



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Restituição de ICMS decorrente de fato gerador presumido:
novas perspectivas

Christiane Kuntze dos Santos Fontes

Rio de Janeiro
2012

CHRISTIANE KUNTZE DOS SANTOS FONTES

**Restituição de ICMS decorrente de fato gerador presumido:
novas perspectivas**

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores Orientadores:
Guilherme Sandoval
Kátia Silva
Mônica Areal
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior
Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2012

RESTITUIÇÃO DE ICMS DECORRENTE DE FATO GERADOR PRESUMIDO: NOVAS PERSPECTIVAS

Christiane Kuntze dos Santos Fontes

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense - UFF. Advogada. Pós-graduada em Direito Civil, Direito Processo Civil e Direito Empresarial *Lato Sensu* pela Fundação Escola Superior da Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro em convênio com a Universidade Veiga de Almeida.

Resumo: O recolhimento de tributos realizado pelos entes federativos é tema que interfere cotidianamente na vida dos sujeitos de direito. Por um lado a Fazenda Pública necessita de recursos para gerir a máquina estatal e atender aos objetivos constitucionais e aos interesses públicos, de outro lado, o contribuinte é quem precisa fornecer tais recursos. A harmonização entre esses interesses precisa se pautar no princípio da segurança jurídica, para que se mantenha um equilíbrio financeiro capaz de manter ativas as atividades econômicas, conseqüentemente, haver a manutenção da arrecadação, de maneira que a sociedade, o mercado financeiro e a economia caminhem como em numa engrenagem. O “defeito” em uma das peças pode trazer conseqüências capazes de desestruturar todo o sistema.

Palavras-chave: Tributos. ICMS. Substituição tributária. Responsável tributário. Fato gerador presumido. Restituição. Efeitos socioeconômicos.

Sumário: Introdução. 1. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). 2. Modalidades de substituição tributária. 3. A restituição do ICMS. 4. Novas perspectivas. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho ora proposto enfoca a discussão referente à restituição de ICMS pago indevidamente pelo responsável tributário quando se trata de fato gerador presumido. A Constituição de 1988, em seu artigo 150, parágrafo 7º assegurou a imediata e preferencial

restituição da quantia paga a título de imposto ou contribuição quando o fato gerador presumido não se realizar, contudo, não tratou da possibilidade de restituição quando o fato gerador se realizar de forma diversa da presumida.

Diante do silêncio constitucional, a questão já chegou ao Supremo Tribunal Federal¹, que proferiu decisão conferindo interpretação literal ao dispositivo, só permitindo a restituição em caso de não ocorrência do fato gerador, sem considerar as ocorrências em outros termos.

Como nas cadeias de produção os fatos geradores continuaram a ser presumidos, e permaneceram se realizando de forma diversa da presumida, muitos responsáveis tributários, com orientações de juristas dedicados ao estudo do direito tributário, resolveram questionar mais uma vez a possibilidade de restituição.

Novamente a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal², contudo o entendimento que era pacífico tem chance de sofrer alteração, uma vez que cinco Ministros já votaram em sentido contrário ao antigo posicionamento.

A questão encontra-se aguardando o voto de Minerva do Ministro Ayres Britto, e independente do resultado, o próprio empate demonstra que não se trata de tema pacífico, ensejando a necessidade de maior discussão para que se chegue a uma solução justa.

E com a possível alteração do posicionamento tradicional do Supremo Tribunal Federal, haverá grande demanda de processos administrativos e judiciais requerendo a restituição de tributos recolhidos a maior pelos responsáveis tributários. Por outro lado, a Administração Pública também fará jus ao recebimento de complementação referente a tributos recolhidos a menos, se for o caso.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 19.03.2003. Publicado no DJE de 25.04.2003. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.675/PE. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento sobrestado em: 26.05.2010. Publicado no DJE e DOU de 03.12.2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012. e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgamento sobrestado em: 26.05.2010. Publicado no DJE e DOU de 03.12.2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

Dessa forma, o artigo procura demonstrar a evolução do tema referente à restituição de ICMS em substituição tributária no que diz respeito ao pagamento de tributo de fato gerador presumido desde o período em que não havia restituição. Procura-se demonstrar que embora o tema tenha sido pacificado por muitos anos, continua sendo questionado, com possibilidade de alteração de paradigma, o que sinaliza uma falsa pacificação. Serão demonstradas, ainda, as consequências de eventual alteração de paradigma.

Seguindo metodologia bibliográfica, histórica, qualitativa e parcialmente exploratória, será esclarecida, ainda, a forma de restituição permitida expressamente pela Constituição com apresentação da divergência entre doutrina e jurisprudência no que diz respeito à restituição quando o fato gerador presumido não ocorre como esperado, resultando em alteração da base de cálculo real do ICMS, com ponderação dos argumentos pró e contra.

Por fim, serão apresentadas as conclusões de julgados do Supremo Tribunal Federal com entendimento pacificado até o presente momento e demonstrada possível mudança de paradigma diante das pressões econômicas exercidas pelos doutrinadores e responsáveis tributários, considerando a votação empatada em ADI que trata do tema, com análise do impacto econômico para os responsáveis tributários e para o Fisco, com a conseqüente demanda judicial para buscar a restituição que passará a ser devida.

1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um

imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no artigo 155, inciso II, §§ 2º a 5º da Constituição da República.

Sua regulamentação se dá por lei ordinária de cada Estado da federação e do Distrito Federal, em observância ao princípio da legalidade. Contudo, embora seja um imposto estadual, para este foi editada uma lei complementar – LC nº 87/96 – que traz normas gerais referentes a este imposto com o objetivo de evitar guerra fiscal entre os Estados, como entende Cláudio Carneiro³.

Além disso, a Constituição da República também prevê a edição de Convênios realizados CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, os quais atuam produzindo padrões técnicos para harmonização da matéria tributária relativa ao ICMS (convênios impositivos de observância obrigatória) e instituem isenções, incentivos e benefícios fiscais (convênios autorizativos). Tais convênios também visam evitar a guerra fiscal.

1.1. NOÇÕES GERAIS

O ICMS inicialmente era chamado de ICM, a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, substituindo o imposto sobre vendas consignadas (IVC), o qual foi criado pela Constituição de 1934. Sua denominação atual se deu na Constituição de 1988.

O ICMS é um imposto essencialmente fiscal, por ser a principal fonte de arrecadação dos Estados, também pode ser considerado seletivo, uma vez que há autorização constitucional para que suas alíquotas variem em função da essencialidade das operações. Neste caso, o imposto assumirá uma função extrafiscal.

Também é um imposto real, pois incide em razão da coisa, ou seja, se relaciona a fato gerador considerado objetivamente, e independente de qualquer atividade estatal

³ CARNEIRO, Cláudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 157.

específica, o que o torna, ainda, não vinculado, como determina o artigo 16 do CTN. O ICMS caracteriza-se, ainda por ser proporcional, uma vez que o valor final do tributo cresce proporcionalmente ao valor do bem ou serviço.

Trata-se, ainda, de um imposto indireto pelo fato de a lei permitir a repercussão tributária, que segundo Carneiro⁴, é “o repasse do encargo financeiro do tributo”. Assunto que será mais bem tratado posteriormente.

Além disso, é um imposto plurifásico, ou seja, incide sobre cada etapa da cadeia de circulação, sendo monofásico, excepcionalmente, quando incidir em operações com a presença de combustíveis e lubrificantes, conforme artigo 155, § 2º, XII, “h” da Constituição da República.

E por incidir em cada etapa da cadeia produtiva, a fim de evitar a existência de um tributo que Sacha Calmon⁵ chamou de um imposto “propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação”, o ICMS é, também, não-cumulativo, de maneira que o que for devido em cada operação será compensado com o montante das operações anteriores, embora Hugo de Brito⁶ entenda ser uma característica inadequada para o Brasil, por tornar complexa a administração do imposto, devido ao uso de controles burocráticos que oneram tanto a Administração Pública quanto o Fisco.

É um imposto cujo lançamento é realizado por homologação, podendo ser de ofício, quando a declaração devida não for apresentada no prazo legal.

1.2. ELEMENTOS DO ICMS

Para tratar de forma didática, passa-se a análise dos elementos constitutivos do imposto em comento.

⁴ Ibid., p. 162.

⁵ COELHO, apud CARNEIRO, p. 158.

⁶ MACHADO, apud CARNEIRO, p. 158.

a) Elemento objetivo – conforme artigo 155, II da CRFB, é qualquer operação relativa à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que iniciada no exterior, ou seja, é o que se entende por fato gerador.

A LC 87/96 (Lei Kandir) traz especificamente as hipóteses de incidência do imposto, bem como as de não incidência, tema que gera muita controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria, devido à complexidade da administração tributária, como já mencionado anteriormente. Contudo, este não é o objeto do presente artigo.

b) Elemento temporal – trata-se do momento da ocorrência do fato gerador. No caso do ICMS, entende-se que se trata de fato gerador instantâneo, e ocorre quando, por exemplo, há a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ou do fornecimento de alimentos e bebidas por qualquer estabelecimento, e ainda, o início da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, dentre outras previstas em lei.

c) Elemento espacial – trata-se do local da operação ou da prestação dos serviços nos quais incide o imposto. O local será determinado de acordo com cada situação inserida no imposto considerando o fato de se tratar de mercadoria ou bens, prestação de serviço de transporte ou prestação de serviço de comunicação.

d) Elemento quantitativo – este se subdivide em dois: base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo também é definida por lei, conforme artigo 8º da LC nº 87/96, sendo o valor da operação que se caracterize como hipótese de incidência, portanto, será o valor com que a mercadoria saiu do estabelecimento do contribuinte, o valor cobrado pelo transporte interestadual ou intermunicipal, o valor do serviço de comunicação prestado, e demais operações legalmente previstas.

A alíquota, segundo determinação constitucional, será estabelecida mediante Resolução do Senado Federal, o que gerou críticas severas por parte da doutrina, uma vez que

suprimiria, ainda que implicitamente, a competência das unidades federativas relativamente à fixação de suas alíquotas internas, como entende Leandro Paulsen⁷.

Assim, após divergência na doutrina, entendeu-se que os Estados e o Distrito Federal têm liberdade para fixar suas alíquotas internas, e em caso de operações de caráter interestadual ou intermunicipal, as alíquotas deveriam ser fixadas pela Resolução Do Senado Federal.

Diante disso, foi publicada a Resolução n.º 22, de 19 de maio de 1989, determinando alíquota de 12%, contudo, quando se tratasse de operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas seria de 8%, no ano de 1989, e a partir de 1990, a alíquota seria de 7%. Em se tratando de exportação, a alíquota de 12% passaria a 13%. Tal Resolução permanece vigente.

Os elementos quantitativos são os pilares que unidos refletirão o valor do tributo a ser pago, de maneira que os sujeitos envolvidos no mecanismo de cobrança do tributo precisam saber com clareza que valores utilizar para que o cálculo seja o correto, e apenas seja recolhido o valor devido, o que seria ideal, mas que não raro deixa de acontecer, sendo, portanto, cabíveis pedidos de restituição.

e) Elemento subjetivo – definidos o fato gerador, o momento e local de incidência a forma de calcular o imposto devido, resta apresentar os sujeitos envolvidos nas cadeias produtivas onde incide o ICMS.

O elemento subjetivo envolve dois pólos, o ativo, composto pelo Estado no qual se verificar a hipótese de incidência e Distrito Federal, e conseqüentemente o que receberá o recolhimento do imposto; e o passivo, chamado de contribuinte, que, em linhas gerais, é quem realize com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de

⁷ PAULSEN, apud CARNEIRO, p. 213.

circulação de mercadorias ou preste serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ou seja, que realize o fato gerador.

A Lei Kandir traz, ainda, outras hipóteses que, embora não sejam habituais, fazem incidir o imposto.

Contudo, como já falado anteriormente, por ser um imposto indireto, admite-se a repercussão tributária, ou seja, o ICMS faz surgir dois tipos de contribuintes, o contribuinte de direito, que é aquele quem a lei determina como sendo o contribuinte do tributo, e o contribuinte de fato, que é aquele quem sofre o efeito econômico da repercussão.

A lei trata ainda do responsável tributário, que é um terceiro a quem é atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável quando atos ou omissões daquele concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Essa responsabilidade pode dar-se por transferência, na qual o dever jurídico se transfere total ou parcialmente da pessoa do contribuinte para o responsável tributário, ou por substituição, quando a responsabilidade desde o início já será do terceiro, por determinação legal. Na substituição ainda surgem mais dois papéis a serem desenvolvidos pelos sujeitos passivos, quais sejam, o substituto, que é o terceiro legalmente determinado para fazer o recolhimento do tributo, e o substituído, que é quem realiza a hipótese de incidência.

Considerando que a substituição traz em seu bojo diversas peculiaridades, sendo uma delas o foco deste artigo, há de ser-lhe reservado um capítulo separado.

2. MODALIDADES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Em se tratando de transferência de responsabilidade entre contribuintes por meio da substituição, doutrina e jurisprudência tratam deste tema dividindo-o em duas modalidades, a

“substituição para trás” e a “substituição para frente”. Tal divisão se dá em benefício da fiscalização do recolhimento do imposto, uma vez que se trata de tributo plurifásico, incidindo em cada circulação da mercadoria.

A Lei Complementar n. 87/96 trata da substituição tributária nos artigos 6º e 7º, determinando a possibilidade de ser atribuída ao substituto a responsabilidade por operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, de acordo com o que estabelecer a Lei Estadual que trate do ICMS em cada Estado.

2.1 SUBSTITUIÇÃO PARA TRÁS OU REGRESSIVA

A substituição regressiva⁸ é usualmente empregada em cadeia de produção que se inicia com um produtor de pequeno porte finalizando com um distribuidor de grande porte. Nesse tipo de cadeia, a doutrina costuma exemplificar a cadeia utilizando um pecuarista que vende para um frigorífico, que vende para um açougue.

No exemplo, o pecuarista, pequeno produtor (difícil de ser fiscalizado), ao vender a carne ao frigorífico, vende sem embutir o valor do ICMS. Já o frigorífico, ao vender para o açougue embute o valor do ICMS devido pelo pecuarista e pelo próprio frigorífico para o açougue, e além de embutir o valor, operando uma repercussão tributária, faz o recolhimento do valor do ICMS que foi devido pelo pecuarista na circulação de mercadoria anterior.

Neste tipo de substituição o fato gerador já ocorreu que foi a circulação da carne do pecuarista para o frigorífico, por isso ser chamada de substituição para trás, o frigorífico substitui quem está atrás na cadeia de circulação.

Quando o frigorífico vender a carne para o açougue, já não será mais necessário haver qualquer substituição, pois nessa cadeia, o frigorífico ocupa uma posição mais fácil de

⁸ Ibid., p. 200.

fiscalizar, de modo que só haverá a repercussão tributária, isto é, os valores dos impostos recolhidos em cada circulação vão sendo embutidos até o consumidor, que já não poderá repassar o valor do tributo, suportando de fato o ônus da repercussão.

Não raro se fazer comparação entre a substituição tributária para trás e o instituto do diferimento, de forma a tratá-los como sinônimos, contudo, são institutos diversos, cuja diferença carece de apreciação.

Na substituição regressiva, há deslocamento do momento de recolhimento do tributo, ou seja, o fato gerador acontece, mas o recolhimento é feito pelo responsável tributário apenas na operação seguinte. Já o diferimento condiciona o pagamento do tributo a um evento futuro e incerto, ou seja, condiciona o pagamento a ocorrência de uma nova operação.

Sendo assim, se não ocorrer o evento futuro e incerto, não haverá o recolhimento do tributo, o que conduz ao entendimento de que o diferimento seria uma hipótese de não incidência⁹, pois sem o recolhimento, é como se não tivesse havido ICMS em nenhuma das fases anteriores.

Mas o diferimento pode ser entendido não como um benefício, e sim como mais uma técnica tributária que visa facilitar a fiscalização ao concentrar o recolhimento em fase posterior com responsável tributário de maior porte econômico.

2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE OU PROGRESSIVA

Em sentido contrário ao que foi tratado na modalidade anterior, na substituição progressiva¹⁰ o cenário é composto por uma cadeia de produção que se inicia com um grande produtor, ou um industrial, que fica responsável por recolher o imposto devido na saída da mercadoria de seu estabelecimento bem como nas operações posteriores.

⁹ MELO, apud CARNEIRO, p. 200.

¹⁰ Ibid., p. 201.

Como exemplo, pode ser citada a indústrias de cigarros, ou de automóveis que recolhem o tributo referente à venda de seus produtos para o comerciante, e também o referente à revenda do comerciante para o consumidor final.

Neste caso, ocorre recolhimento do tributo antes mesmo de o fato gerador ocorrer, pois a operação de revenda só ocorrerá com o comerciante, mas o industrial, em momento anterior, já recolhe o tributo devido em sua operação e na operação seguinte.

Por conta desse cenário, verifica-se que há o recolhimento do ICMS em virtude de fato gerador presumido, isto porque, o industrial, ou outro responsável vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, ao vender seus produtos ao comerciante, há a presunção de que seus produtos serão revendidos, e por ser contribuinte de grande porte, que facilita a fiscalização, se torna o responsável tributário pelo recolhimento do tributo.

Se o fato gerador presumido não se realizar, a Constituição de 1988, no art. 150, §7º (parágrafo incluído pela Emenda Constitucional n.º 3/93) garante a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Contudo, tal modalidade de substituição pode gerar dúvidas a respeito do valor a ser pago antecipadamente, uma vez que como já falado anteriormente, um dos elementos para o cálculo do tributo – a base de cálculo – é o valor de venda da mercadoria, contudo, se a venda é presumida, o valor do tributo também deverá ser presumido.

Além disso, como já explicitado, o tributo deverá ser recolhido em virtude de fato gerador presumido, ou seja, contraria-se a regra tributária de que só se constitui uma obrigação tributária após a ocorrência de um fato gerador.

Diante dessa contradição, mostra-se questionável a constitucionalidade dessa regra, trazida pela Emenda Constitucional n. 3/93, pois é perceptível a violação aos princípios da segurança da relação jurídica, da anterioridade tributária e o da capacidade contributiva.

Em virtude da grande relevância da discussão sobre a constitucionalidade, bem como do fato de ser a questão que sustenta a argumentação do presente estudo, tal tema será analisado com maior detalhamento em momento posterior.

Por hora, impende apresentar os mecanismos utilizados para a fixação do valor do imposto a ser pago.

2.3 PAUTA FISCAL

A pauta fiscal¹¹ é um documento elaborado pelo legislador estadual, no qual se organiza uma tabela de preços por meio de arbitramento, ou seja, para cada produto que circule em cadeia de venda com substituição para frente, cria-se uma tabela com arbitramento de valor que o referido produto adquirirá em cada etapa da produção.

Assim, aplica-se ao valor da tabela a alíquota já fixada legalmente, de forma que se atinge o *quantum* do tributo devido em cada fase. Como o responsável tributário recolherá os tributos devidos nas operações à frente, somará os resultados obtidos em cada etapa e, assim, obterá o cálculo do tributo.

Contudo, ao ocorrer a operação de fato, a venda poderá ser por valor maior ou menor que o valor arbitrado, momento em que surgem as controvérsias.

3. A RESTITUIÇÃO DO ICMS

Como visto anteriormente, ao ser calculado o imposto com base em pauta fiscal, o recolhimento do tributo pode conter distorções no valor devido, pois o fato gerador presumido

¹¹ SAMPAIO, Tereza Carolina Castro Biber. *Pauta Fiscal e Perversão*. Disponível em: <<http://www.revistadir.mcampos.br/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/terezacarolinacastrobibersampaiopautafiscalperversao.pdf>>. Acesso em 11 mar. 2012.

pode nem ocorrer. Para este caso a regra constitucional é clara, garantindo a restituição do valor pago quando o fato gerador presumido não ocorrer.

Contudo, não há regra definida para quando o fato gerador presumido acontece de forma diversa da presumida, isto é, quando o responsável tributário recolhe o tributo considerando o valor da tabela, mas a venda da mercadoria se dá por valor diferente da aludida tabela. Daí decorre todo o questionamento sobre a constitucionalidade da pauta fiscal e o argumento de insegurança jurídica.

E é possível, ainda, não só a venda por valor diverso, mas outra sorte de destinos diversos que o ordenamento jurídico não alcança, mas que é faticamente passível de ocorrência, como o perdimento das mercadorias enquanto transportadas, ou a não circulação de parte da mercadoria em virtude de utilização para consumo próprio.

O industrial, ao fazer o recolhimento do tributo, precisa considerar a quantidade integral da mercadoria que disponibiliza para circulação, sob pena de ser reputado por sonegador fiscal, com todas as conseqüências advindas da sonegação.

Ademais, por se tratar de imposto que incide sobre a venda e circulação de mercadorias, portanto, sujeito às variações de mercado, forçoso concluir pela existência de grande número de recolhimentos divergentes, de modo que é patente a insegurança jurídica vivenciada pelos contribuintes e responsáveis tributários pelo ICMS, e por certo, o grande valor de tributo que cada Estado já recebeu indevidamente.

3.1 O IMPACTO ECONÔMICO-FINANCEIRO DA RESTITUIÇÃO DO ICMS

Como já evidenciado, o ICMS é um imposto essencialmente fiscal, por ser a principal fonte de arrecadação de recursos por parte dos entes federativos estatais, contudo, é inegável sua natureza extrafiscal, por influenciar diretamente no mercado econômico e

financeiro não só do respectivo ente arrecadante, como também de toda a economia nacional, visto que a circulação de mercadorias não se concentra nos limites territoriais de cada Estado.

Com isso, é nítido o impacto provocado pelo recolhimento do imposto com base na pauta fiscal, conseqüentemente, na possibilidade de restituição de valores recolhidos. Isto porque, restituir tributo já pago onera o orçamento da Administração.

Diante desse impacto, a questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal pela primeira vez no julgamento do Recurso Extraordinário n. 79.954, no ano de 1975, período em que o imposto ainda era denominado ICM. Foi relator do aludido Recurso o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro¹².

A decisão trouxe em seu bojo a argumentação da sentença e do acórdão da apelação que entenderam pela validade da cobrança com base na pauta fiscal, visto que não teria havido alteração da base de cálculo, mas apenas sua fixação prévia pela Administração Pública. No caso ali tratado, houve recolhimento pelo valor real da operação, que era menor que o valor da pauta na época, o que culminou com uma execução fiscal para restituição dos valores recolhidos a menor.

Inicialmente a batalha foi vencida pelo substituto tributário, pois em seu voto, o eminente Ministro entendeu pela ilegitimidade do cálculo do ICM com base em valores fixados em pauta, salvo os casos especiais do art. 148 do CTN.

Tal decisão alterou significativamente a arrecadação para os Estados, visto que o recolhimento do imposto deveria ser feito utilizando-se o valor real da operação, que como no caso acima relatado, costumava ser menor que os valores da pauta fiscal, de modo que houve redução na arrecadação. Contudo, há que se ressaltar que a referida decisão não teve o condão de eliminar a pauta fiscal, apenas admitiu que o pagamento feito com base no valor real era legítimo.

¹² CARNEIRO, op. cit., p. 195.

Havendo menor arrecadação para a Administração Pública, é forçoso concluir que o Fisco não aceitou pacificamente o deslinde da questão e ao longo dos anos foi fomentando o mercado de forma a obter alteração do panorama tributário, o que ocorreu vinte e três anos depois.

3.2. MUDANÇA DE PARADIGMA

Sob o argumento da necessidade de maior controle sobre a fiscalização do recolhimento do imposto quando se tratasse de cadeia de operações extensas e produção em larga escala, foi sendo retomada a ideia do recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador, que é a base teórica explicativa da substituição para frente já tratada no item 2.2.

Contudo, para se evitar o impacto econômico-financeiro a ser suportado pelos substitutos tributários, foi garantida a restituição dos tributos pagos quando o fato gerador presumido não ocorresse, conforme o texto constitucional do §7º do artigo 150 (Emenda Constitucional n. 03/93).

Em complemento à alteração constitucional, foi publicada em 1996 a Lei Complementar n. 87, que trata das regras específicas do ICMS e em seu artigo 8º, II, “c” estipula que a base de cálculo para operações subseqüentes, isto é, substituição para frente, será a margem de valor agregado, em outras palavras, fomentou a manutenção da pauta fiscal.

Em março de 1997 foi publicado o Convênio ICMS n. 13/97, com o objetivo de harmonizar o dispositivo constitucional e a Lei Complementar n. 87/96.

Por este convênio, ficou estabelecido que a restituição do ICMS, quando cobrado na modalidade de substituição tributária, só seria realizada se a operação subsequente à cobrança do imposto deixasse de ser tributada ou não fosse alcançada pela substituição. Estabeleceu-se,

ainda, a impossibilidade de restituição no caso de ocorrência da operação com valor superior ou inferior ao valor estabelecido na margem de valor agregado descrita na Lei Kandir.

Com a publicação desse Convênio evidenciou-se a tentativa de demonstrar alguma proteção ao substituto tributário, ao se confirmar a regra constitucional de restituição dos tributos pagos quando o fato gerador presumido não ocorresse.

Contudo, diante de tal convênio, viu-se a contradição de seus termos com o antigo posicionamento do Supremo Tribunal Federal que considerava ilegítima a cobrança do tributo com base na pauta fiscal.

Portanto, mais uma vez a questão foi levada à Corte Suprema, por meio da ADI 1.851-4/AL, na qual se discutiu a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97.

A decisão, da lavra do Ministro Relator Ilmar Galvão, entendeu pela constitucionalidade da referida cláusula, e assim se configurou entendimento diametralmente oposto ao consolidado no ano de 1975. Nesse sentido, firmou-se a jurisprudência não só na legitimidade como na constitucionalidade da cobrança de ICMS em substituição progressiva com base em pauta fiscal. Portanto, a batalha foi perdida para o substituto tributário.

Assim, consolidou-se a modalidade de substituição tributária para frente e estabeleceu-se a garantia de restituição de imposto recolhido apenas para o caso de não ocorrência do fato gerador presumido.

Portanto, embora constitucionalmente garantida a restituição do ICMS nos termos do artigo 150, §7º da CRFB, a problemática envolvida nessa modalidade de substituição está longe de ser resolvida, visto que não se admite a restituição quando a operação se dá em valor diferente do valor convencionado na margem de valor agregado.

A norma contida no Convênio ICMS 13/97, por sua interpretação literal, conduz ao entendimento de que não se pretende beneficiar qualquer das partes envolvidas na relação

jurídica tributária, já que nem o Fisco e nem o substituto tributário será obrigado a restituir tributo recolhido a maior ou a menor, respectivamente.

Contudo, basta um razoável conhecimento das normas de mercado para se inferir que o maior prejudicado pela norma é o sujeito passivo do tributo, pois a pauta fiscal estabelece valores estimados para cada tipo de produto, e não se mostra razoável crer que o arbitramento do valor, que parte do legislador, ou seja, da Administração Pública, se dê em valor para garantir arrecadação mínima.

Ainda que se afaste qualquer julgamento de valor, e se considere que a Constituição Federal tenha institucionalizado o princípio do não-confisco, a evolução histórica da tributação nas diversas formas de organização estatal demonstram que o Fisco, na sua função arrecadatória, muitas vezes se esquece que a arrecadação tem como principal função a garantia de direitos aos próprios contribuintes.

Assim, diante dessa mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal, doutrina majoritária¹³ entende que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e passivo do ICMS voltou a ser permeada pela insegurança jurídica.

4. NOVAS PERSPECTIVAS

Diante da expressa disposição normativa que impossibilita a restituição de valores pagos quando a operação ou prestação seguinte ao recolhimento do imposto se realizar com valor maior ou menor que o valor estabelecido na pauta fiscal, o substituto tributário é obrigado a fazer o cálculo do imposto a recolher considerando como base de cálculo o valor contido na pauta fiscal.

¹³ CARNEIRO, op. cit., p. 202.

Se o substituto tributário escolher fazer o recolhimento do imposto com base no valor real da operação, e este valor for menor que o valor da tabela, o Fisco poderá ingressar com Execução Fiscal para o recolhimento da diferença, o que em última análise, seria uma restituição, o que contraria o Convênio 13/97.

Assim, é notório que a regra de impossibilidade de restituição é mais incisiva quando a situação beneficiar o substituto tributário que recolheu imposto a maior, já que para o Fisco ainda sobra a alternativa da Execução Fiscal.

Diante de tal disparidade, a doutrina¹⁴ se divide entre cumprir a norma constitucional e o Convênio n. 13/97, que impossibilitam a restituição em qualquer caso, sob o argumento de que o recolhimento nos termos vigentes e eventual diferença entre o valor da pauta e o valor real de venda da mercadoria fazem parte do risco do negócio, ou considerá-la inconstitucional por força do princípio da vedação ao enriquecimento sem causa.

Já o Superior Tribunal de Justiça, contrariando entendimento do Supremo Tribunal Federal, editou a Súmula n. 431, na qual reconhece a ilegalidade da cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime da pauta fiscal, de modo que se pode inferir que os ministros do Tribunal Superior entendem que o recolhimento do imposto deve ser feito com base no valor real da operação, de modo que se torna cabível a restituição de eventual diferença apurada.

E não só doutrina e jurisprudência ainda divergem sobre o tema como também o Poder Legislativo Estadual ainda não internalizou o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, tanto que a questão foi novamente levada à Corte Suprema, por meio da ADI 2.675/PE em 2002.

Na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, o então Governador do Estado de Pernambuco pretende ver declarado inconstitucional o inciso II do artigo 19 da Lei Estadual

¹⁴ Ibid., p. 202.

n. 11.408/96, que assegura ao contribuinte-substituído o direito de restituição de valor parcial pago em razão de substituição tributária, por ser contrário ao dispositivo constitucional, e ao entendimento firmado na ADI 1.851-4/AL.

Outra ação direta de inconstitucionalidade também foi interposta no Supremo, a ADI 2.777/SP, na qual o então Governador de São Paulo pretende a declaração de inconstitucionalidade do inciso II do artigo 66-D da Lei Paulista n. 6.374/89, introduzido pela Lei n. 9.176/95, também autorizando a restituição da diferença de ICMS recolhida a maior.

As referidas ações foram apensadas, em virtude de identidade da matéria, e em tese, deveriam ser julgadas procedentes, visto que desde 1998 o Supremo Tribunal Federal já havia se posicionado no sentido de declarar a pauta fiscal constitucional, de modo que o recolhimento do imposto deveria ser feito considerando a base de cálculo ali descrita, sem a possibilidade de restituição.

Assim, leis estaduais que previssessem o contrário, deveriam ser declaradas inconstitucionais, pois a decisão em ação declaração de inconstitucionalidade tem efeito vinculante.

Contudo, a Corte admitiu o julgamento das ações sob o fundamento de que o efeito vinculante contido no art. 102, §2º da CRFB não condiciona o próprio STF, sob pena de seu engessamento, de maneira que houve prosseguimento do julgamento, com votos no sentido de julgar improcedentes as ações, com demonstrações de possível mudança no entendimento do Supremo.

Atualmente, já foram proferidos 10 (dez) votos, sendo 05 (cinco) no sentido de julgar procedentes as ações, reforçando o entendimento anterior de que a pauta fiscal tem presunção absoluta¹⁵, e assim, não admite restituição por valor recolhido a maior, e outros 05 (cinco) no sentido de julgá-las improcedentes, visto que a pauta fiscal tem presunção relativa, de modo

¹⁵ SAMPAIO, op. cit., p. 10.

que se o substituto tributário comprovar que o valor real da operação foi menor que o valor da pauta fiscal, será cabível a restituição.

Para o deslinde da questão, aguarda-se o voto do Ministro Carlos Britto, que levantou questão de ordem no sentido de sobrestar o julgamento das aludidas ações, a fim de que sejam julgadas em conjunto com o Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional ali suscitada.

Com isso, o Supremo tem mais uma vez em suas mãos a discussão sobre restituição de ICMS em caso de fato gerador presumido, calculado com base em pauta fiscal.

Sob nenhum aspecto se pretende especular sobre qual será o teor do voto do eminente Ministro Carlos Britto, contudo, é inegável a tensão em torno do tema, principalmente nos Estados de Pernambuco e São Paulo, nos quais vigem leis que autorizam a restituição quando há diferença entre o valor real da venda e o valor contido na pauta fiscal.

Isto porque, enquanto não há decisão definitiva, nos referidos Estados vão sendo distribuídos pedidos de restituição sem qualquer óbice, visto que as leis estaduais são válidas.

Se o voto for pela procedência das ações diretas, para declarar os dispositivos legais estaduais inconstitucionais, e manter o posicionamento atual de impossibilidade das restituições por diferenças de valores na base de cálculo, por certo o Fisco requererá de volta os valores que foi obrigado a restituir, vez que uma lei declarada inconstitucional, em regra, gera efeitos retroativos¹⁶.

Com isso, haverá aumento do número de Execuções Fiscais para recuperação desses créditos tributários havidos no recolhimento de imposto nos termos de leis inconstitucionais.

Por outro lado, no caso de improcedência dos pedidos na aludidas ações diretas, terá havido mudança completa de paradigma, pois restará estabelecido o direito de restituição de

¹⁶ MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 230.

tributo recolhido a maior com base em pauta fiscal em caso de fato gerador presumido, ou seja, decisão que gerará impacto principalmente para a arrecadação tributária estatal.

Ao ser confirmada a natureza relativa¹⁷ da presunção da pauta fiscal, o substituto tributário que comprovar ter recolhido o tributo com base em valores da pauta fiscal, porém que a operação tenha ocorrido por valor inferior, terá o direito, respeitados os prazos prescricionais legais, de obter a restituição dos valores pagos indevidamente.

Assim, estará sendo garantida a segurança jurídica nas relações entre ente arrecadante e contribuinte ou substituto tributário, o qual embora não seja um princípio absoluto, é um princípio que está presente em todos os ramos do Direito, sendo-lhe inerente.

Além disso, estará sendo evitado, também, o enriquecimento sem causa¹⁸ do Fisco, de modo que o tributo poderá ser visto não só como instrumento de aumento do caixa do ente arrecadante, mas como mecanismo de transformação social.

CONCLUSÃO

Atualmente o cenário que envolve o tema restituição de ICMS decorrente de fato gerador presumido é a possibilidade de restituição de imposto recolhido quando o fato gerador não acontece, conforme determina o artigo 150, §7º da CRFB.

Quando o fato gerador presumido acontece de forma diversa, ainda não se admite a restituição, embora alguns Estados, em suas legislações venham admitindo, como é o caso de Pernambuco e São Paulo, tanto que as referidas leis estaduais são objetos de ações declaratórias de inconstitucionalidade, cujos julgamentos se encontram vinculados e pendentes no Supremo Tribunal Federal aguardando o julgamento de um Recurso Extraordinário no qual foi suscitada repercussão geral.

¹⁷ SAMPAIO, op.cit., p. 06.

¹⁸ CARNEIRO, op. cit., p. 202.

Há fortes argumentos para ambos os lados, tanto que o julgamento está empatado. Para a procedência, o forte argumento é no sentido de se manter a justiça fiscal, pois a substituição tributária é um mecanismo para otimizar a cobrança de impostos e impedir a sonegação fiscal. Já para a improcedência, o argumento contrário é no sentido de que por ser técnica de arrecadação, deve submeter-se aos limites constitucionais impostos ao imposto a que se aplicar.

Forçoso reconhecer a urgência com que se espera o resultado das referidas ações, principalmente em virtude da possibilidade de mudança de paradigma, vez que os substitutos tributários conseguirão a tão almejada restituição do imposto recolhido a maior.

Nesse sentido, dúvidas inexistem quanto ao inevitável aumento do volume de ações judiciais pleiteando a restituição, de forma que a decisão do órgão supremo do judiciário pode acarretar, a longo prazo, um aumento de trabalho para o próprio judiciário, considerando que o prazo prescricional para a ação de restituição é de 05 (cinco) anos contados da data de extinção do crédito, conforme artigo 168, I do CTN.

Grande impacto também poderá ser sentido pela economia, uma vez que o ICMS é um imposto de extrema relevância para o mercado econômico, pois incide sobre a circulação de bens e mercadorias, que em última análise, pode ser considerado a peça fundamental na engrenagem do mercado econômico.

Por certo que a conclusão do julgamento das ações de inconstitucionalidade pendentes levará em consideração todos esses aspectos, analisando os prós e contras de uma alteração de paradigma.

Entretanto, sem querer apresentar qualquer previsão, mas tomando por base o posicionamento do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, com decisões no sentido de exigir o cumprimento da Carta Constitucional, principalmente no que se refere aos princípios constitucionais, não será surpresa se o último voto for no sentido de julgar improcedentes as

ações, de modo a autorizar não só a restituição do imposto quando o fato gerador presumido não acontecer, mas também quando acontecer de forma diversa da presumida.

Com um voto nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal estará privilegiando o princípio da segurança jurídica, não para manter tudo conforme está e evitar o impacto socioeconômico, mas para garantir aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária, a exata ciência do valor do crédito de um e, conseqüentemente, do débito do outro.

O Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, no qual foi suscitada a repercussão geral referente ao presente tema, está concluso ao relator, o Ministro Ricardo Lewandowski, desde o dia 24/10/2011. A partir da decisão ali proferida, tomaremos ciência dos rumos que tomarão as relações tributárias vinculadas ao sistema de substituição tributária nos casos de fato gerador presumido. Resta apenas aguardar.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Organização Roque Antônio Carrazza. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. *Código Tributário nacional e legislação em vigor*. Organização Roque Antônio Carrazza. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL, Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Organização Roque Antônio Carrazza. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 19.03.2003. Publicado no DJE de 25.04.2003. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.675/PE. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento sobrestado em: 26.05.2010. Publicado no DJE e DOU de 03.12.2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.777/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgamento sobrestado em: 26.05.2010. Publicado no DJE e DOU de 03.12.2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RG no RE 593.849/MG. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 17.09.2009. Publicado no DJE de 09.10.2009. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/listarprocesso.asp>. Acesso em 26 abr. 2012.

CARNEIRO, Cláudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

LIMA, Fernando Machado da Silva. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. Disponível em: <www.profpito.com/efeitosdadeclaraçãodeinconstitucionalidade.html>. Acesso em 12 abr. 2012.

MEDEIROS, Maria Magdalena Fernandes de. *Responsabilidade Tributária*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>>. Acesso em 05 out. 2011.

MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. *O ICMS e o Instituto do Diferimento*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro>>. Acesso em 09 mar. 2012.

SAMPAIO, Tereza Carolina Castro Biber. *Pauta Fiscal e Perversão*. Disponível em: <<http://www.revistadir.mcampos.br/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/terezacarolinacastrobibersampaiopautafiscalperversao.pdf>>. Acesso em 11 mar. 2012.