade ou Isonomia – (art. 5º)

É também encontrado em outros dispositivos. Com assentamento na capacidade econômica do contribuinte, pressupõe a comparabilidade, mandando tratar igualmente os seres de idêntica capacidade contributiva, encaixando-se à perfeição no conceito de igualdade formal. Impõe que, comparativamente, a lei faça justiça tributária, criando deveres tributários iguais para todos, mais leves para os mais fracos e mais pesados para os de maior capacidade econômica.

Considera-se também de **extrema importância**, no embasamento da tese aqui esposada, mais esses dois princípios¹³:

1.2.8 Princípio da Moralidade Pública - (art. 37)

Que impede o Estado de agir com esperteza, astúcia e improbidade, ou seja, no caso, cobrar tributos a maior ou indevidos mediante a instituição de estratagemas que impedem ou obstaculizam sua restituição. A substituição tributária para frente não é o maior problema, o maior problema é a barreira encontrada pelo contribuinte, no momento de reaver tributo pago a maior em virtude desse instituto, que é forçoso ao contribuinte adotar.

1.2.9 Princípio do enriquecimento sem causa - (implícito)

Que veda ao Estado se locupletar ilicitamente e sem causa jurídica à custa de outros. Como pode acontecer quando o fato jurídico tributário presumido da obrigação tributária ocorre a menor gerando um excesso de tributo pago que deve ser devolvido, para que o Estado não cometa ilícito de permanecer com dinheiro de terceiros, que não lhe pertencem.

¹³ MATTOS, Aroldo Gomes. *Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte*. in Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 66/17-24.

CAPÍTULO II – CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS

2.1 O Fato Jurídico Tributário e a Fato Jurídico Tributário Presumido

A hipótese tributária do ICMS abarca não só as operações de circulação de mercadorias como também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, é o que define o texto constitucional.

Segundo Ives Gandra¹⁴ essa é definição de hipótese tributária: "*A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo*".

Continua Ives Gandra, em outro trabalho acerca do tema, ¹⁵ "... o princípio da legalidade, que vincula a incidência do fato gerador à imposição tributária, é direito individual do contribuinte, motivo porque não poderia um dispositivo ainda que constitucional considerar que possa haver imposição sem fato gerador".

Sustenta ainda o mesmo autor¹⁶ : "*A própria denominação utilizada no § 7º de 'fato gerador presumido' – isto é, 'fato gerador fictício', 'pretendido', mas não 'ocorrido', - demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador 'spielberguiano' de 'efeitos especiais', inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer*". Em oportunidade

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 210.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96*. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

¹⁶ *Idem.*: "Entendo que o artigo 128 do CTN, assim redigido: 'Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei poder atribuir de modo expresse 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 caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação', por explicitar a '*lex maxima*', é extensão de norma inalterável vinculada pelo artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição de 1988."

anterior¹⁷ o autor, tecendo comentários acerca da constitucionalidade da substituição tributária, entende: *"Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do fato gerador. Nesta conformidade, a EC n° 3/93 é inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador"*.

Apresenta Gandra o seguinte pensamento: *"...criou-se a teoria do 'wishfull thinking' em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha a realizar-se o desejado."*¹⁸

Aqui cabem esclarecimentos sobre a expressão "fato gerador" constatada a dualidade na sua utilização, conforme lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho, *"...aludirem, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação. No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado fato gerador, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias, altopiano das construções normativas gerais e abstratas; quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas,"*¹⁹. grifo nosso.

Findos esses comentários acerca da adequada nomenclatura quanto a expressão **fato gerador**, passa-se a urdir considerações acerca de sua conexão com o **fenômeno substituição tributária**, ressaltando porém que, a operação de circulação de mercadorias encerra na realidade um ato mercantil e a antecipação do recolhimento do imposto devido numa etapa futura e incerta estaria criando um fato jurídico tributário presumido, e que está longe de ser considerado pacífico por boa parte dos doutrinadores.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal*. In Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995, p. 90.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96*. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 312.

Arrematando diz Roque Carrazza,²⁰ "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. Não pode recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal."

2.2 A Base de Cálculo Arbitrada

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece:

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

[...]

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou 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 a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 173.

respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

A regra delineada no inciso II, depara-se com as muitas dificuldades, porque trabalha com uma base de cálculo fictícia, aparente, com base em valores que nem sempre correspondem a margens de lucro usualmente aceitas.

Objetivando demonstrar a ficção trazida pela regra acima se simula: considerando-se um produto cujo preço normal de venda é R\$ 100,00, com uma alíquota de 17% para a própria operação²¹, em que se adicionasse R\$ 10,00 de custos adicionais, os que se referem a frete, despesas acessórias, etc., e uma margem de lucro presumida de 50%, teríamos a seguinte equação para obtenção da base de cálculo do ICMS retido:

Preço normal de venda	\$ 100,00
Despesas acessórias	\$ 10,00
Base de cálculo da própria operação	\$ 110,00
ICMS da própria operação calculada a 17% sobre base de cálculo da própria operação	\$ 18,70
Base de cálculo do imposto retido (item 3 + 30%)	\$ 143,00
ICMS retido (item 5 x 17% - item 4)	\$ 5,61
Valor total da Nota Fiscal →	\$ 115,61

Ressalte-se que o ICMS retido, obtido a partir de uma base de cálculo presumida, respeitando o princípio da não-cumulatividade, admite a dedução prévia do ICMS

²¹ própria operação: aquela realizada pelo industrial normalmente.

devido pela operação normal. Observe-se também que soma do valor do imposto ao preço total da mercadoria, quando a técnica utilizada, que é questionada por muitos, é a da exclusão do ICMS do preço, considerando-se que o imposto é parte integrante deste preço, sendo seu destaque mera indicação.

O que se percebe é que elementos trazidos pela LC para que a base de cálculo estimada na fonte possa no máximo chegar a uma aproximação do preço efetivo da operação realizada no varejo, ficando uma margem frouxa para a manipulação desses elementos, podendo ser utilizados para aumentar a arrecadação do ICMS, o que nos faz crer na iminente violação do princípio da segurança jurídica.

De tudo, o que melhor compõe este quadro nos legos, José Eduardo Soares de Melo²² "*todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar ...*", estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que podem ser objeto de tributação.

2.3 Feição Operacional

Passa-se-à ao largo das feições da substituição tributária nas prestações ou operações antecedentes e concomitantes, pois a mesmas não são mira de questionamentos e discussões, como ocorre com a substituição nas prestações ou operações subsequentes, o problema concentra-se, na hipótese tributária e no estabelecimento da base de cálculo, posto que nas prestações ou operações antecedentes a base de cálculo é o valor da prestação ou operação realizada, no passado, pelo contribuinte substituído; nas prestações ou operações concomitantes a base de cálculo é o valor da prestação ou operação realizada, no presente, pelo contribuinte substituído; entretanto nas prestações ou operações subsequentes a base de cálculo é o valor presumido para a prestação ou operação que será realizada, no futuro, pelo contribuinte substituído.

²² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1996, p. 122.

Não obstante o entendimento dos tribunais, com o advento da Emenda Constitucional 03/93, entendemos haver maculado o princípio da tipicidade, pois se cria, segundo Ives Gandra,²³ a *"possibilidade, de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não aconteceu sobre fato econômico inexistente. Isto não havia no sistema tributário, que pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que já dá início à obrigação tributária."*

A indigitada EC 03/93, ao prever a possibilidade de fato gerador presumido (futuro portanto), deu suporte aparente para que a Lei Complementar nº 87/96 pudesse regulamentar a antecipação do tributo, mas isto não impede que alguns autores acentuem reservas quanto ao regime.

Por arremate, à substituição subsequente que se vincula a fato futuro e incerto, e que por estar longe de se efetivar é chamado de fato gerador presumido e que encontra respaldo no adicionado § 7º do art. 150 da Constituição Federal e que tem gerado inúmeras alterações quanto à sua validade, mas que vem sendo mantido pelo judiciário, como é o caso do E. Supremo Tribunal Federal, afirmando que é legal a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária.²⁴

2.4 Consequências Jurídicas Do Fato Gerador Não Realizado

Assentado as devidas considerações, será agora decomposto o que significam as expressões constitucionais **caso não se realize o fato gerador presumido** (EC nº 3/93) e a complementar **correspondente ao fato gerador presumido, que não se realizar** (LC nº 87/96). Observe-se que ambas detêm conteúdo similaríssimo.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *ICMS - Lei Complementar nº 87/96*. Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997

²⁴ Inteligência do art. 155, § 2º, XII, "b", da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dois arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios n.º 66/88.

A EC n. 3/93 foi posteriormente codificada na LC n° 87/96. Importa isso dizer, tautologicamente, em outro giro, que é vedado aos Estados e ao Distrito Federal se aproveitarem desse regime para cobrar ICMS a maior do que o devido²⁵.

Utilizando-se do claro exemplo de Aroldo Gomes de Matos, temos: “o contribuinte substituto vendeu uma mercadoria por R\$ 100,00. Mas, ao mesmo tempo, presumiu, por força de lei, que o substituído irá revendê-la por R\$ 150,00, e cobra, antecipadamente, sobre a margem presumida (R\$ 50,00), o ICMS que seria devido na operação subsequente”.

E o mesmo autor conclui: “Se essa operação hipotética, todavia, não for realizada (caso raríssimo), ou se o for por valor inferior ao presumido (caso bastante frequente), ocorrerão as seguintes consequências:

<i>Hipóteses</i>	<i>Consequências</i>
1) quando a operação subsequente não for realizada (casos de furto, avaria total, integração ou consumação da mercadoria adquirida no próprio estabelecimento do contribuinte substituído, etc.), ou se houver não incidência (imunidade, isenção, etc.)	Restituir o ICMS cobrado sobre a margem presumida, ou seja, sobre R\$ 50,00
2) quando a operação subsequente for realizada por valor inferior ao presumido	Idem, proporcionalmente à diferença havida

Aí está, em palavras claras e objetivas, o verdadeiro objetivo perseguido pela EC n° 3/93 e LC n° 87/96: obrigar a Fazenda Pública a restituir prontamente aos contribuintes substituídos os excessos cobrados e, conseqüentemente, desobrigá-los de suportar uma carga além da devida.”

²⁵ MATTOS, Aroldo Gomes. *Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte*. in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 66/17-24.

2.5 Imediata e preferencial restituição

A *imediate e preferencial restituição* é decorrente do preceito descrito na parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, ao admitir a possibilidade de substituição tributária para as etapas futuras, admitindo a Lei Complementar 87/96 tal possibilidade no seu artigo 10, parte final, na forma a seguir exposta: *"... assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga indevidamente, caso não se realize o fato gerador presumido."*

O objeto deste dispositivo é a restituição de um imposto pago a maior, a favor de um determinado Estado, pois a regra de devolução é também extensiva à hipótese do excesso pago, por inferência lógica do nosso sistema constitucional.

Ressalte-se que, como tal, corresponde a matéria consistente na **devolução de indébito que resultou na aplicação do mecanismo da antecipação**. Trata-se, pois de uma decorrência da operacionalização da sistemática que se constitui numa, nem tanto, eventual divergência entre a previsibilidade (arbitrado) e o real.

Todavia, tanto o legislador derivado quanto o complementar, foram inexplicavelmente, reticentes ou incompetentes quanto ao regramento da devolução dos excessos pagos, ou seja, quando a operação subsequente é realizada com valor inferior ao presumido.

Porém, diante de legisladores omissos ou destituídos de técnica legislativa e a inconveniência e morosidade da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, por isso tal dispositivo, há de ser interpretado conforme a Constituição; e não literal ou isoladamente, amoldando o seu verdadeiro sentido e alcance, debelando, desta forma, ambiguidades, lacunas e contradições.

CAPÍTULO III – POSICIONAMENTO TRIBUNAIS ESTADUAIS E DAS SUPREMAS CORTES

3.1 Tribunais Estaduais

Em razão do *decisum* da 2ª turma do STJ através da firme e segura inteligência jurisprudencial (REsp. nº 104806-SP – 96/0052747-4), e doutrinária, diversas legislações estaduais já o encamparam, como é o caso do Paraná, segundo se infere do segundo julgamento²⁶:

*Com o advento da Lei Complementar n. 87/96, o regime de substituição tributária encontra-se legalmente embasado, não havendo qualquer ofensa à Constituição. A substituição tributária não acarreta em alteração do fato gerador, mas tão-somente no deslocamento de seu aspecto temporal. **Inexiste, prejuízo ao contribuinte vez que a Lei Estadual nº 11.580/96 garante a restituição do excesso tributário, caso as mercadorias venham a ser comercializadas por preço inferior no da tabela da base de cálculo. Da mesma forma, o § 7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, qual seja, a revenda das mercadorias. Recursos voluntários e reexame necessário providos.***

No mesmo sentido, abaixo outra decisão, na qual é vedada a restituição ao contribuinte nos casos em que o fato gerador presumido tiver ocorrido a menor, e somente autorizada nos casos em que o fato gerador presumido não ocorrer:²⁷

A restituição dos valores antecipados em razão da substituição "para frente" na incidência do Imposto sobre Operações

²⁶ AC nº 74.936-2, Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, 2º Câmara Cível, Rel. Dês. Sidney Mora, in Revista Estudos Tributários. ano II. Nº 2, Síntese, Porto Alegre, p. 7. Grifos nossos.

²⁷ TJ-SC - AC: 578988 SC 2009.057898-8, Relator: Wilson Augusto do Nascimento, Data de Julgamento: 25/11/2010, Terceira Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Apelação Cível n. , de Tubarão

Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) somente será possibilitada quando o fato gerador presumido não ocorrer, a teor do disposto no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Com isso, podemos ver que os tribunais estaduais estão interpretando a Constituição Federal de forma literal, não enxergando os abusos que são cometidos contra os direitos do contribuinte ao dar a esse assunto tal interpretação.

3.2 Superior Tribunal de Justiça

3.2.1 Quanto a legalidade da Substituição Tributária

Sobre a compatibilidade do instrumento com a Constituição originária, o **Superior Tribunal de Justiça**, em diversos julgamentos, vem confirmando sua constitucionalidade, como pode-se ver nas seguintes ementas:

ICMS - Substituição Tributária Fato Gerador - Incidência.

*É inconfundível o momento da incidência do tributo com sua cobrança. O fato gerador do ICMS ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte, a cobrança do tributo é a última fase concreta, mas a **exigência antecipada do ICMS, na venda de veículos automotores, não se reveste de ilegalidade ou abusividade. Recurso improvido**²⁸.*

Relator o Exmo. Sr. Ministro José Delgado, nos mesmos termos informa que a substituição tributária não é ilegal:

²⁸ REsp. nº 34.353-0 - SP, Rel. Min. Garcia Vieira, la. Turma, DJU de 16.08.1993.

Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Medicamentos. Farmácias e Drogarias. Pagamento Antecipado.

1. - A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas estão assentadas, com apoio da 1ª Seção, no entendimento de que a exigência de pagamento antecipado, via substituição tributária, não é ilegal.

2. - Com o pagamento antecipado não ocorre recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo.

3. - O sistema de substituição tributária não agride ao ordenamento jurídico tributário.²⁹

Mais uma vez, estamos diante da discrepância de interpretação da Constituição Federal, visto que, como já dito, a Constituição deve ser interpretada, observando todos os seus princípios, implícitos e explícitos; somente assim poderemos chegar a interpretação correta.

3.2.2 Quanto a legalidade da Substituição Tributária “pra frente”

Inicialmente essa Corte interpretando à luz de disposições constantes da EC nº 3/93, codificadas pela LC nº 87/96 em relação ao ICMS, interpretam-se **imperiosamente** conforme a Constituição, assim decidiram, conforme se vê da ementa abaixo³⁰:

Mandado de Segurança. Substituição Tributária. ICMS. Restituição ao substituído. Base de Cálculo Presumida., Operação Realizada a Menor. Possibilidade. Artigo 150, § 7º, CF/88. Lei Complementar 87/96. Recurso Conhecido e Provido.

²⁹ REsp. nº L04806-SP (96/0052747-4), Rel. Min. José Augusto Delgado. A jurisprudência do STJ sempre orientou-se no sentido da legitimidade da "substituição tributária para frente", segundo se depreende de reiterados julgados: EREsp nº 50.549-5- SP, 43.541-0-SP, 50.013-1-SP, 39.413-7-SP. Rel. Min. José Delgado; EREsp nº 45.923-RS, j. 20-0695, Relator Min. Américo Luz; EREsp nº 30.269-0-SP, Relator Min. Hélio Mosimann. Os referidos julgados, todavia, não foram proferidos por unanimidade.

³⁰ Recurso Ordinário em MS nº 10.425/Goiás, Rel. Min. Franciulli Neto. unânime. *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 61, pp. 175/5. (Grifos nossos).

*A previsão constitucional, regulamentada na Lei Complementar n° 87/96, resguarda o direito do contribuinte de não pagar o imposto quando não ocorrido o fato gerador. **O entendimento deve estender-se às hipóteses em que o fato gerador ocorreu a menor do que o valor previsto, valor este que serviu de base de cálculo para o recolhimento antecipado da exação, sob pena de o substituído arcar com o pagamento de tributo indevido.***

No caso acima exposto, vemos uma interpretação acertada, porquanto existe a máxima do contribuinte não pagar tributo quando não tiver realizado critério material do tributo. Não podendo o Estado se locupletar com tributo que não lhe é devido.

3.3. Supremo Tribunal Federal

3.3.1 Quanto a Constitucionalidade da Substituição Tributária

No **Supremo Tribunal Federal**, a substituição tributária também foi julgada constitucional³¹, como se pode ver na ementa de julgamento abaixo.

Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de Veículos Novos. Art. 1 55, § 2º, XII, b, da CF/88. Convênios ICM n° 66/88 (art. 25) e ICMS n° 107/89. Art. 8º, inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista n° 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n° 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, § 3º e § 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM n° 66/88, da

³¹ RE 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão 2.8.99.

competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.

Manifestação do STF no melhor de seu afinamento com o contexto jurídico atual. A substituição tributária é instituto que auxilia e aprimora a atuação do fisco, fazendo com que o Estado não seja lesado na sua arrecadação. O problema enfrentado nesse trabalho é acerca da restituição nos casos em que a substituição tributária pra frente.

3.3.2 Quanto a Constitucionalidade da Substituição Tributária “pra frente”

O Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade³², inicialmente apreciou o Convênio ICMS nº 13/97, que pretendeu normatizar o § 7º do art. 150 da CF, e em medida cautelar assim:

Cláusula primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

³² ADI nº I.85I-4/AL, Pleno. in DJ Seção I. de 23-10-98

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Assim o plenário conclui, por unanimidade de votos, pela **inconstitucionalidade** da "Cláusula segunda", que versava sobre a impossibilidade de restituição nos casos de substituição tributária pra frente com tributo pago a maior.

Destacamos a seguir o voto do ilustre Min. Relator, Ilmar Galvão, que descartou a interpretação literal daquele dispositivo constitucional:

Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais frequentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na da cláusula segunda que, por isso, não pode substituir." (grifos nossos)

Votando com relator, embora num tom de dubiedade o Ministro Maurício Corrêa, eis o voto:

Com relação à Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, o meu voto também é no sentido de deferir a liminar, tendo em vista, ao que me parece, caracterizar violação ao § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, pelo menos até que se defina o que seja ‘caso não se realize o fato gerador presumido’. (grifo nosso)

Em ocasião posterior, o STF mudou o entendimento na referida ADI, acordando por unanimidade pela improcedência da inicial e a declaração de constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97, como poderemos ver abaixo:

O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997.

Aos nossos olhos, a mudança de posicionamento afronta a Constituição, ultrajando vários de seus princípios que protegem os direitos dos contribuintes.

Em momento posterior, a Egrégia Primeira Turma desse Tribunal, julgou mesma questão, no mesmo sentido, negando restituição do ICMS cobrado a maior através do regime de substituição tributária, senão vejamos³³:

Substituição Tributária. Legitimidade. Base de Cálculo Presumida e Valor Real da Operação. Diferenças Apuradas. Restituição.

1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de

³³ RE nº 266.523-I/MG. unânime. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, São Paulo, pp. 165/166.

mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal.

*2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. **Restituição. Impossibilidade dada a ressalva contida na parte final do artigo 150 §7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize***

Mais um voto do Min. Maurício Corrêa, agora já não mais em dúvida, abaixo identificado³⁴:

Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Substituição Tributária. Legitimidade. Base de Cálculo Presumida e Valor Real da Operação. Diferenças Apuradas. Restituição.

1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal.

*2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, **que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.***

Agravo regimental não provido.

Grifo nosso.

³⁴ AGRRE-266523/MG. Ministro Maurício Corrêa. 08/08/2000 - Segunda Turma. DJ, Data-17-11-00, vol. - 02012-04 p. 00758. Votação: Unânime.

Mais uma vez mostraremos outro julgamento em que o posicionamento de que somente é assegurada a restituição imediata e preferencial se o fato gerador presumido não se realizar³⁵, neste julgado foi ordenada a cassação de decisão favorável ao contribuinte e determinado que fosse proferida um novo acórdão, nos moldes da ADI acima citada, como veremos:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Julgamento. Sentença de mérito. Oponibilidade erga omnes e força vinculante. Efeito ex tunc. Ofensa à sua autoridade. Caracterização. Acórdão em sentido contrário, em ação rescisória. Prolação durante a vigência e nos termos de liminar expedida na ação direta de inconstitucionalidade. Irrelevância. Eficácia retroativa da decisão de mérito da ADI. Aplicação do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais. Liminar concedida em reclamação, para suspender os efeitos do acórdão impugnado. Agravo improvido. Voto vencido. Reputa-se ofensivo à autoridade de sentença de mérito proferida em ação direta de inconstitucionalidade, com efeito ex tunc, o acórdão que, julgando improcedente ação rescisória, adotou entendimento contrário, ainda que na vigência e nos termos de liminar concedida na mesma ação direta de inconstitucionalidade. Ante o exposto, com base na jurisprudência desta Corte (art. 161, parágrafo único, RISTF), **julgo procedente a presente reclamação, para cassar a decisão reclamada e determinar que outra seja proferida em seu lugar, de acordo com o julgamento de mérito da ADI 1.851, segundo o qual o Estado não está obrigado a restituir o valor do ICMS pago a maior por meio do regime da substituição tributária facultativa regida pelo Convênio ICMS 13/1997.***

Grifo nosso.

³⁵ Rcl: 2600 SE , Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 27/03/2012, Data de Publicação: DJe 066, DIVULG 30/03/2012, PUBLIC 02/04/2012.

O empasse no STF continua, e como solução desse imbróglio a Suprema Corte reconheceu a existência de repercussão geral do tema³⁶, RE que ainda não tem julgamento, senão vejamos:

*Constitucional. Tributário. ICMS. Restituição da diferença do imposto pago a mais no regime de substituição tributária. Base de cálculo presumida e base de cálculo real. Art. 150, § 7º, da CF. ADI 2.675/PE, Rel. Min. Carlos Velloso e ADI 2.777/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, que tratam da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo plenário. **Existência de repercussão geral.***

Grifo nosso.

Após toda colação de julgados, verificamos que a tendência é a manutenção do posicionamento já exposto do STF, visto que a liminar favorável ao contribuinte foi revertida para decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, no caso da ADI de Alagoas. E no caso da reclamação de Sergipe, decisão favorável ao contribuinte foi cassada.

Portanto, vemos que a inconstitucionalidade da restituição da substituição tributária pra frente nos casos em que o fato gerador ocorrer a menor será mantida, ferindo a Constituição e ceifando o direito do contribuinte.

³⁶ RE 593849 RG, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/09/2009, DJe-191, DIVULG 08-10-2009, PUBLIC 09-10-2009.

CONCLUSÃO

Aqui chegados e com tamanha surpresa para os todos os que militam na seara tributária deu-se a espécie em estudo, substituição tributária “pra frente”, interpretação estritamente literal ao objeto da EC nº 03/93, às restituições quando o fato gerador ocorrer a menor.

Mesmo se reconhecendo ser da mais alta importância ter-se tributos de fácil arrecadação, bem como oferecer facilidades ao Estado quanto ao combate a sonegação, reconhece-se também que tudo venha acompanhado de práticas constitucionais e legítimas, pois todo contribuinte tem o direito legítimo de submeter-se a uma tributação que respeite os limites constitucionais, antes que justificada por qualquer espécie de interesse prático ou de comodidade arrecadatória.

O Supremo Tribunal Federal, guardião maior de nossa Constituição, que deveria honra-la e respeita-la, como visto, não está caminhando para decisão mais acertada, visto que em todas as jurisprudências juntadas é claro a inclinação para manutenção da interpretação literal a EC nº 03/93. Devemos dizer que com isso, a inconstitucionalidade prevalecerá, usurpando direito do contribuinte e permitindo com que o Estado fique com valores que não lhe pertencem.

Lembremos da frase, *“Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”*. O posicionamento correto seria: houve pagamento indevido ou a maior, devolva a quem de direito, o contribuinte.

A negativa de restituição da substituição tributária quando o fato gerador é menor do que presumido é inconstitucional, devido a impossibilidade de o Estado se apropriar de direito que não é seu; quem tem direito ao valor pago indevidamente é quem o pagou, logo, o contribuinte.

O grito por justiça clama cada vez mais alto e mais forte ao verificar que mais um direito constitucional do contribuinte está sendo violado, favorecendo os entes tributantes que de forma proposital ampliam o mais que podem a base de cálculo arbitrada, objetivando desta feita ampliar também de maneira ilegítima a arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Revisão e complementação de Mizabel Abreu Machado Derzi). 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária.*, São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CASSONE, Vitório. *ICMS. Lei Complementar nº 87/96*. São Paulo: Rumo Gráfica Editora, s/a.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Sujeição Passiva e responsáveis tributários.*, in *Direito n. 2.*, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda e CASTRO, Adilson Gurgel de. *Curso de Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1987.

GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. *ICMS. Materialidade e Princípios Constitucionais*. In *Curso de direito Tributário*, vol. 2, 5ª edição. (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). Belém: CEJUP.

HARADA, Kioshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96*. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal*. In Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

_____. *ICMS - Lei Complementar nº 87/96*. Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes. *Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte*. in Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 66/17-24.

MELLO, José Eduardo Doares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 2ª. Ed. São Paulo: Dialética, 1996.

MELLO, Marco Aurélio. Palestra proferida no XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em 27 e 29-09-1999. in Revista de Direito Tributário nº 78, P. 17.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *ICMS. Anotações à Lei Complementar Nacional nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Manaus: Jorcada Impressos Gráficos, 1998.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 104.

TÔRRES, Heleno Taveira, *Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais)* .in Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 70/87-108.