



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS – UNIPAC
CURSO DE DIREITO

CAMILA GONÇALVES DE OLIVEIRA

**A CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA QUANDO A BASE DE CÁLCULO REAL FOR
MENOR QUE A PRESUMIDA**

JUIZ DE FORA

2016

CAMILA GONÇALVES DE OLIVEIRA

**A CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA QUANDO A BASE DE CÁLCULO REAL FOR
MENOR QUE A PRESUMIDA**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA

2016

FOLHA DE APROVAÇÃO

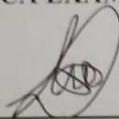
Camila Gonçalves de Oliveira

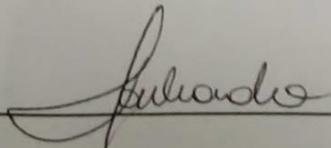
Aluno

A Constitucionalidade da Restituição do ICMS na Substituição Tributária Progressiva quando a Base de cálculo Real for menor que a presumida.
Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA





Sandra Bara Alves

Aprovada em 13/12/2016.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus que iluminou meu caminho durante essa caminhada.

Aos meus familiares pelos momentos que não pude estar presente, mas tenha toda certeza que todo o esforço foi para que tivessem orgulho de mim.

As amigas Adrielle, Marina, Thaila, Gabriela e Raisal, pelos bons momentos que vivemos juntas.

E por fim, um agradecimento especial à minha orientadora, professora Luciana de Oliveira Zimmermann que me deu a oportunidade quando eu mais precisei, acreditou em mim e na minha capacidade, e por tudo isso lhe agradeço. Mas agradeço também por tudo que me ensinou pela paciência que demonstrou, e para sempre terá minha gratidão.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.....	10
2.1 O Que é a Interpretação Conforme a Constituição?.....	10
2.2 Os Princípios que justificam a Interpretação Conforme.....	11
2.3 Limites à Interpretação Conforme a Constituição.....	12
2.4 Interpretação Conforme a Constituição Tributária.....	14
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	15
3.1 Modalidades de Responsabilidade Tributária.....	15
3.2 Substituição Tributária.....	16
4 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	18
4.1 O ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.....	18
4.2 ICMS, um tributo indireto.....	18
4.3 Substituição Tributária Progressiva adotada na tributação do ICMS.....	20
4.3.1 Base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária Progressiva.....	23
4.3.2 Restituição do Indébito na Substituição Tributária.....	24
5 DEFINITIVIDADE DA BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA.....	26
6 CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS.....	35

RESUMO

O presente trabalho investiga o problema da substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS, mais precisamente, a respeito do dever de restituição de valores ao contribuinte, quando o fato gerador presumido expressar valores maiores do que aqueles verificados no âmbito da operação comercial, que efetivamente ocasionou a incidência do imposto. Nesse ínterim, primeiramente, o trabalho analisa os contornos da hermenêutica constitucional para verificar os argumentos jurídicos articulados no julgamento da ADI n. 1.851/2002, quando o STF marcou seu posicionamento quanto ao alcance normativo do art. 150 §7º da CF/88. Na sequência, o presente trabalho parte de uma análise crítica da definitividade da base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva, que será realizada a partir de uma interpretação conforme, aliada aos princípios constitucionais tributários, buscando a salvaguarda do art. 150, §7º da CF/88. Sobre o tema há inúmeros posicionamentos jurisprudenciais, bem como se constata a existência de dicotomias de interpretação que, ainda, não produziram um denominador comum, tema que está em pauta de julgamento no Plenário do STF, em sede de repercussão geral, abrindo, assim, a possibilidade de se produzir entendimento novo e uníssono.

Palavras-chave: Substituição Tributária Progressiva. ICMS. Fato Gerador Presumido.

1 INTRODUÇÃO

Ao Estado incumbe desenvolver ações de modo a atender as necessidades básicas da população, promovendo, assim, o bem comum. Para tanto, os Entes Federados utilizam-se de instrumentos legais para obter ingressos financeiros nos cofres públicos, sendo a principal forma de obtenção destes recursos, a arrecadação dos tributos.

Dentre os diversos tributos, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem relevante importância na arrecadação estatal. Uma das formas de promover o incremento na arrecadação deste Imposto é através da Substituição Tributária, que foi constitucionalizada pela EC 3/93, que incluiu o parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal.

As leis estaduais e a LC 87/1996 buscam regulamentar, dentre outros institutos, a substituição tributária progressiva do ICMS. Todavia, ao interpretarem na literalidade o disposto no artigo 150, §7º da CF/88, estabelecem que a exigência antecipada do ICMS, neste caso, dá-se mediante uma base de cálculo presumida e, ainda, permitem a sua restituição somente na hipótese em que o fato gerador presumido não vier a ocorrer, o que torna a base de cálculo presumida definitiva.

No entanto, como fica o direito do substituto tributário do ICMS à restituição do valor pago a maior, em razão da base de cálculo real ser menor que a base de cálculo presumida?

Para responder a este problema, precisa-se salientar que todo ramo do Direito existe fundamentalmente devido à verificação de uma relação jurídica especial. Nesse contexto, a relação jurídico-tributária talvez seja uma das mais antigas. Em verdade, desde que o homem se organiza de forma política, seja para atender interesses coletivos ou para servir a um poder despota, que despesas públicas são custeadas por meio de tributos (MACHADO. 2015).

Não obstante, o Direito Tributário se consolida apenas no século XVIII, junto ao Estado de Direito, justamente quando se percebe que, ante a violência estatal contra o patrimônio privado (exação tributária), fazia-se imperioso estabelecer claras limitações.

Assim sendo, uma das principais funções do Direito Tributário é a de impor limitações a uma realidade política, que já lhe antecedia, de que, em todo tempo e em qualquer lugar, o Poder Tributário se manifesta, a fim de exigir prestações pecuniárias compulsórias de seus súditos.

Foi com esse espírito, que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em um capítulo próprio e ao longo de todo o seu texto, uma série de limitações ao exercício do Poder Tributário, veiculando princípios limitantes, imunidades, e definindo competências e repartição de receitas. Dessa forma, criou-se uma verdadeira Constituição Tributária, fundamento de validade máximo

do Sistema Tributário Nacional, voltado à conformação linear e dinâmica do fenômeno regulado (SABBAG, 2015).

O problema que se pretende abordar ganha materialidade, quando entre as limitações tributárias, o art. 150, § 7º da Constituição Federal confere notório empoderamento aos Entes Tributantes, dispondo que:

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. (BRASIL, 1988)

A presente pesquisa tem como fundamento teórico, o estudo da interpretação conforme a Constituição, seu conceito, justificações, limites e princípios limitadores. A análise do problema aqui anunciado será realizada a partir dessa técnica de hermenêutica aliada aos princípios implícitos no nosso ordenamento jurídico, buscando a salvaguarda do art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, e compreendendo, a partir de uma interpretação teleológica, que a Constituição disse menos do que desejava.

A relevância do questionamento não está só no fato de ser matéria controvertida na doutrina e nos tribunais, mas também porque ganhou, atualmente, grande importância, devido ao fato de que o Plenário do STF está discutindo a questão, em sede de repercussão geral, através do RE - 593849 RG/MG.

Portanto, o trabalho se constrói a partir de uma análise teórico-metodológica e a técnica de pesquisa utilizada é a documentação indireta, ou seja, parte-se de uma pesquisa bibliográfica, no tocante à análise de livros e compêndios didáticos e, por fim, documental, no tocante à análise da jurisprudência e da legislação aplicável.

Busca-se, inicialmente, a partir da compreensão do instituto da Substituição Tributária Progressiva, estabelecido constitucionalmente no artigo 150, §7º, demonstrar que o mesmo não é só um mecanismo facilitador da arrecadação, mas que o Poder Constituinte deu a ele o *status* de limite ao poder de tributar e, assim, deve ser interpretado.

Após este entendimento inicial, parte-se para a discussão sobre a aplicação da substituição tributária no ICMS, que é imposto indireto e não-cumulativo e cuja restituição se dará nos termos do artigo 166 do CTN. Avançando, analisa-se a base de cálculo do referido imposto, fazendo, então, a diferenciação da base de cálculo do ICMS nas operações normais de circulação de mercadorias, daquela relativa às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, considerada, com amparo no permissivo constitucional, na sua forma presumida. Finalmente, será analisada a constitucionalidade da definitividade da base de cálculo da Substituição Tributária

Progressiva, levando-se em consideração os princípios constitucionais tributários e a interpretação do §7º do artigo 150 da CF como um limite ao poder de tributar.

Desse modo, o presente estudo se desenvolve em quatro capítulos: o primeiro capítulo trata da interpretação conforme a Constituição, explicitando seus princípios justificantes, limites e conseqüências desse método de interpretação, a fim de situar o tema central proposto. Já no segundo capítulo, será analisado o instituto da Substituição Tributária Progressiva, e o terceiro capítulo tratará do ICMS e a Substituição Tributária. Finalmente, no quarto capítulo se abordará, especificadamente, o tema proposto, que é o direito à restituição do ICMS na substituição tributária, quando a base de cálculo real for menor que a base de cálculo presumida.

Por fim, busca-se demonstrar que a definitividade da base de cálculo presumida do ICMS na substituição tributária é inconstitucional, uma vez que este instituto deve ser interpretado como limitador ao Poder de Tributar, o que está sendo ferido no momento em que se nega a restituição do valor pago a maior na substituição tributária do ICMS, quando o sujeito passivo comprova que suportou o encargo tributário.

2 INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO

A expressão hermenêutica tem origem histórica na palavra grega “*hermeneus*”, que, segundo Platão, foi empregada por Sócrates para designar a ação intelectual de prestar sentido ou desvendar o significado do “*Logos*”, por meio das palavras. Fala-se, então, de um conjunto específico de técnicas, mecanismos, princípios e teorias voltados à racionalização e operacionalização da atividade humana de interpretação linguística.

Nas palavras de Eros Grau (2009), o direito é semelhante à música, pois ambos são alográficos. Assim, como uma partitura reclama que o músico a traduza em fonogramas e notas audíveis, o texto legal apresenta-se frio sem que o jurista o transmute em um dever prático de conduta para dada pessoa, ou seja, em uma norma jurídica.

Imaginando agora, que existissem inúmeros modelos e formas de se ler um arranjo musical, parece intuitivo que se espera que um bom músico os conheça. De igual modo, importa que o interprete constitucional domine e transite entre os principais parâmetros hermenêuticos existentes, dentre eles, o mecanismo hermenêutico de Interpretação Conforme a Constituição.

2.1 O Que é a Interpretação Conforme a Constituição?

Pode-se conceituar inicialmente a Interpretação Conforme a Constituição como aquela que, entre outras possíveis interpretações, impõe-se sobre as demais, em razão de revelar na lei a sua validade em face da Constituição. Esse “dever” de interpretar conforme a constituição é reforçado pelas palavras de Karl Larenz (1997, p.480), quando ensina que:

Se uma interpretação, que não contradiz com os princípios da Constituição, é possível segundo os demais critérios de interpretação, há de preferir-se a qualquer outra que a disposição viesse a ser inconstitucional. A disposição é então, nesta interpretação, válida. Disto decorre, então, que dentre várias interpretações possíveis, segundo os demais critérios, sempre obtém preferência aquela que melhor concorde com os princípios da Constituição.

Na mesma linha, Eduardo García de Enterría (1994, p.95-96) “antes de uma lei ser declarada inconstitucional, o juiz deve buscar uma interpretação que tenha uma concordância da lei com a Constituição (...)”.

A maioria dos textos normativos possui conteúdo do qual podem ser extraídas diferentes interpretações. Caso haja diversas possibilidades de interpretação, a Interpretação

Conforme surge como verdadeiro critério de interpretação, que decide, entre duas ou mais interpretações possíveis, aquela que esteja conforme a Constituição.

Não se pode olvidar, que a Interpretação Conforme se aproxima dos métodos clássicos de solução de antinomias, buscando a realização do princípio da unidade do ordenamento jurídico e da supremacia da Constituição. Entretanto, a diferença entre eles está no resultado, pois nos critérios clássicos a antinomia sempre resulta na expulsão de uma das leis, enquanto no critério da Interpretação Conforme a Constituição, “a antinomia não se estabelece entre duas leis, mas sim entre duas interpretações possíveis de uma mesma lei, uma que resulta em constitucionalidade e outra em inconstitucionalidade” (JUNIOR, 2002, p.18).

Por conseguinte, a Interpretação Conforme a Constituição é um critério de solução de antinomias entre interpretações possíveis de uma mesma lei, pelo qual deverá prevalecer aquela que revela a sua conformidade à Constituição, excluindo-se, assim, todas as demais formas de interpretação.

2.2 Os Princípios que justificam a Interpretação Conforme

A Interpretação Conforme a Constituição não é um mero método de interpretação, vai mais além, uma vez que, visa a alcançar a concretização de princípios como o da unidade do ordenamento jurídico, o da supremacia da constituição e o princípio de presunção da constitucionalidade das leis. Conforme assevera Jorge Miranda (1997, p.263):

Trata-se, antes de mais nada, de conceder todo o relevo , dentro do elemento sistemático da interpretação, à referência à Constituição. Com efeito, cada disposição legal não tem somente de ser captada no conjunto das disposições da mesma lei e no conjunto da ordem legislativa ; tem outrossim de se considerar no contexto da ordem constitucional; e isso tanto mais quanto mais se tem dilatado, no século XX, a esfera de ação desta como centro de energias dinamizadoras das demais normas da ordem jurídica positiva.

A Interpretação Conforme a Constituição tira sua validade primeiramente do princípio da presunção de constitucionalidade das leis. De acordo com esse princípio, o poder judiciário deve partir do pressuposto de que o legislador buscou um diploma capaz de produzir efeito jurídico e não que se tornasse inoperante, haja vista que em um Estado Democrático de Direito, a lei é a expressão da vontade popular. É cediço que os órgãos públicos que elaboram as leis são representantes do povo. Em razão disso, afirma Hesse (1992, p.52):

A vontade e a conduta do legislador democrático gozam de uma presunção de constitucionalidade, e a isso corresponderá uma primeira linha de interpretação das relações sociais. Aos tribunais constitucionais é vedado discutir essa primazia do legislador, pois isso acarretaria um desfazimento das funções constitucionalmente estabelecidas.

Não se pode olvidar que o princípio de presunção de constitucionalidade das leis busca, na prática, estabelecer certa regra de interpretação, conforme assevera Luís Roberto Barroso (1999, p.165)

Havendo uma interpretação possível que permita afirmar-se a compatibilidade de uma norma com a Constituição, em meio a outras que carreavam para ela um juízo de inviabilidade, deve o intérprete optar pela interpretação legitimadora, mantendo o preceito em vigor.

Num segundo momento, a Interpretação Conforme retira sua justificativa do princípio da supremacia da Constituição. Esse princípio decorre da forma rígida adotada pela Constituição da maioria dos países, vale dizer, um procedimento mais difícil para a mudança da Constituição do que aquele adotado para a lei infraconstitucional. Sobre o tema, complementa Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2012, p.44):

A supremacia da Constituição decorre de sua origem. Provém ela de um poder que institui a todos os outros e não é instituído por qualquer outro, de um poder que constitui os demais e é por isso denominado Poder Constituinte.

Por fim, a Interpretação Conforme busca a uniformidade do ordenamento jurídico, ou seja, as normas jurídicas de um sistema devem ser um reflexo dos valores e dos princípios consagrados na Constituição, sendo esta a fonte de todo o sistema. As normas jurídicas não podem estar distanciadas entre si, devem conviver em uma constante conexão umas com as outras.

2.3 Limites à Interpretação Conforme a Constituição.

A Interpretação Conforme não pode ser vulgarizada, logo, alguns limites devem ser impostos à sua aplicação. Assim, quando a imperfeição na técnica legislativa permitir uma variedade semântica, revela-se salutar a delimitação do âmbito máximo de movimentação do intérprete quando da utilização do método supracitado. Há alguns limites à Interpretação Conforme, quais sejam: os limites literal e teleológico e os princípios.

A literalidade como limite à Interpretação Conforme defendida nos estudos de Larenz, que acabou influenciando toda a jurisprudência alemã e a doutrina em geral. Em síntese, a linguagem é muito rica e flexível, o que acaba resultando na impossibilidade de se obter um sentido literal único.

Segundo Larenz (1997, p. 399), se o sentido literal possível e o contexto significativo da lei abrem espaço para seguidas interpretações, deve-se preferir a que melhor atenda à intenção reguladora do legislador, a qual pode derivar da pesquisa das exposições de motivos, das declarações e dos demais atos do legislador, bem como do próprio conteúdo da lei, desde que possa revelar inequivocamente uma orientação a um determinado fim.

É verdade que o intérprete, ao partir dos fins estabelecidos pelo legislador histórico, mas examinando ulteriormente as suas conseqüências e ao orientar a eles as disposições legais particulares, vai para além da ‘vontade do legislador’, e entendida como fato histórico, e das idéias normativas concretas dos autores da lei, e entende a lei na sua racionalidade própria. (LARENZ, 1997, p.481)

Em relação aos princípios limitadores da Interpretação Conforme, pode-se citar o princípio da separação de poderes e o da proporcionalidade. O princípio da Interpretação Conforme encontra maior resistência no princípio da separação funcional do poder, que opera como princípio-limite da interpretação. É cediço que não pode o poder judiciário, na justificativa de salvar a lei, realizar a interpretação conforme se essa interpretação se mostrar inequívoca atividade legiferante, vale dizer, atividade criadora do direito, pois, não caberia ao juiz atuar como legislador positivo.

Não se pode olvidar que a Interpretação Conforme a Constituição só é possível caso não infrinja a harmonia entre meios e fins por ela visados. Ou seja, o princípio da Interpretação Conforme busca salvaguardar a lei da inconstitucionalidade, quando a mesma viola a proporcionalidade. Assim, a proporcionalidade é uma vedação ao exercício legiferante do juiz em uma atividade que visa a ser meramente interpretativa.

Haverá um embate entre os princípios que justificam a Interpretação Conforme (presunção de legitimidade das leis, supremacia da Constituição e a unidade do Ordenamento jurídico) e os limitadores (separação dos poderes e proporcionalidade), além dos limites literal e teleológico das leis. Após esse conflito poderá ocorrer a aplicação do princípio da Interpretação Conforme, com as seguintes conseqüências: retificação, redução ou ampliação da lei sob suspeição.

Destarte, a análise da definitividade da base de cálculo do ICMS na substituição tributária “pra frente” será realizada a partir dessa técnica de hermenêutica aliada aos

princípios implícitos no nosso ordenamento jurídico, buscando a salvaguarda do art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988. Sobre o tema há inúmeros posicionamentos jurisprudenciais, bem como se constata a existência de dicotomias de interpretação que, ainda, não produziram um denominador comum, e, que, conseqüentemente, abrem a possibilidade de se produzir entendimento novo.

2.4 Interpretação Conforme a Constituição Tributária

A Constituição Federal de 1988 cuidou basicamente de delimitar o Sistema Tributário Nacional por meio da imposição de limitações ao poder político de tributar. Dessa forma, quando se fala em Constituição Tributária deve-se ter em mente a referência a um conjunto de normas que impõe restrições a uma realidade perceptiva, que é o poder eminente do Estado sobre o patrimônio privado localizado no território em que exerce soberania.

Dessa feita, não há maiores surpresas em se considerar que a Constituinte de 1988 estava, enquanto iniciativa cidadã, voltada para a construção de um sistema tributário bem delimitado, apontando claros marcos impeditivos à exação. É, por tanto, esse o princípio basilar da Constituição Tributária, a orientar toda sua interpretação.

De modo específico, encontra-se na Carta Política três mecanismos de limitadores, a saber: a definição de competências tributárias, as Imunidades tributárias e os princípios tributários.

Logo, o Poder Constituinte Reformador, através da Emenda Constitucional 3/93, introduziu o parágrafo 7º dentro do artigo 150 que trata dos limites ao Poder de Tributar e como tal, aqui se demonstrará que o mesmo deverá ser interpretado.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.1 Modalidades de Responsabilidade Tributária

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, prescreve que a sujeição passiva tributária, também conhecida como responsabilidade tributária em sentido amplo, poderá recair sobre o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é o sujeito que realiza o fato gerador do tributo, é quem revela capacidade contributiva e é o destinatário constitucional da tributação. Já o responsável tributário é o sujeito a quem a lei impõe o dever de satisfazer a

prestação tributária, sem se revestir da condição de contribuinte, sujeito que tem uma relação indireta com o fato gerador, sendo, portanto, uma responsabilidade em sentido estrito, a qual será aqui analisada.

A Responsabilidade Tributária em sentido estrito é a submissão ao crédito do fisco, em virtude de imposição legal, de pessoa diversa do contribuinte. Trata-se de medida que, como se verá, visa garantir ou conferir força ao crédito tributário, elevando a viabilidade de sua satisfação (SABBAG, 2015). Assim, através da responsabilidade tributária passiva, o crédito tributário possui como garantia uma exigibilidade em face de quem não é o contribuinte.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

Pode-se verificar da leitura do artigo 128 do Código Tributário Nacional que elementos normativos gerais são exigidos para a configuração da responsabilidade tributária *strito sensu*.

Por conseguinte, a atribuição a terceira pessoa do dever de adimplir obrigação tributária de outrem, deve ser feita por meio de lei e de modo expresso. Não há, aqui, imposição tácita do dever de pagar o crédito tributário, que pudesse ser objeto de especulação interpretativa, há comprometer a segurança jurídica.

O responsável tributário não pode ser pessoa totalmente estranha e distante da obrigação tributária, pelo contrário deve guardar alguma relação com o fato gerador. Tal relação não será direta e pessoal, a qual só a tem o contribuinte, mas sim impessoal e indireta, ou seja, que se fixa, em algum momento, no dever de zelo ou culpa pelo fato gerador ou pela pessoa do contribuinte.

O citado dispositivo legal indica ainda que, o dever de terceiro responsável pelo pagamento do tributo pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou ser estabelecida de modo subsidiário ou solidário a dele, o que leva às diversas modalidades de responsabilidade tributária.

Segundo os ensinamentos de Luciano Amaro (2010), são duas as categorias de responsabilidade tributária: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição.

A responsabilidade por transferência ocorre quando a lei elege um fato posterior à ocorrência do fato gerador, que dará ao terceiro a responsabilidade pela obrigação tributária. Ou seja, é modalidade de responsabilidade superveniente, ocorrida a transferência, o terceiro poderá ocupar sozinho o polo passivo ou dividi-lo em solidariedade ou subsidiariedade com o contribuinte.

Todavia, o objeto do presente estudo é a modalidade de responsabilidade por substituição tributária, instituto que proporcionará uma atribuição originária e exclusiva de sujeição passiva a quem não praticou o fato gerador.

3.3 Substituição Tributária.

Diz-se que a substituição tributária implica em uma responsabilidade originária e exclusiva, pois, desde o advento do fato gerador e conseqüente nascimento da obrigação tributária, o contribuinte e seu patrimônio são esquecidos pelo Fisco, a quem interessará única e exclusivamente efetuar atos de cobrança e arrecadação em face do responsável tributário (COSTA, 2012).

A substituição tributária pode ser definida como um mecanismo utilizado pelo Fisco através do qual é transferida a responsabilidade por obrigação tributária a terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte, por razão de segurança, comodidade, praticidade ou pela circunstância.

Com a Emenda Constitucional 3/93, foi acrescido o parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal, tornando a substituição tributária um instituto constitucional, ao dispor que:

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. (BRASIL,1988)

O instituto da substituição tributária comporta os modelos: regressivo e progressivo. Frequentemente se utiliza as expressões substituição tributária ‘para frente’ e ‘para trás’. A substituição tributária regressiva é utilizada, por razões de comodidade e praticidade, para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento.

Haverá substituição ‘para frente’ ou ‘progressiva’ quando o legislador indica uma pessoa responsável pela retenção e recolhimento do tributo, relativamente a fato gerador

futuro e incerto, com utilização de base de cálculo presumida. Sobre o tema, Eduardo Sabbag (2012, p. 711) diz que:

É a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se correr) em um momento posterior (“para frente”). Assim, antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de bases de cálculo aptas a dimensionar o fato imponible, uma vez que ele ainda não ocorreu. Logo, a doutrina contesta tal mecanismo por se tratar de inequívoco fato gerador presumido ou fictício.

Portanto, a substituição tributária progressiva é uma excelente técnica de arrecadação, no entanto, possui limites para sua aplicação, devendo ser compreendida através da análise dos princípios constitucionais. Caso, o legislador ultrapasse esses limites, para que a norma não seja eivada de inconstitucionalidade, há de se fazer a interpretação conforme a Constituição, principalmente no caso da substituição tributária progressiva quando aplicada na arrecadação do ICMS.

4 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

4.1 O ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituírem o ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, que foi a incorporação de três impostos únicos federais instituídos pela Carta Magna de 1946, que eram os impostos sobre: energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, e minerais. Os citados impostos únicos federais passaram, então, a integrar o fato gerador do ICMS, por se tratar de mercadorias passíveis de circulação, na acepção moderna. Além disso, foram acrescentados os serviços de transporte e de comunicação em geral, passando alguns doutrinadores considerar o ICMS como um aglomerado de seis impostos.

Destarte, o dispositivo da Constituição Federal sobre o ICMS, com alteração da EC n° 3, de 1.993 e EC n° 33, de 2001, assim prevê:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988).

O ICMS, portanto, é um imposto indireto, plurifásico, não cumulativo e incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

4.2 ICMS, um tributo indireto.

Em relação à repercussão do encargo econômico financeiro, os tributos podem ser diretos ou indiretos. Segundo Ricardo Alexandre (2013, p. 72):

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

(...)

São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo.

Para Hugo de Brito Machado (2015), a doutrina predominante aponta como característica dos tributos indiretos, o fato de serem esses tributos legalmente devidos por um sujeito, enquanto são economicamente suportados por outro.

No entanto, cumpre salientar que essa classificação sofre críticas na doutrina, pois alguns doutrinadores entendem que praticamente todo tributo tem a possibilidade de ter seu encargo econômico repassado para o consumidor de bens e serviços.

Durante algum tempo, baseado no argumento de que a restituição de tributo indireto geraria enriquecimento sem causa do contribuinte (de direito), o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 71, cuja redação afirmava, de maneira clara, que embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. O Pretório Excelso asseverava que se o enriquecimento sem causa fosse inevitável, mal menor seria a sua ocorrência em favor do Estado, pois o privilégio seria repartido por toda a sociedade.

O Código Tributário Nacional trouxe uma solução mais razoável para a questão no seu artigo 166, uma vez que leva em consideração a natureza do tributo. Assim, o referido dispositivo legal adota a repercussão jurídica e não apenas a econômica. O dispositivo legal exige, para a restituição de tributo indireto, a prova de que não transferiu o encargo financeiro do tributo ou de que o contribuinte de fato autorizou a restituição, pois reza o artigo 166 do CTN, *in verbis*:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL, 1966)

Posteriormente, o STF editou a súmula 546: “Cabe a restituição de tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

A prova da não transferência do encargo pode ser feita pelo contribuinte por qualquer meio de prova. O valor a ser restituído só poderia ser aferido comparando-se o ICMS apurado na substituição tributária (destacado na nota fiscal relativa à saída da mercadoria) com o ICMS devido na operação de venda ao consumidor final.

Em regra, a restituição do ICMS indevido poderá ser feita por escritura fiscal e contábil, complementando as notas fiscais. Não se pode esquecer de que o ônus de provar cabe a quem alega. Dessa forma, o responsável por substituição tributária deverá produzir a prova do indébito, a qual será analisada pelo Fisco, para que possa haver a restituição.

4.3 Substituição Tributária Progressiva adotada na tributação do ICMS

A substituição tributária progressiva ou ‘para frente’, regime adotado amplamente pelas Unidades Federadas no tocante ao ICMS e, para um número, cada vez maior, de produtos, encontra justificativa na necessidade de obtenção de maior segurança e desempenho na arrecadação do referido tributo, dado o considerável universo de contribuintes que estão presentes nos diversos setores da cadeia de circulação da mercadoria e serviço até o consumo.

Tal instituto aplicado na tributação do ICMS visa evitar a pulverização dos controles fiscais, diminuindo as possibilidades de evasão fiscal e tornando menor o custo da fiscalização.

(...) e que a substituição tributária com presunção de fato gerador funda-se em dois valores: a) na necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e b) na necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal). (COELHO, 1993, p. 319/320)

O regime consiste, então, em atribuir a terceira pessoa não vinculada ao fato gerador da obrigação, em decorrência de disposição expressa de lei, a responsabilidade pelo pagamento do tributo respectivo, com base no dispositivo constitucional – art. 155, § 2º, XII, “b”, na E.C. 3/93, que introduziu o § 7º ao art. 150 da CF/88, e no permissivo legal contido nos arts. 121, parágrafo único, II e 128 do CTN.

Em relação à constitucionalidade da substituição tributária na cobrança do ICMS, tem-se, primeiramente, que apenas a 1ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça entendia como legal a substituição tributária ‘para frente’, enfatizando que, antes mesmo da

Constituição Federal de 1988 e do Convênio 66/88, o regime de antecipação do imposto tinha expresso respaldo nos artigos 2º, § 9º e 6º, § 3º do Decreto-lei nº. 406/68, na redação da Lei Complementar nº. 44/83 e art. 128 do CTN.

Após a Emenda Constitucional 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Magna Carta, o entendimento, então, tornou-se pacífico nas 1ª e 2ª Turmas daquela Corte Superior, em face do julgamento de diversos Embargos de Divergência, bem representados no precedente abaixo colecionado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. LEGALIDADE.

I. Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II. A legislação infraconstitucional, atinente à chamada substituição tributária para frente, continua em vigor, hoje com o endosso da Emenda Constitucional nº. 3/93.

III. Constituição, art. 155, § 2º, XII, “b”, EC 3/93, DL 406/68, na redação da LC 44/83, CTN, art. 128. Convênios 66/88 e 107/89.

IV. Embargos de Divergência conhecidos e recebidos. (STJ, 1ª Seção, Ac. de 24-4-96 no ED/Resp 64.315/SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, em DJU-1 de 27-5-96, p.17.800).

A Lei Complementar nº 87 de 1996, na conformidade do art. 155, § 2º, XII, “b” da CF/88, passou a disciplinar a matéria nos seus arts. 6º a 10, os quais estabelecem que:

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 de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

§ 4º – A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º – O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo

Art. 9º – A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º – A responsabilidade a que se refere o artigo 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos de derivados, em relação às operações subseqüentes;

[...]

§ 2º – Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

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 irrecurável, o contribuinte substituído no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (BRASIL, 1996)

Há que se registrar que, por voto da maioria dos seus membros, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do instituto da substituição tributária existente na legislação do ICMS. O plenário do STF, então, concluiu pela legitimidade da substituição tributária mesmo em período anterior à Emenda Constitucional 3/93, ao considerar constitucionais os convênios ICM 66/88 e ICMS 107/89. O relator do processo no STF, ministro Ilmar Galvão, defendeu a cobrança do ICMS na saída do veículo da fábrica. Para ele, além de ser legal, a substituição tributária evita a sonegação e auxilia a fiscalização.

Então, conclui-se que, mesmo a despeito de entendimento doutrinário contrário, a autorização da substituição tributária progressiva no ICMS é aceita como constitucional pelos Tribunais Superiores.

4.3.1 Base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária Progressiva

Antes mesmo da edição da EC 3/93, que, ao acrescentar o § 7º ao art. 150 da Constituição, admitiu expressamente a criação por lei de presunções de acontecimentos futuros, o art. 155, § 2º, XII, “b” da CF/88 já previa a possibilidade da adoção da substituição tributária, ao estabelecer que caberia à lei complementar dispor sobre tal regime.

Conforme MACHADO (1997, p. 342) “a Lei Complementar nº 87/96, ao dispor sobre substituição, não instituiu o regime, mas apenas estabeleceu as diretrizes a serem obedecidas pelo legislador estadual.” Assim, determinou, nas operações de circulação de mercadorias com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva, a base de cálculo como sendo o valor presumido da operação, diferentemente do que fez para as operações de circulação de mercadorias com produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária, cuja base de cálculo é o valor da operação (valor real).

O art. 8º da Lei complementar nº 87/96, no tocante à substituição tributária progressiva, estabeleceu que:

A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

[...]

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

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

§ 4º - A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (BRASIL, 1996)

Como se vê, a Lei Complementar nº. 87/96, ao dispor sobre a matéria, estabeleceu as diretrizes a serem obedecidas pelo legislador estadual.

4.3.2 Restituição do Indébito na Substituição Tributária

É cediço em direito que quem pagou o que não era devido possui direito à restituição. Esse direito encontra fundamentação no princípio do enriquecimento sem causa, à semelhança do que ocorre com o direito privado. É injusto que alguém tenha um ganho patrimonial sem que tenha concorrido para isso. Ainda mais quando esse alguém é o Estado. A restituição está baseada em dois pressupostos: o pagamento indevido e a não decadência do direito de pleitear a restituição.

O artigo 165 do CTN assegura ao sujeito passivo a repetição do indébito do tributo indevidamente recolhido. Por conseguinte, ao falar em “sujeito passivo” o Código abrange tanto o contribuinte quanto o responsável. No entanto, o CTN se manteve silente em relação à repetição de indébito de tributos sujeitos a substituição tributária. A lei LC 87/96 veio tentar preencher essa lacuna, mas com insucesso.

O artigo 10 da referida lei foi omissivo em relação ao fato gerador presumido do ICMS quando tenha ocorrido a menor, o que leva a uma parte do imposto a restituir. No entanto, o legislador poderia ter ido além, e, conseqüentemente, dirimido a polêmica jurisprudencial e doutrinária. Portanto, para que o instituto da substituição tributária do ICMS não lese direitos e garantias do sujeito passivo, exige do Judiciário o exercício da hermenêutica jurídica, buscando a melhor interpretação que deve ser feita da norma do § 7º do art. 150 da CF/88, utilizando da técnica da Interpretação Conforme a Constituição.

O texto do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, literalmente, por certo prevendo a discussão que a instituto geraria e atentando para os critérios de justiça, contemplou a hipótese de restituição do indébito na substituição tributária, quando o fato gerador esperado na operação seguinte não ocorre, determinando nessa hipótese a devolução dos valores pagos de forma preferencial e imediata, todavia, o texto constitucional não foi expresso quanto à situação de ocorrência do fato imponível em valor menor que o presumido.

A referida matéria não deixou de ter apreciação do Supremo Tribunal Federal, que em sede de Ação Direita de Inconstitucionalidade asseverou que a omissão constitucional é proposital e que a obrigação de devolução dos valores era improdutiva para a Administração Fiscal.

Na ADI 1851/2002 ficou estabelecido que “a emenda constitucional 03/1993 é válida, a base de cálculo presumida é definitiva, não há dever de restituição ou possibilidade de cobrança de valor subjacente e o dever de restituir possibilitaria a evasão fiscal pela dificuldade de fiscalização tributária”.

No entanto, a matéria que parecia decidida ressurge, entretanto, no âmbito específico do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no qual se verifica uma sistemática específica de restituição para não cumulatividade, que coloca em questão os argumentos anteriores do STF, sobre a inviabilidade prática da devolução das diferenças. Além disso, uma série de estados tem previsão legal própria para restituição do imposto quando há diferença entre a base de cálculo real e a presumida, o que desperta a questão sobre a constitucionalidade da restituição por essa via.

Logo, a questão da definitividade da base de cálculo presumida do ICMS na substituição tributária progressiva é atual e está sob apreciação do Supremo Tribunal Federal nas ADI's 2.777/SP e 2.675/PE e no Recurso Extraordinário 593.849/MG, reclamando uma iluminação doutrinária coerente. Importa, entretanto, ao sucesso dessa missão um estudo mais detido acerca do instituto da substituição tributária à luz do regime jurídico próprio do referido Imposto Estadual, mas dentro de uma interpretação conforme.

5 DEFINITIVIDADE DA BASE DE CÁLCULO NA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA

O fundamento da substituição tributária progressiva é o de suprimir obrigações tributárias que corresponderiam às etapas posteriores do ciclo de comercialização. O que o regime tem de especial é a base de cálculo, que considera valores agregados em outras etapas do ciclo de comercialização, segundo critérios especificados na lei, os quais reportam-se à média dos preços verificados no mercado.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins (1993):

Admite-se, por exemplo, que uma empresa seja substituta de distribuidores e varejistas, estes adotando, por guerra de mercado, preços menores que os estipulados pela substituta. É extremamente complexo, senão impossível, sempre que a rede de varejistas substituídos for enorme, a apuração de qual foi o valor a menor das operações isoladamente.

Os Estados têm se utilizado dessa técnica de arrecadação com muita frequência. Há, sem sombra de dúvida, uma maior “facilitação” na arrecadação, com um custo menor para a administração pública. Esta estabelece um valor presumido para o produto e cobra o imposto de toda a cadeia de uma única vez, vale dizer, o sujeito passivo substituto, escolhido pela lei, recolhe o tributo de todos os outros contribuintes que, no caso, seriam os substituídos. Não se pode negar que a técnica é prática e eficaz.

No entanto, os Estados tem entendido que esse fato gerador presumido, com base arbitrada, tem caráter de definitividade. E, por conseguinte, caso o fato gerador concreto ocorra a menor ou maior não haveria de se falar em restituição ou recolhimento complementar. Esse posicionamento adotado pela maioria dos fiscos estaduais está baseado na interpretação literal do art. 150 § 7º da CF, que dispõe:

“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”. (BRASIL,1988)

O art. 10 da Lei Complementar 87/96, seguindo o mesmo caminho estabelece que “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”.

Assim, baseado na interpretação literal destes dispositivos, os Estados tem se negado a restituir o ICMS recolhido a maior nos casos de fatos geradores ocorridos a menor. Se este posicionamento está corroborado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1851/AI :

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Essa interpretação do §7º do artigo 150 da Constituição Federal cria o “fato gerador presumido” com presunção absoluta. Falar em fato gerador presumido com caráter absoluto significa aludir a um fato não realizado no tempo e no espaço, mas sim um fato meramente imaginado ou desejado.

O debate, que parecia sepultado pelo efeito *erga omnes* da decisão, ressurgiu com vigor, especificamente no âmbito do imposto estadual incidente sobre circulação de mercadorias e serviços. Ocorre que o referido tributo possui peculiaridades locais próprias, como a existência de algumas leis estaduais que, a despeito da omissão constitucional, estabelecem o dever de restituição pela diferença entre a base de cálculo virtual e a experimentada.

Além disso, é próprio do ICMS o aspecto da não cumulatividade, a partir de que se estabeleceram mecanismos de compensação que, pela sua operabilidade, coloca em questão

argumentos de cunho instrumental, segundo os quais a restituição despojaria o instituto de suas vantagens ao prejudicar a eficiência da administração fiscal.

Com efeito, os Estados de São Paulo, Pernambuco, Santa Catarina e Paraná não integraram o Convênio ICMS 13/97 e, especificamente, nos dois primeiros existem leis obrigando a restituição do imposto pela ocorrência de fato gerador com base de cálculo menor que a presumida. As referidas leis são, hoje, objeto das ADIs 2777/SP e 2675/PE de iniciativa dos referidos governos estaduais, cujo interesse está na não restituição.

Para além, está pedente de julgamento no Superior Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, o RE 593.849RG/MG, cujo objeto está na interpretação constitucional segundo a qual, independente da legislação estadual, subsiste o direito à devolução de valores cobrados para além da efetiva materialidade da obrigação tributária.

Destarte, a disputa contemporânea acerca da justiça, viabilidade e constitucionalidade da restituição no âmbito da substituição tributária progressiva para o ICMS está a circular sob a força centrípeta dos seguintes questionamentos: É possível, no caso em exame, que a lei estadual sobre ICMS estabeleça dever de devolução de valores independente do comando constitucional? A interpretação dada no âmbito da ADI 1851/2002 deve prevalecer? Ou seja, o art. 150,§7º da CF/88 não prevê o direito ao reembolso de valores, quando a operação de circulação de bens e serviços é de monetariamente inferior à presumida?

Em nível de hipótese, observa-se que o STF ao apreciar a matéria em 2002, valeu-se basicamente de argumentos utilitaristas, afirmando a dificuldade de operacionalização das restituições e que o instituto perderia a vantagem de facilitar para a administração tributária o trabalho de recolhimento e fiscalização.

Assim, sustenta-se preliminarmente, que os argumentos de justificação pelos fins são inadequados, quando se verifica a violação de uma série de princípios tributários tais como: a Capacidade Contributiva e a Legalidade Tributária (Aliomar Baleeiro. 1981).

Com razão, é de se pressupor que a interpretação lógico-sistêmica de compatibilização, através da Interpretação Conforme, deve se sobrepôr à leitura exegética pura do dispositivo em questão, para entender que o constituinte disse menos do que desejava.

Ademais, o próprio fundamento pragmático é frágil em si mesmo, pois no âmbito do ICMS, a sua não cumulatividade opera por um mecanismo de restituição mediante crédito para compensação tributária. Tal sistema de compensação previsto na LC 87/1996 poderia

sem grandes dificuldades ser ampliado para abarcar os reembolsos no âmbito da substituição tributária “para frente”.

Além disso, a EC n. 3/93 fere de morte o princípio da improjabilidade da lei tributária, uma vez que há a presunção absoluta de um fato gerador presumido. Não se pode duvidar de que há inconstitucionalidade também ao se violar um princípio implícito. Não há de se falar em hierarquia entre princípios. O entendimento acima esposado não destoa do defendido por Hugo de Brito Machado (1997, p. 272/27):

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

Caso se entenda que a base de cálculo é definitiva, não poderia, por lógica, haver a restituição nem quando o fato gerador não se realizasse. Uma vez que, se o fato gerador é definitivo, ele seria tanto para todo o fato gerador, quanto para a parcialidade do fato gerador. Essa interpretação adotada pelos Estados veio violar princípios tributários constitucionais básicos. Primeiro viola o princípio da isonomia, pois há um tratamento desigual entre contribuintes que se encontram na mesma situação econômica, obrigando somente aqueles que foram enquadrados no referido regime a sofrer uma carga a maior do que os demais. E há também um enriquecimento sem causa do estado.

O Ministro Carlos Veloso encampou esse posicionamento na ADI 1851/AL (DJU de 25.4.2003), entendendo que é injusto que alguém tenha um ganho patrimonial sem que tenha concorrido para isso. Ainda mais quando esse alguém é o Estado. Não se pode olvidar que a não restituição do imposto recolhido a maior violaria o princípio da não-cumulatividade, segundo o qual não pode o ICMS exceder, no último ciclo da circulação a sua alíquota máxima. Ademais, a legalidade também é violada na sua vertente material.

No entanto, como ressalta Luciana Amaro (2010, p.112):

“a legalidade tributária não se limita à mera autorização de lei para a cobrança de tributos, mas também impõe que sejam definidos todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta. Ainda nessa esteira, (a) lei deve esgotar os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para determinar, discricionariamente, se o contribuinte irá ou não pagar tributo”.

O fato gerador ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído. Ocorre que o fato gerador abarca outros aspectos, entre os quais o aspecto material (base de cálculo e alíquota). Logo, se houver saída pelo valor menor do que o considerado na operação anterior, considera-se que o fato gerador ocorreu em extensão menor do que aquele presumido. Em outras palavras, não ocorreu o fato gerador em relação à diferença entre a base de cálculo presumida sobre a qual incidiu a tributação antecipada e aquela efetivamente praticada. Assim, caso seja feita uma interpretação literal do art. 150 § 7º da CF acabará tendo uma violação ao princípio da legalidade.

Alegar maior comodidade e celeridade na arrecadação não pode ensejar o atropelo de princípios constitucionais tão caros ao contribuinte, como o da legalidade, não-confisco, moralidade, segurança jurídica entre outros.

A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes – aqueles que integram a substituição tributária pra frente – a um regime que permite ou que cristalize uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta.

Com este fundamento, a Segunda Turma do STJ entendeu que a LC 87/96, possibilita a repetição do indébito nas operações de veículos novos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS NOVOS - ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO - IMPORTÂNCIA PAGA A MAIOR - LEGITIMIDADE DO SUBSTITUÍDO PARA REQUERER A RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - INOCORRÊNCIA - LC 87/96, ART. 10 - CTN, ART. 150 - PRECEDENTES STJ.
- A partir da edição da LC 87/96, o contribuinte "substituído" está legitimado para requerer a repetição do ICMS pago a maior, em regime de "substituição tributária para frente", quando o preço estimado é superior ao valor efetivo da operação.

Há de ser feita uma Interpretação Conforme a Constituição do art. 150 § 7º da CF, que deve ser realizada de forma extensiva acrescido da expressão “como deveria ter ocorrido”. Essa é a interpretação mais razoável do dispositivo introduzido pelo poder constituinte derivado. Não se pode coadunar com outra posição, uma vez que o art. 150 da CF estabelece um rol de direitos fundamentais que forma um verdadeiro escudo de proteção ao contribuinte (HARADA, 2015).

Caso os responsáveis por essa emenda quisessem que só houvesse a restituição do ICMS no caso de não ocorrência do fato gerador, deveriam ter examinado com maior cuidado o lugar de inserção de tal emenda constitucional (EC nº3/93), pois teriam percebido que

estavam enxertando em lugar inapropriado. Vale dizer, um verdadeiro “Estatuto do contribuinte”, um conjunto de direitos individuais que protegem o contribuinte do poder de tributar do Estado.

Dirão alguns autores que isso tem amparo no chamado fato gerador presumido, figura tão esquisita quanto a própria Emenda 3/93 que a introduziu, acrescentando o § 7 ao art. 150 da CF. Esse malsinado parágrafo põe em terra abaixo toda a teoria acerca do fato gerador constituída ao longo do tempo e atenta contra o princípio da segurança jurídica. Se os responsáveis por essa Emenda tivessem examinado com maior cuidado, teriam percebido que estavam enxertando o texto em lugar inapropriado, pois o art. 150 estabelece exatamente limitações do poder de tributar, que funcionam como escudo de proteção aos contribuintes. (HARADA, 2015, p.419)

A substituição tributária progressiva é mera técnica de arrecadação, o que não implica exigência de um novo imposto e deve submeter-se aos limites constitucionais do tributo ao qual se aplica. Como é técnica de acessória, não desconsidera a relação econômica e jurídica de que participa o substituído, mas antecipa-lhe o recolhimento do tributo com escopo de tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização.

Vedar a restituição da importância paga a pretexto de que se realizou o fato tributário, embora em medida diversa, é atitude abusiva do Poder Tributante e afronta à Constituição. Nesse caso, tem-se a exigência que representa adoção de base de cálculo de tributo diversa da autorizada na Constituição, implicando a exigência de um novo tributo, cuja base de cálculo seria a diferença entre o valor de venda e o valor presumido.

Como se pode verificar a atual interpretação (ADI 1851/AL), a mesma está firmada na interpretação literal do referido dispositivo legal, segundo a qual o art. 150, §7º da constituição de 1988 não contempla o direito à restituição de valores pagos a maior, em razão da base de cálculo presumida na substituição tributária progressiva ser maior que aquela verificada na operação tributada.

A Suprema Corte, em seus julgamentos anteriores referentes ao dispositivo em questão, contemplou apenas a técnica gramatical. Com efeito, realizou-se a mera litura fria do texto, para extração do sentido linguístico como sendo a semântica normativa adequada, em seguida, ignorou todos os outros mecanismos, bem como a lógica interna da Constituição Tributária, devendo tal posicionamento mudar.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, titular do dever de salvaguardar a Constituição Federal, deverá protegê-la também no exercício da hermenêutica jurídica, pois o parágrafo 7º do artigo 150 foi introduzido, pelo Poder Constituinte Originário, no Capítulo dos Limites ao Poder de Tributar e, assim, deverá ser interpretado, utilizando a técnica da Interpretação

Conforme, uma vez que o *locus* em que o dispositivo foi introduzido na Constituição, não só demonstra a concessão de uma faculdade para o Ente Tributante poder facilitar a sua arrecadação e fiscalização, mas sim é uma proteção para o sujeito passivo da obrigação tributária de não ser tributado por fato gerador idealizado que não ocorreu da forma em que foi idealizado.

6 CONCLUSÃO

Contudo, o presente estudo, principalmente, após a análise da definitividade da base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva, defende-se a sua inconstitucionalidade no ordenamento jurídico atual, pois há uma incompatibilidade entre esse posicionamento e os princípios norteadores da Constituição, haja vista que deve ser respeitada a restituição ao contribuinte quando o fato gerador concreto ocorrer com valor inferior ao que fora presumido.

Em decorrência do que foi exposto no presente trabalho, impõe-se interpretar o atual artigo 150, § 7º da CF segundo o método de Interpretação Conforme a Constituição, ou seja, deve-se interpretar o dispositivo como um limitador ao Poder de Tributar e, assim, deverá ser acrescentada a expressão “conforme deveria ter ocorrido”.

Todavia, caso se faça uma interpretação apenas literal do dispositivo, acabaríamos realizando um ato confiscatório ou ocorreria a criação de um novo tributo, baseado no fato de se permear o texto normativo com princípios basilares que norteiam o todo o ordenamento jurídico.

Há a possibilidade de recolhimento de quantia a título de tributo, antes de o fato gerador concreto acontecer, em respeito à praticabilidade, que é um princípio implícito no nosso ordenamento jurídico, conforme posicionamento de grande parte da doutrina pátria. O modelo clássico de tributação, centralizado na obrigação, que só existe após o fato gerador concreto, não é o único que subsiste no nosso Direito.

Na substituição tributária “pra frente”, o fato imponível não gera a obrigação de pagar, mas, sim, legitima o recolhimento antecipado. De acordo com o nosso ordenamento jurídico, a substituição tributária progressiva seria válida e eficaz, mas a definitividade da sua base de cálculo é inconstitucional, pois não se pode coadunar com decisões metajurídicas, muito menos com decisões meramente políticas. Verifica-se que desde a vigência da lei de Responsabilidade Fiscal que os governos estaduais vêm buscando aumentar as suas receitas, e a decisão do STF até então vem satisfazendo essa necessidade constante de receitas tributárias.

Diante da interpretação literal do artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal, as decisões teratológicas permitem que os Entes Estatais solucionem o seu problema de receita, bastando estimar a base de cálculo do ICMS do substituto tributário em valores superiores àqueles que efetivamente ocorrerão, pois não terão obrigação de restituir tais tributos.

No entanto, não se pode esquecer que o que une o Estado ao contribuinte é a ética. A ética na busca da capacidade econômica. A ética reside na utilização de meios legais postos no ordenamento jurídico. O contribuinte aético pode até existir e atuar, como, aliás, existe. E por existir e atuar deve ser punido. Mas o Estado aético não deve existir, e se existir, não terá sentido algum.

Por fim, aguarda-se, no âmbito da apreciação do RE 593.849RG/MG, uma guinada jurisprudencial, uma vez que o referido recurso extraordinário será decidido em sede de repercussão geral, esperando, assim, que o Supremo conduza o seu julgamento a fim de salvaguardar a Constituição Federal em sua essência e princípios, buscando na Interpretação Conforme a Constituição, que o parágrafo 7º do artigo 150 atinja a finalidade para qual foi criado, que é não só constitucionalizar o mecanismo da substituição tributária, mas sim limitar o poder de tributar no exercício de tal mecanismo.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- APPIO, Eduardo Fernando. **Interpretação conforme a Constituição**. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2016.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1998. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2016..
- _____. **Lei Complementar no 87**, de 13 de setembro de 1996. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros. 2006.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3ª ed. São Paulo. Atlas. 1995.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. RT, 1998.
- _____. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, n. 47, São Paulo.
- ENTERRÍA, Eduardo García de. **La Constitución como Norma y El Tribunal Constitucional**. Madrid: Civitas, 1994, p 95-96.
- FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5.ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo. Atlas. 2015.
- HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

JUNIOR, Fernando Osorio de Almeida Junior. **Interpretação conforme a Constituição e direito tributário**. São Paulo. Dialética. 2002.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Tradução: José Lamego.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: SEJUP, 1993.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012.