



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Substituição Tributária “para Frente” no ICMS e Direito à Restituição

Cecilia Choeri da Silva Coelho

Rio de Janeiro
2012

CECILIA CHOERI DA SILVA COELHO

Substituição Tributária “para Frente” no ICMS e Direito à Restituição

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:
Mônica Areal
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2012

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS E DIREITO À RESTITUIÇÃO

Cecilia Choeri da Silva Coelho

Graduada pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Uerj.
Advogada.

Resumo: O regime da substituição tributária do ICMS tem por objetivo facilitar a fiscalização e garantir a arrecadação dos Estados, evitando a sonegação. Este trabalho discute se a vedação à restituição do imposto pago a maior na substituição tributária “para frente” ou progressiva viola os elementos quantitativo e temporal do ICMS bem como afronta princípios constitucionais tributários e limitações ao poder de tributar do Estado.

Palavras-Chave: Substituição tributária; ICMS; Restituição.

Sumário: Introdução. 1. O ICMS. 1.1. O Imposto. 1.2. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 1.3. Contribuinte. 1.4. Responsável Tributário. 1.5. Substituição Tributária. 1.6. Aspectos Temporal e Quantitativo do ICMS. 1.7. Princípios Constitucionais Tributários. 2. O Regime de Substituição Tributária para Frente. 2.1. Evolução da Legislação. 2.2. O Direito à Restituição do ICMS Recolhido a Maior. 3. A Jurisprudência do STF. Conclusão. Referências Bibliográficas.

INTRODUÇÃO

Por uma ficção legal, o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto de competência estadual que tem como principal fato gerador a circulação de mercadoria, pode ser exigido através de substituição tributária, hipótese em que se atribui a terceiro, mediante lei, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

No regime da substituição tributária do ICMS busca-se antecipar o imposto que seria devido ao final da cadeia de circulação da mercadoria, com o intuito de facilitar a fiscalização dos entes federativos, adiantar a arrecadação, bem como dificultar a sonegação, através da concentração do recolhimento do tributo em um dos participantes da cadeia.

Seu intuito, portanto, é alcançar o ICMS que seria devido até o consumidor final da mercadoria – nem mais, nem menos.

Para que tal mecanismo atinja seu objetivo, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária (conhecido como ICMS-ST) não pode ser estabelecida de forma arbitrária, mas sim de acordo com parâmetros reais obtidos por pesquisas de mercado ou outros métodos confiáveis para atingir o real valor da operação.

Ocorre que o preço fixado pelas Fazendas estaduais é, muitas vezes, estimado em dissonância com a realidade efetivamente praticada pelo mercado, podendo ser muito distante do aplicado pelos substituídos quando da realização da venda das mercadorias.

Com efeito, muitos dos percentuais de margem de valor agregado atualmente utilizados foram estabelecidos há muitos anos, permanecendo os mesmos até hoje, mesmo nos casos em que foram estipulados como preço de venda ao consumidor final em uma época de inflação altíssima, em dissonância com a realidade atual, sem que a lei atentasse para essa situação e viesse a modificar esses parâmetros em muito ultrapassados.

Os preços praticados nas operações de circulação de mercadorias estão sujeitos às regras de mercado, que, por sua própria natureza, oscilam com frequência. Assim, a fixação de uma pauta de valores pelas Fazendas estaduais previamente à ocorrência do fato gerador comumente resulta em estimativas impossíveis de serem praticadas pelos contribuintes.

Por óbvio, a distorção é ainda maior quando o fato gerador que se presume que virá a ocorrer – e que, portanto, é considerado no cômputo da margem presumida – não se materializa.

Assim, não se concretizando o fato gerador presumido, seja em razão da não efetivação da operação posterior, seja em razão desta não ter ocorrido em sua plenitude, como no caso em que a operação final possui valor inferior ao que serviu de base de cálculo para o recolhimento antecipado do imposto, o contribuinte deve fazer jus à restituição dos valores recolhidos a maior sob a égide do regime da substituição tributária?

Em suma, deveria o imposto pago através do regime da substituição tributária corresponder ou equivaler ao mesmo valor que seria devido através do recolhimento com base na sistemática normal de recolhimento do ICMS e, ainda, somente ser devido em ocorrendo o fato gerador em sua plenitude, preservando-se, assim, os elementos temporal e quantitativo do ICMS, bem como os princípios constitucionais norteadores do direito tributário?

Ou, por outro lado, caso os parâmetros utilizados para fixação das margens de valor agregado e, conseqüentemente, do ICMS-ST, sejam razoáveis, se houver necessidade de ressarcimento ou recolhimento complementar em função de eventual divergência entre a base presumida e o valor real da operação, não restaria desvirtuado e inviabilizado o próprio sistema de substituição tributária, que visa principalmente à praticidade e a coibir a sonegação?

Dadas as ainda existentes controvérsias acerca do tema e a iminência da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da (in)constitucionalidade de normas estaduais que dispõem sobre a possibilidade ou não de ressarcimento do imposto eventualmente pago a maior nessa hipótese, fica claro que a discussão permanece relevante.

1. O ICMS

1.1. O IMPOSTO

O ICMS tem sua previsão constitucional no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que determina que compete aos Estados e ao Distrito Federal “instituir impostos sobre 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”.

Uma das características mais marcantes deste imposto é a não-cumulatividade, ou seja, o ICMS grava, economicamente, todas as etapas da circulação de riquezas, incidindo, em última instância, apenas sobre o valor agregado, posto que não é um tributo em cascata. Isto porque permite a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores, conforme manda o art. 155, § 2º, I, da CF/88, segundo o qual “o ICMS 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”.

A não-cumulatividade é a técnica de arrecadação mais comum do ICMS, mas não a única. As exceções seriam a técnica monofásica e a substituição tributária para frente – espécie de forma mitigada da não-cumulatividade –, sobre a qual se falará em mais detalhes à frente.

1.2. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar às discussões a respeito da substituição tributária, faz-se mister entender melhor o significado de fato gerador, bem como dos demais elementos que compõem a estrutura do imposto.

Diz o artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) que “fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Em outras palavras, fato gerador nada mais é do que a capitulação de determinada condição ou conduta abstrata que, se concretizando, faz surgir a obrigação tributária.

O mestre Geraldo Ataliba¹, referência no tema, atribui a fato gerador uma denominação diferente, a de hipótese de incidência tributária. Para ele, a terminologia “fato gerador” é imprópria ao ser empregada a uma abstração, pois, num primeiro momento, trata-se de hipótese de incidência, que, após a ocorrência de uma ação, ou seja, a partir da sua materialização, pode ser traduzida em fato gerador da obrigação tributária. Em suma, hipótese de incidência é a descrição genérica e abstrata, enquanto fato gerador é o fato efetivamente ocorrido.

Portanto, para que os Estados possam exigir o pagamento do ICMS, faz-se necessário que ocorra “a situação definida em lei”, qual seja, a circulação da mercadoria, a prestação do serviço de comunicação, etc.

Assim, como se verá, pretender exigir o imposto antes desse momento se traduz num desrespeito ao aspecto temporal do ICMS. E mais, exigi-lo em valor superior ao devido – leia-se o valor final da circulação da mercadoria – é uma afronta ao aspecto quantitativo do imposto.

1.3. CONTRIBUINTE

Contribuinte é o sujeito passivo que realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Segundo Geraldo Ataliba²,

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 58/59.

² *Ibid*, p. 86.

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

A Constituição Federal de 1988, por meio da alínea “a” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155³, outorga à lei complementar a tarefa de definir o contribuinte do ICMS, e assim o faz a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 4º, a saber:

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

As leis estaduais não podem ampliar o conceito de contribuinte, extrapolando os ditames da Lei Complementar 87/96, tendo em vista o comando constitucional previsto no dispositivo supramencionado (art. 155, § 2º, XII).

Dentro do limite de abrangência do referido conceito, o legislador deverá levar em conta, ainda, a relação do sujeito com o caso concreto, antes de alçá-lo à condição de contribuinte.

Assim, a lei estadual só poderá considerar contribuinte do ICMS quem tem relação pessoal e direta com a situação que a lei defina como hipótese de incidência do tributo (CTN, art. 121, § único, I).

1.4. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A lei poderá, entretanto, atribuir a um terceiro, vinculado à ocorrência do fato gerador, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Em outras palavras, o contribuinte, mediante determinação legal, é afastado do papel de principal obrigado ao recolhimento de determinado

³ Art. 155, § 2º, XII, CF/88: “Cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;”

tributo, sendo transmitida essa responsabilidade – a de pagar tributo – a um terceiro, que passa a ser o responsável tributário.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que:

A lei pode atribuir de modo expreso 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.

O responsável tem, portanto, que decorrer de alguma relação com o fato imponible e deve se inserir na materialidade descrita, não podendo, pois, ser configurado apenas por mera ficção legal, uma vez que seu patrimônio só poderia ser atingido em razão de fatos efetivamente realizados.

No entanto, essa atribuição de responsabilidade não deve violar os aspectos temporal (definição do momento da ocorrência do fato gerador) e quantitativo (subsunção do fato à base de cálculo) do ICMS, sobre os quais se falará mais detidamente adiante.

Pelo que se depreende do art. 128, acima transcrito, são duas as figuras possíveis de responsabilidade tributária: a) o responsável solidário ou subsidiário (sucessor e terceiro), que figuram junto ao contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo; e b) o substituto, que é colocado no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste.

É sobre o substituto que se tratará a seguir.

1.5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária se trata de instituto concernente à responsabilidade tributária constante do art. 128, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996, o Código Tributário Nacional, conforme visto anteriormente.

É o mecanismo de arrecadação que atribui a um terceiro na relação jurídica entre fisco e contribuinte obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos pelo contribuinte, com posterior ressarcimento.

Em outras palavras, a substituição tributária consiste na atribuição a determinado sujeito, que não o contribuinte praticante do fato gerador, da condição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Ou seja, é a atribuição ao chamado contribuinte substituto da responsabilidade de recolhimento e retenção do imposto devido, decorrente da operação de terceiro, chamado contribuinte substituído.

Pela facilidade que oferece para a arrecadação da receita tributária, a substituição vem sendo cada vez mais utilizada. Entretanto, o apego a esta praticidade não pode nos impedir de perceber seus aspectos negativos que surgem nas hipóteses em que este instituto é mal aplicado, como é o caso da substituição tributária em que o substituído surge após o substituto na cadeia de operações comerciais.

Na substituição tributária “para frente” ou “progressiva” há uma presunção de ocorrência de fato futuro. O terceiro que fica obrigado ao cumprimento da obrigação tributária – leia-se pagamento do tributo – contrai a característica de substituto por atividade ainda não ocorrida, mas sim presumida.

Embora o uso de técnica abstrata de constatação do fato suscetível da obrigação tributária seja controverso na doutrina, é unânime o entendimento de que o uso de figuras artificiais deve se dar como último recurso para constatação do fato imponível.

Neste contexto, quanto à substituição tributária para frente, não paira dúvida de que esta possui estrutura basilar em ato e/ou fato presumido, em uma ficção, sendo certo que, neste caso, prevalece o suposto sobre o real.

1.6. ASPECTOS TEMPORAL E QUANTITATIVO DO ICMS

O momento definido na LC 87/96 como de ocorrência do fato suscetível de tributação pelo ICMS é, em regra, a saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, dentre as demais previstas na Lei.

Como se observará, na substituição tributária para frente no ICMS esse aspecto temporal é definido com base em uma abstração, uma vez que não há ainda a saída da mercadoria do contribuinte substituído; entretanto, tributa-se de antemão este fato futuro, tendo em vista que ele se figura como provável, uma vez que a mercadoria se encontra em circulação. Assim, transfere-se esse momento para aquele no qual a mercadoria sai do estabelecimento do substituto.

Entendimentos doutrinários dão conta de que na substituição tributária para frente ocorre somente a antecipação do aspecto temporal do fato gerador. Ou seja, ocorre um simples deslocamento do momento do recolhimento do tributo, antecipando-o. Outros, no entanto, entendem que o que há na realidade é o adiamento do momento do recolhimento do tributo e quando da futura ocorrência do fato gerador é que ocorrerá a confirmação dos aspectos anteriormente previstos abstratamente.

Roque Antonio Carrazza⁴, ao explicar o momento do nascimento da obrigação tributária, diz:

Esses momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.
É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato impositivo do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil (...).

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.41.

Portanto, o momento de ocorrência da tributação por substituição não coincide com o momento da ocorrência do fato suscetível de tributação, a operação mercantil.

Quanto ao aspecto quantitativo da tributação pelo ICMS, este vem a ser aquele pelo qual se mensura a quantia devida aos cofres públicos através da aplicação da alíquota do imposto sobre sua base de cálculo.

É imperativa, portanto, a constatação do fato real para que se possa destacar seu aspecto valorativo. Nesse sentido, a base calculada deve ser o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto; sendo esta a concreta mensuração de um fato tributário, só surge com o lançamento.

De todos os aspectos, o aspecto quantitativo é o que não dispensará referência expressa, pois sem ele não será determinável o conteúdo da obrigação.

Neste sentido ainda, Roque Antonio Carrazza não admite a possibilidade de adoção do sistema de arrecadação por substituição e para frente no sistema jurídico brasileiro:

A denominada “substituição tributária para frente” é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu. Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributos sobre fato presumido. Reporta-se, tão somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica⁵.

Assim, na substituição tributária para frente o que há é uma suposição de que a operação posterior se dará por um determinado valor uma vez que ainda não ocorreu o fato a ser tributado por antecipação e, portanto, não é possível sua exata mensuração.

1.7. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

⁵ *Ibid.* p. 176.

A competência tributária concedida pela Constituição Federal aos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não é ilimitada, encontrando limites em seu próprio texto.

O constituinte, ao eleger determinados valores como mais relevantes dentro do texto constitucional, estabeleceu uma série de princípios e normas que visam dar garantias ao contribuinte de que o Estado não poderá extrapolar sua função de exigir e arrecadar tributos.

Cumpra aqui fazer uma breve exposição acerca de cada um dos princípios fundamentais aplicáveis ao estudo da substituição tributária para frente a fim de embasar as discussões posteriores sobre o tema em estudo, quais sejam, os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da não-cumulatividade, da legalidade, da segurança jurídica e da tipicidade tributária.

Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º da CF/88)

Decorre deste princípio que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, de modo que a carga tributária varie em função das demonstrações de riqueza, não podendo implicar em confisco.

Assim, a grandeza prevista na norma tributária que institui o imposto tem que dizer respeito ao contribuinte, com base em sua riqueza, que não pode ser aparente, mas real.

Princípio do Não-Confisco (art. 150, IV da CF/88)

Pode-se aduzir que confisco é o ato pelo qual o fisco apreende e se apropria de bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, com fundamento em lei.

Em outras palavras, confisco tributário é o ato emanado do poder do Estado, pelo qual, em virtude de uma obrigação fiscal, é injustamente transferida a totalidade ou parcela substancial da propriedade do contribuinte ao ente tributante, sem qualquer retribuição financeira ou econômica por tal ato.

O princípio do não-confisco é, portanto, uma limitação ao poder de tributar imposta ao Estado pelo poder constituinte originário, visando evitar que este se apodere de forma desproporcional e injusta do patrimônio do contribuinte, através de tributos excessivamente onerosos, percebidos pelo contribuinte como uma penalidade.

Princípio da Não Cumulatividade (art. 155, § 2º, I da CF/88)

A já mencionada sistemática da não-cumulatividade, que para alguns se revela um verdadeiro princípio, consiste em, para efeito de apuração do tributo devido, deduzir-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

O contribuinte de direito do imposto não suporta nesse caso a carga tributária do imposto e, através da sistemática da não-cumulatividade, repassa este ônus ao consumidor final, contribuinte de fato.

Princípio da Legalidade (arts. 5º, II e 150, I da CF/88)

Esse princípio tem como fundamento a vedação à cobrança de tributo sem lei que o estabeleça. O texto do referido art. 150, I da CF/88 estabelece que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o

estabeleça". Assim, o princípio da legalidade tributária limita a atuação do poder tributante em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes.

Nas palavras de Hamilton Dias de Souza⁶, “resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo”.

Veda-se, assim, a criação ou modificação de tributos por ato do Poder Executivo, com as exceções expressamente previstas na Constituição (art. 153, § 1º), de natureza extrafiscal ou regulatória.

Isto porque a legalidade tributária implica a reserva absoluta de lei, de modo que a instituição dos tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente através da lei.

A matéria da substituição tributária para frente ficou reservada à lei complementar, conforme estabeleceu o constituinte originário no art. 155 §2º, XII, b da CF/88.

Princípio da Segurança Jurídica (preâmbulo da CF/88 e outros artigos que dispõem sobre seus subprincípios)

O princípio da segurança jurídica no campo tributário diz respeito à confiança dos indivíduos em relação ao direito aplicável, de forma a que estas possam orientar sua conduta. É, portanto, deste princípio que decorre a chamada não-surpresa tributária.

A segurança jurídica envolve os seguintes elementos: a) certeza do direito; b) proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito; c) estabilidade das situações jurídicas, através das garantias da decadência e da prescrição; d) direito de acesso ao judiciário; entre outros aspectos que norteiam sua aplicação.

⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998. p.8.

Princípio da Tipicidade Tributária (arts. 5º, II e 150, I da CF/88)

Esse princípio tem como fundamento os mesmos dispositivos que cuidam da legalidade. Para alguns juristas, este princípio poderia ser conhecido como princípio da legalidade estrita.

O princípio da tipicidade da tributação exige a fixação no plano legislativo de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, nela incluídos seus critérios material, temporal, especial, quantitativo e pessoal.

De outra maneira, o tributo somente pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade de lei. Sendo assim, se não se realiza o fato gerador descrito no tipo, isto é, se não se cumprem integralmente os seus elementos, o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.

Como se verá, a instituição da substituição tributária para frente com a agravante da impossibilidade de restituição do imposto eventualmente pago a maior pela inocorrência do fato gerador presumido revela flagrante ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da não-cumulatividade, da legalidade, da segurança jurídica e da tipicidade tributária.

2. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

2.1. EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO

A tributação por substituição e para frente, colocando no lugar do contribuinte um outro sujeito, antecipando o recolhimento do tributo, isto é, tributando hoje a operação que

ocorreria no futuro, possuía fundamento legal nos artigos 121 e 128 do CTN. Conforme já mencionado, estes previam a atribuição por lei de obrigação parcial ou geral, em caráter supletivo ou exclusivo, ao responsável, sendo este entendido como uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

Em complemento, o § 4º da Emenda Constitucional 1/69 dispunha que “lei Complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele imposto.”

Visavam da mesma forma regular a matéria os §§3º e 4º do art. 6º do Decreto Lei 406/68, acrescido pela LC 44/83, além do art. 25 do Convênio 66/88.

Na prática, a substituição tributária pode ocorrer em três momentos distintos, havendo, portanto: a substituição regressiva ou diferimento, que ocorre com a transferência da obrigação de recolher os tributos com relação às operações anteriormente ocorridas, com adiamento do lançamento do imposto; aquela que ocorre com relação às operações concomitantes, quando há a alteração do sujeito passivo obrigado ao recolhimento, sem que este seja antecipado ou adiado; e, ainda, a substituição relativa às operações subsequentes, também denominada retenção na fonte, tributação antecipada ou substituição progressiva, que acontece com a cobrança do imposto antes da ocorrência do fato gerador.

Para instituir a substituição tributária, o legislador constituinte de 1988 passou a requerer a sua disposição por lei complementar, conforme o disposto no já citado art. 155, § 2º, XII, b, gerando questionamentos sobre a ausência de lei complementar disposta sobre o assunto.

Para alguns juristas, no entanto, o Convênio 66/88 regulava provisoriamente a matéria, em conformidade com o que dispôs o § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Diante de tal controvérsia, assim como das discussões a respeito da possibilidade de tributação de fato ainda não ocorrido no mundo jurídico e de restituição do imposto pago nas

hipóteses de não ocorrência do fato futuro ou de sua ocorrência por montante inferior ao anteriormente tributado, foram publicadas a Emenda Constitucional 3/93 – que acresceu o § 7º ao art. 150 da CF/88 (adiante transcrita) – e a Lei Complementar 87/96. Ambas trouxeram a normatização necessária ao instituto da substituição para frente bem como a previsão de restituição do imposto correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

2.2. O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO A MAIOR

Como visto, o regime da substituição tributária para frente consiste na antecipação do imposto (ICMS) que seria devido ao final da cadeia de circulação do produto ou mercadoria.

Este regime está previsto no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

O intuito do regime de substituição tributária é alcançar o ICMS devido até o consumidor final da mercadoria, fazendo com que o Estado possa arrecadar, antecipadamente, o imposto devido por todas as etapas da circulação econômica da mercadoria, adotando-se, para tanto, uma margem de lucro presumida, estipulada na legislação, para cada tipo de mercadoria.

A base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária é o valor da operação presumida, acrescido dos valores de seguro e frete cobrados ou transferidos ao adquirente, mais a margem de lucro presumida estipulada na legislação para cada tipo de mercadoria.

Ocorre que a margem de lucro é, na maioria das vezes, estimada em desconformidade com a realidade do mercado, podendo ser muito superior à efetivamente adotada pelos substituídos quando realizada a venda das mercadorias.

Diante de uma realidade econômica em que os preços oscilam com frequência e face à acirrada concorrência no mercado, a venda de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária ocorre muitas vezes por valores abaixo dos estimados, o que faz com que se verifique pagamento a maior de ICMS, em função da diferença entre a base de cálculo presumida, utilizada para a retenção do imposto na entrada das mercadorias, e o real valor de venda dessas mercadorias.

A fim de que os contribuintes recolham o ICMS na proporção exata dos valores praticados nas vendas ao consumidor final, respeitando-se, assim, os princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do imposto, no caso de o fato gerador presumido, qual seja, a venda ao consumidor final, não vir a se concretizar, ou se concretizar por preço inferior ao presumido, é assegurada (ao contribuinte substituído) a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos indevidamente ou a maior, conforme prevê o art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art.150. (...)

§ 7º A Lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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.

O dispositivo constitucional acima transcrito (§ 7º do art. 150 da CF/88), introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/93, procurou dar cunho de constitucionalidade à figura da substituição tributária do ICMS, resguardando o direito do substituído de reaver o imposto dele retido na etapa anterior de circulação das mercadorias, caso o fato gerador presumido não ocorresse. Ou seja, em não ocorrendo, em todos os seus contornos jurídicos, a materialidade concreta do fato gerador presumido, o substituído, que, teoricamente, arcou com o ônus tributário, tem o direito de ser restituído do ICMS dele retido.

No mesmo sentido, a Lei Complementar 87/96 determina, em seu art. 10, 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: “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.”

Como pode se depreender, tanto a Magna Carta quanto a Lei Complementar n. 87/96 garantiram o direito ao ressarcimento do ICMS-ST nos casos em que o fato gerador, antes presumido, efetivamente não ocorresse, não fazendo menção a qualquer ressarcimento decorrente de a base de cálculo presumida resultar ser maior do que o valor das operações posteriores.

Com relação ao tema, os Estados firmaram o Convênio ICMS n. 13/97, que reafirmou o disposto na Lei Complementar n. 87/96, além de dispor expressamente sobre a impossibilidade do ressarcimento do ICMS-ST pago quando a operação final fosse realizada com valor inferior à base de cálculo da retenção.

Vedar a restituição/compensação desse crédito de ICMS, além de ferir a sistemática constitucional do regime de substituição tributária, configura, na realidade, a fixação de pauta de valores fiscais pois determina como definitiva a base de cálculo presumida do ICMS, constituindo-se, assim, em flagrante confisco e enriquecimento ilícito por parte das Fazendas estaduais.

Tal procedimento (fixação de pauta de valores fiscais), no entanto, há muito foi repellido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, o regime de substituição tributária deve se restringir à atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, ou seja, deve se restringir à atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária, da condição de responsável pelo pagamento do imposto devido pelo fato gerador que irá ocorrer posteriormente.

Levando-se em consideração o que dispõe o art. 114 do CTN a respeito do conceito de fato gerador e considerando que o fato gerador na venda de mercadoria consiste na circulação da mercadoria pela sua saída do estabelecimento vendedor, nas operações que envolvam várias fases em uma cadeia de circulação da mercadoria, o fato gerador ocorrerá quantas vezes ocorrer a saída da mercadoria.

Na substituição tributária, portanto, a saída do bem do estabelecimento do substituto bem como a sua saída do estabelecimento do substituído são hipóteses diferentes de ocorrência do fato gerador, resultando em obrigações tributárias distintas. Como consequência, pode-se afirmar que há dois ou mais contribuintes distintos.

Sendo assim, conforme ensina o Professor Adilson Rodrigues Pires⁷ “o primeiro vendedor não assume o lugar do contribuinte na obrigação tributária, mas sim na obrigação de pagar, consequência daquela”. E acrescenta: “assim, não há como aceitar que o substituto tributário assume o papel do vendedor final na obrigação tributária, pelo simples fato de substituí-lo na obrigação financeira de calcular e antecipar o pagamento do tributo devido”.

Não é possível que se sustente que o fato gerador se esgota com a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, uma vez que o que se antecipa é o pagamento do imposto devido pelo substituído e não a ocorrência do fato gerador.

Assim, se o aspecto quantitativo é forjado no momento em que nasce a obrigação tributária, sua expressão monetária somente se revela após consumado o fato gerador.

O regime de substituição tributária não é mecanismo para que seja violado o elemento quantitativo do imposto e para que os Estados arrecadem mais ICMS do que o efetivamente devido sob o argumento de facilitar a fiscalização e evitar a sonegação.

⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. O Fato Gerador Presumido e a ADIN 1.851-4 AL. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 31.

Ora, “a praticidade não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual)”, defende a jurista Misabel Derzi⁸, que assevera o seguinte:

Sem dúvida, a permissão constitucional expressa, ditada em nome da praticidade, representa um abrandamento da justiça e da capacidade contributiva, embora não represente rompimento algum com a legalidade, ao contrário, poderá exterminar os numerosos casos de instituição de substituição tributária no ICMS, sem lei, por meio de norma regulamentar. Caberá ao Poder Judiciário fixar os limites à norma do art. 150, § 7º e coibir os abusos, que, sob invocação de seu manto protetor, serão tentados pela Administração Fazendária.

Assim, ainda que no regime de substituição tributária o ICMS tenha que ser calculado e recolhido antecipadamente, não se pode admitir o recolhimento do imposto em desconformidade com a real dimensão material do fato gerador ocorrido, devendo, portanto, ser admitida a restituição do imposto pago a maior nas hipóteses em que a venda final ocorrer por valor inferior ao presumido. Registre-se que a constitucionalidade do regime de substituição tributária está condicionada à correspondência entre fato gerador ocorrido e fato gerador presumido, em todos os seus aspectos, inclusive o aspecto material e valorativo.

Vale dizer, o imposto pago pelo regime de substituição tributária deve corresponder ou equivaler ao mesmo valor que seria recolhido pela sistemática ordinária de recolhimento de ICMS, preservando, assim, seu aspecto quantitativo bem como todos os princípios constitucionais norteadores da tributação do ICMS.

Como já foi dito, o princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição da República, informa de maneira primordial e soberana a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS. Tal princípio tem por objetivo impedir a denominada tributação em cascata, assegurando aos contribuintes o direito de deduzir o montante do tributo já recolhido em etapas anteriores com aqueles devidos nas operações seguintes, de forma que o tributo incida efetivamente apenas sobre a operação final.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributos e Direitos Fundamentais*. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 76.

A par da discussão jurídica em torno da estimativa de base de cálculo, o regime de antecipação – substituição tributária – estaria em perfeita harmonia com os princípios alicerçadores do imposto, previstos na Constituição Federal, inclusive o princípio da não-cumulatividade.

Ora, se o imposto devido ordinariamente na fase final correspondesse exatamente ao imposto normal e retido/pago na fase inicial de circulação econômica, em tese, o princípio da não-cumulatividade estaria mantido. Os Estados, portanto, iriam receber integralmente o que lhes é devido, e, na linha final, o ICMS não teria gravado mais do que o devido sobre o preço praticado ao consumidor final.

No entanto, caso venha o contribuinte substituído vender a mercadoria por preço inferior ao que serviu de base de cálculo para a retenção, ao final do ciclo, a mercadoria terá sofrido uma carga tributária de ICMS superior àquela que seria devida numa situação normal de tributação.

Não permitir que o contribuinte substituído obtenha o ressarcimento do montante do imposto pago a maior, por substituição tributária, por ocasião da aquisição da mercadoria, é, sem sombra de dúvida, inegável afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade, como destaca o Professor Sacha Calmon de Navarro Coêlho⁹:

O princípio constitucional é cogente. A simples adoção de técnica arrecadatória simplificada, a substituição tributária, não autoriza a conclusão que o ICMS se torna em outro imposto, e o que é pior, monofásico.

O substituto, portanto, não pode jamais pagar pelo substituído um ICMS maior que o real, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado e ferimento do princípio do não-confisco; demais, disso, em contrariedade com a própria lógica da substituição, ficará pessoalmente responsável pela diferença a maior.

Sabido que o ICMS é plurifásico e dominado pelo princípio da não cumulatividade, importa dizer agora que o imposto final cobrado deve ser – tem que ser – igual ao montante decorrente da aplicação da alíquota interna sobre o valor real da última operação de circulação, ou seja, aquela destinada ao consumidor final. Somando-se as incidências ocorridas em todas as etapas do processo de circulação, não poderá o resultado exceder o valor final, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade.

(...)

⁹ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. *Temas de Direito Tributário*. 6 ed. São Paulo: Del Rey, 2005. p. 80/81.

A segunda forma de incidir na censura do confisco a título de tributar ocorre quando o legislador majora indevidamente a base de cálculo das operações tributáveis. O valor real da operação é a regra de ouro a comandar a base de cálculo do ICMS, que é um imposto de mercado, e não um imposto de preços administrados.

O Supremo Tribunal Federal por diversas vezes posicionou-se quanto aos efeitos econômicos em matéria de ICMS. À guisa de ilustração, reprisa-se aqui trechos dos votos no Recurso Extraordinário nº 161031-MG:

O referido princípio (o da não cumulatividade), como se sabe, encerra, para o contribuinte, a garantia de que, em cada etapa do ciclo econômico percorrido pela mercadoria, desde o produtor até o consumidor final, a parcela correspondente ao ICMS até então pago, não excederá, em relação ao respectivo preço, o percentual correspondente à alíquota máxima permitida em lei.

Desta forma, é equivocado considerar incabível a recuperação do ICMS quando operações posteriores forem realizadas concretamente por valores inferiores à base de cálculo presumida, conforme entendem os Estados. Essa linha de entendimento afronta os mais comezinhos princípios norteadores do imposto e desnatura, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, do art. 150, da CF/88, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido.

Ademais, a doutrina é uníssona em relação à intenção do § 7º, do art. 150, da CF/88, no sentido de que este assegura ao contribuinte o imediato ressarcimento do indébito tributário, nas hipóteses em que não há a ocorrência do fato gerador ou quando este ocorre com base menor que a prevista para a retenção do ICMS.

Neste sentido, cabe transcrever as sábias palavras de Marco Aurélio Greco¹⁰:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente no ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador).

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS – IPI – Cofins*. IOB Informações Objetivas: São Paulo: 1998, p. 22.

Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o indébito.

Ressalte-se que os Estados visam a, por meio da instituição dos tributos, obter os meios para o desempenho de suas funções, mas sempre preservando as suas fontes, de forma a não prejudicar as atividades do contribuinte e a própria arrecadação fazendária, isto em evidente respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, cuja observância é expressamente determinada pelo § 1º, do art. 145 da Constituição Federal.

O Princípio da Capacidade Contributiva não deve ser concebido como simples recomendação ética ou moral, consoante a lição de Fábio Leopoldo De Oliveira¹¹. Pelo contrário, a capacidade contributiva deve ser compreendida como a aptidão efetiva, e não apenas abstrata, do sujeito passivo para pagar impostos, observada a sua força econômica.

Considerando que o ICMS tem como fato gerador a ocorrência da operação de circulação de mercadoria, e como base de cálculo o valor envolvido neste ato mercantil, o Estado, ao estabelecer que o tributo antecipado – através de uma presunção/ficção – é definitivo no regime de substituição tributária, negando o direito ao crédito relativo aos valores recolhidos a maior, em face da base de cálculo presumida ser superior àquela efetivamente ocorrida, promove uma indevida elevação no encargo tributário em total descompasso com o princípio da capacidade contributiva, permitindo um enriquecimento sem causa por parte da Fazenda, ou melhor, um enriquecimento ilícito.

Além disso, a impossibilidade de restituição dos valores de ICMS recolhidos a maior em face do regime de substituição tributária, ocasionando tributação do ICMS não apenas sobre a operação efetivamente realizada, mas também sobre o próprio capital dos contribuintes, além de ferir o disposto no artigo 150, parágrafo 7º, da Lei Maior, e os

¹¹ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. In *Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias. vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 227/228.

Princípios Constitucionais da Não-Cumulatividade e da Capacidade Contributiva, insulta a Constituição Federal, pois nada mais é que um confisco camuflado.

Observe-se que o confisco consiste na espoliação da propriedade privada pelo Poder Público, sem a correspondente indenização devida. Aparece como medida de caráter sancionatório jamais admitida no campo do Direito Tributário.

Nestes termos se posicionou o doutrinador Ives Gandra¹², a saber:

Com efeito, determinando, o art. 150, inciso I, que o direito tributário rege-se pelo princípio da legalidade e a legalidade, quando da promulgação da Constituição Federal, não permitia esta a criação de tributo sobre fato gerador inexistente, isto é, toda obrigação tributária deveria corresponder a um fato gerador econômico sobre o qual incidiria a tributação.

Por essa razão, só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais, isto é, a pessoa física ou jurídica só deveria pagar tributo se houvesse obrigação real. Caso contrário, a tributação teria o efeito confisco, que corresponde à apropriação, pelo Estado, de parte do patrimônio do cidadão, sem ocorrência de hipótese econômica a justificar a incidência.

Em outras palavras, sempre que a incidência tributária não tivesse sustentação econômica relacionada à hipótese prevista na lei explicitadora da Constituição (lei complementar exigida pelo art. 146 da CF/88) feriria o princípio da legalidade (imposição sem fato gerador real) e provocaria o efeito confisco (confiscar bens de cidadãos sem ocorrência de fato econômico capaz de gerar a obrigação).

Ainda, cumpre destacar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em parecer proferido em resposta à consulta formulada pela Comissão Técnica Permanente do ICMS – CONTEPE/ICMS, por deliberação da 86.^a Reunião Ordinária do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, em relação à interpretação do artigo 150, § 7º, da Carta Magna, afirmou que “qualquer contribuinte que realize pagamento de tributo em valor superior ao efetivamente devido, seja qual for a modalidade de recolhimento, tem direito à restituição”.

Finalmente, tendo em mente os princípios da segurança jurídica e da tipicidade tributária, é de se esperar que o contribuinte tenha direito de conhecer a carga tributária a que

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões Atuais de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 203.

estará exposto com base na lei e possa, portanto, saber as consequências tributárias de sua conduta.

Confrontando tais princípios com o instituto ora estudado da tributação antes da ocorrência do fato gerador (substituição tributária para frente), Roque Antonio Carrazza faz a seguinte crítica:

O “princípio da tipicidade” impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo somente pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade de lei. Se não se realiza o ‘fato impositivo tributário’ (fato gerador ‘in concreto’), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do ‘suposto fato legal’ (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos. Notamos, portanto, que o princípio da tipicidade contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança que se pulveriza quando ocorre a substituição tributária para a frente, inclusive no ICMS.¹³

Ora, daí se depreende que só poderia haver a cobrança do tributo após a sua efetiva realização no mundo dos fatos. Assim, para adequação dos princípios da segurança jurídica e da tipicidade à substituição tributária para frente, o fato futuro deverá coincidir em seus efeitos com aqueles verificados antecipadamente ou, se ocorrer por valor distinto, deve haver a prevalência do fato real subsumido à hipótese normativa.

Qualquer diferença entre o valor efetivo da mercadoria vendida pelo contribuinte substituído e aquele considerado no cálculo da margem presumida para recolhimento do tributo pelo substituto na saída de seu estabelecimento deve implicar a obrigatoriedade de se recalcular o ICMS devido, sob pena de a Fazenda incorrer em enriquecimento sem causa.

Não cabe, portanto, interpretar o dispositivo que garante ao substituto a restituição pelo fisco do valor antecipado na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido de modo a restringir-se o alcance dos direitos e garantias assegurados pela Carta Magna.

¹³ CARRAZZA. Op. cit. p. 188.

Assim, é totalmente improcedente o entendimento de que os contribuintes do ICMS não possuem o direito de ressarcimento do imposto pago antecipadamente a maior no regime de substituição tributária, quer seja pela inoccorrência do fato gerador presumido, quer seja pela sua ocorrência por valor inferior ao esperado, posto que tal conduta viola incontestavelmente o comando insculpido no artigo 150, parágrafo 7º da Carta Política de 1988 e os princípios constitucionais da legalidade tributária, da não-cumulatividade do ICMS, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STF

No RE 213.396, o Plenário do STF decidiu por maioria que a substituição tributária para frente era constitucional independentemente da promulgação do art. 150, § 7º da CF/88.

Restava, então, decidir sobre a interpretação da cláusula “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A Confederação Nacional do Comércio propôs a ADIN 1.851/AL contra a já mencionada cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, a qual foi julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com base no seguinte entendimento:

ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 013 /97, DE 21.03.97 , E PARÁGRAFOS 06 E 07 DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº 35245 /91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 010 DO DECRETO Nº 37406 /98, DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF/88 (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 superior 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. (ADIn 1.851-4/AL, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 8.5.02, DJU 1 de 22.11.02, p. 55) (grifo nosso)

Como visto, neste julgado, o STF entendeu que a tributação, considerando um fato gerador presumido, no que refere ao *quantum debeatum*, é definitiva, “não dando ensejo a (sic) restituição ou complementação do imposto pago”.

Segundo o então Ministro Ilmar Galvão, o reconhecimento da inconstitucionalidade tiraria da substituição tributária justamente as vantagens que determinaram sua concepção e adoção.

Quanto ao problema do fato gerador, a lei complementar teria definido o aspecto temporal na substituição como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto. Sendo assim, o fato gerador da obrigação tributária se esgotaria nessa operação.

O Ministro sustentou, ainda, que o legislador elegeu “uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, para fins de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as consequências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno”.

Sendo assim, tão somente nos casos de inoccorrência do fato gerador presumido na substituição é que se inviabilizaria a condição prevista como requisito para a validação da hipótese de ocorrência do fato gerador.

Vale mencionar que este não havia sido o entendimento do Ministro Ilmar Galvão ao julgar a medida cautelar dessa ADIn, ficando decidido que a referida cláusula se deixava levar por um apego excessivo à literalidade da parte final do art. 150, § 7º da Constituição Federal que somente menciona a possibilidade de restituição caso não se realize o fato gerador.

Segundo essa decisão, o caráter indevido do ICMS-ST se daria não apenas no caso de não ocorrência do fato gerador, mas também quando o valor utilizado para cálculo do ICMS-ST se mostrasse superior ao montante pelo qual as operações reais foram praticadas.

Vale ressaltar que a decisão do STF foi tomada no pressuposto de que a base presumida fosse definida de forma razoável e fidedigna à realidade do mercado, hipótese em que seriam de menor monta as eventuais diferenças entre a base de cálculo presumida e o valor das operações em concreto.

Nesse caso, conforme fundamenta a decisão, ficando entendido que há dever de ressarcimento ou de recolhimento complementar, o sistema da substituição tributária, que visa à praticidade e a coibir a sonegação, restaria totalmente desvirtuado e inviabilizado, tornando inócua a figura do art. 150, § 7º da CF/88.

Em que pesem os argumentos acima, cumpre notar que a decisão do STF na referida ADIn provocou a inconformidade dos tributaristas que lidam com o tema, em especial em função da argumentação utilizada, fundada na dificuldade da fiscalização para apurar o real valor das operações sujeitas à substituição tributária por antecipação, o que tornaria impraticável a restituição dos valores eventualmente recolhidos aos cofres públicos em excesso.

Para o Professor Adilson Rodrigues Pires¹⁴,

¹⁴ PIRES, Adilson Rodrigues. O Fato Gerador Presumido e a ADIN 1.851-4 AL. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 20.

Esse argumento, no entanto, carece de fundamentação jurídica. Sustenta-se em constatação de ordem puramente administrativa, calcada no senso comum de que o poder público não dispõe de recursos humanos e materiais suficientes para o eficaz exercício das funções de arrecadar e fiscalizar tributos que lhe são afetos. Ora, se a autoridade fiscal se defronta com esse problema, a solução não está no Direito Tributário, sobretudo na Lei de Responsabilidade Fiscal, que regula aplicação de recursos públicos para atender às necessidades da fiscalização. De qualquer forma, a questão carece de respaldo jurídico.

Motivados pela decisão da ADIn 1.851/AL, os Governadores de São Paulo e Pernambuco ajuizaram ações diretas de inconstitucionalidade contra as leis estaduais que determinaram a devolução do ICMS-ST quando o valor da operação ou prestação promovida pelo contribuinte substituído for inferior àquela presumida pela legislação.

Em 27.11.2003, o Pleno do STF deu início ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777, com pedido de liminar, proposta em 2002 pelo então governador de São Paulo, Gerando Alckmin, contra o artigo 66-B, inciso II, da Lei estadual nº 6.374/1989 (redação dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.176/1995). Este dispositivo permite a restituição do valor pago na hipótese de haver diferença entre o valor utilizado como base para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária e o valor efetivamente praticado na circulação da mercadoria, quando este for menor.

A fundamentação do pedido do Governador encontra-se na suposta violação ao já mencionado artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, o qual prevê que somente lei complementar deverá disciplinar a forma como estados e o Distrito Federal deliberarão para conceder benefícios e isenções fiscais quanto ao ICMS.

Conforme as alegações do Governo no Estado de São Paulo, a restituição da diferença entre o valor presumido e o valor praticado configura benefício fiscal e, portanto, deve obedecer a regime estabelecido em Lei Complementar.

Em seu entendimento, a restituição do ICMS só seria cabível quando não ocorresse o fato gerador presumido, ou seja, a circulação da mercadoria. Como precedente, aduziu justamente a ADIn n.º 1.851 através da qual o Plenário do STF considerou que não é cabível a

restituição do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto se realizar com valor inferior ao que foi utilizado como base de cálculo inicial ou, vice-versa, de pagamento de tributo a mais quando o valor praticado pelo contribuinte for menor.

Em 07/02/2007, quando o julgamento da ADI n.º 2.777, que teve início em 26.11.03, encontrava-se empatado, com cinco votos pela improcedência – Ministros Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello e cinco votos pela procedência do pedido – Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, aguardando o desempate pelo Ministro Carlos Ayres Britto, foi determinado o sobrestamento do processo até o julgamento final do RE 593.849, que trata sobre a mesma matéria, em que foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Da mesma forma, em 17/12/2009, o Plenário da Corte deliberou sobrestar o julgamento da ADI 2.675 (em que também se discute a constitucionalidade do regime da substituição tributária), até o julgamento final do RE 593.849.

CONCLUSÃO

Não se pretendia, em momento algum, esgotar o tema da substituição tributária para frente, mas sim apresentar algumas questões que merecem tratamento de melhor acuidade, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, haja vista que ainda se trata de assunto bastante controverso para os operadores do Direito Tributário.

Foram definidos alguns conceitos fundamentais para o enfrentamento do tema, tais como a definição de contribuinte, de responsabilidade tributária, de fato gerador, bem como do próprio regime da substituição tributária.

Falou-se brevemente a respeito dos aspectos temporal e quantitativo do ICMS, bem como de alguns princípios importantes para aplicação do instituto da substituição tributária para frente.

Através da apresentação da evolução das normas a respeito do tema, pretendeu-se contextualizar a discussão e apontar seus pontos controversos.

Buscou-se, também, apresentar a situação atual da discussão travada na principal corte desse país, bem como um histórico dos julgados a respeito do tema.

Nesse contexto, concluiu-se pelo seguinte:

1. Muito embora os Estados pretendam evitar a sonegação e facilitar a fiscalização, através da aplicação do regime da substituição tributária, este instituto não pode se sobrepor ao arcabouço jurídico do Direito Tributário, cujos princípios devem ser sempre observados, nem aos elementos que definem e caracterizam o ICMS, sob pena de vir a padecer de vícios insanáveis.

2. O dever de coibir a fraude e a sonegação não pode ser transferido da Administração Fazendária para o Poder Judiciário. Há outras formas de combater esses males sem que o ordenamento jurídico e os princípios norteadores do Direito Tributário sejam sobrepujados.

3. É inaceitável, eis que inconstitucional e ilegal, não permitir ao contribuinte substituído o ressarcimento do imposto pago (retido) a maior, a partir do momento da venda efetiva da mercadoria ao consumidor final, quando se verifica que o preço real praticado é inferior ao presumido para fins de retenção.

4. Admitir isso se configura em uma violação latente aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da tipicidade tributária, da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e do não-confisco, bem como dos aspectos temporal e quantitativo do ICMS, o que se traduz numa afronta aos ditames legais.

5. Portanto, os contribuintes devem fazer jus à restituição dos valores indevidamente

recolhidos em virtude do regime de substituição tributária e tal restituição deve ser imediata e preferencial, conforme preceitua a Constituição Federal (art. 150, § 7º).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon de Navarro. *Temas de Direito Tributário*. 6 ed. São Paulo: Del Rey, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributos e Direitos Fundamentais*. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: ICMS – IPI – Cofins*. São Paulo: IOB - Informações Objetivas, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais Tributários*. Caderno de Pesquisas Tributárias. V. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões Atuais de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *ICMS - Teoria e Prática*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina*

e da Jurisprudência. 10 ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Saraiva, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 70. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.