



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Substituição Tributária para frente e Justiça Fiscal

Erika Fernanda Cravo Silva

Rio de Janeiro  
2013

ERIKA FERNANDA CRAVO SILVA

Substituição Tributária para frente e Justiça Fiscal

Artigo Científico apresentado à Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Júnior

Rio de Janeiro  
2013

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E JUSTIÇA FISCAL

**Erika Fernanda Cravo Silva**

Graduada pela Faculdade de Direito da  
Universidade Cândido Mendes – Centro.  
Advogada.

**Resumo:** O instituto da Substituição Tributária foi primeiramente criado em sua modalidade regressiva, em atenção aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, responsabilizando o contribuinte posterior pelo recolhimento do tributo. Tempos depois, foi criada a figura da Substituição Tributária para frente ou progressiva, na qual o contribuinte anterior fica responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte posterior na cadeia produtiva, havendo uma antecipação do fato gerador. O objetivo do presente trabalho é abordar o instituto da Substituição Tributária para frente à luz da justiça fiscal, analisando os motivos de sua instituição, principais aspectos práticos e a discussão sobre a possibilidade do contribuinte reaver eventual valor recolhido a maior.

**Palavras-chaves:** Tributário. Substituição Tributária para frente. Justiça Fiscal.

**Sumário:** Introdução. 1. Histórico da Substituição Tributária. 2. Substituição Tributária Para Trás ou Regressiva. 3. Substituição Tributária Para Frente ou Progressiva. 4. Princípios Constitucionais Tributários Aplicáveis. 4.1. Princípio da Legalidade. 4.2. Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva. 4.3. Princípio da Vedação ao Confisco. 4.4. Princípio da Segurança Jurídica. 4.5. Princípio da Razoabilidade. 5. Fato Gerador e Base de Cálculo. 6. Possibilidade de Restituição do Tributo Recolhido a Maior. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O presente estudo pretende abordar o instituto da substituição tributária para frente ou progressiva de acordo com os ditames da justiça fiscal. Cabe salientar a diferenciação entre a substituição tributária para frente e a substituição tributária para trás, observando-se que esta

última se coaduna com o paradigma de justiça fiscal, pois nela o pagamento do tributo será feito por um substituto tributário localizado em posição posterior na cadeia produtiva. Tal modalidade possui ampla aceitação, já que não trabalha com a presunção do fato gerador, ocorrendo na prática, somente um diferimento no pagamento do imposto cujo fato gerador já ocorreu. Por outro lado, a substituição tributária para frente, prevista no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, causa intensa discussão quanto a sua legitimidade, pois nela o contribuinte localizado em posição anterior na cadeia produtiva fica responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo contribuinte posterior da cadeia.

Cumprе ressaltar que a substituição tributária foi criada com o objetivo de garantir máxima efetividade à arrecadação do fisco a partir da facilitação de fiscalização, no entanto ao apurar os fundamentos que alicerçam o instituto da substituição tributária para frente, pode-se identificar a ocorrência de algumas regras discutíveis sob o prisma da justiça tributária.

Inicialmente será analisada a origem histórica do instituto da substituição tributária no ordenamento jurídico, juntamente com os principais princípios tributários aplicáveis.

Na sequência passa-se a análise de aspectos específicos em sua aplicação, examinando-se os mecanismos utilizados para determinar a ocorrência do fato gerador e dos parâmetros empregados para a fixação da base de cálculo.

Importante destacar, ainda, as peculiaridades relativas à divergência acerca da possibilidade de restituição do tributo eventualmente recolhido a maior pelo contribuinte, objeto de discussão pendente no Supremo Tribunal Federal na ADI 2675 e no RE 593.849 onde a votação encontra-se empatada atualmente.

Desta forma, o trabalho em questão objetiva demonstrar, através de pesquisa bibliográfica, os principais aspectos concernentes ao instituto da substituição tributária para

frente a partir de um ponto de vista crítico, a fim de esclarecer se sua dinâmica se coaduna com os ditames da justiça fiscal.

## **1. HISTÓRICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

O instituto da substituição tributária foi inicialmente previsto na redação originária do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66, nos art. 58 § 2º, inciso II e 128, sendo que o art. 58 do referido diploma legal foi revogado expressamente pelo Decreto-Lei n. 406/68, ocorrendo o desaparecimento de previsão legal do instituto. Em 1983, a Lei Complementar n. 44 ao alterar o Decreto-Lei n. 406, reintroduziu o instituto no ordenamento jurídico pátrio, levando como fundamento o art. 128 do CTN, que prevê a possibilidade da lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa que possui vínculo com o fato gerador e excluindo-a do contribuinte ou atribuindo ao mesmo somente a responsabilidade em caráter supletivo total ou parcial, o que caracteriza genericamente a figura da substituição tributária, considerando-a como modalidade de responsabilidade tributária. A partir de então, a substituição tributária passou a ser muito utilizada pelos entes federativos em sua atividade arrecadatória. Após a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 406/68 foram recepcionados com status de lei complementar, a partir do disposto no art. 146, III, “b”.

Cabe ressaltar que a substituição tributária foi prevista em duas modalidades, quais sejam, regressiva ou substituição tributária para trás e progressiva ou substituição tributária para frente, sendo que a doutrina sempre discutiu a constitucionalidade da substituição tributária para frente ao contrário da regressiva. Desta forma, objetivando legitimar e fazer cessar qualquer questionamento, a substituição tributária para frente passou a ter previsão constitucional expressa a partir da Emenda Constitucional n. 03/93 que introduziu o § 7º ao

art. 150 da CRFB/88, estabelecendo que a lei poderá conferir a condição de responsável ao sujeito passivo, cujo fato gerador provavelmente ocorrerá posteriormente, assegurando a restituição do valor pago, caso não se realize o fato gerador presumido.

Após a referida Emenda Constitucional, os Estados celebraram o Convênio n. 13/97 de ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços objetivando harmonizar o procedimento referente à aplicação do art. 150, § 7º da CRFB/88 e do art. 10 da Lei Complementar n. 87/96 relativa ao ICMS acerca da possibilidade de restituição ao contribuinte do valor do tributo pago na hipótese de inoccorrência do fato gerador. O referido Convênio, com base em interpretação literal da norma, entendeu que o valor recolhido somente seria restituído ao contribuinte caso o fato gerador presumido na substituição tributária para frente, não se realizasse por completo.

Com base em tal interpretação, o Convênio n. 13/97 foi questionado acerca de sua constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal através da ADI 1.851 do Estado de Alagoas e em julgamento publicado no DJ de 13 dez. 2002, a corte entendeu, por maioria de sete votos a três, pela improcedência do pedido e pela constitucionalidade da previsão, destacando que o fato gerador presumido não impede a exigência antecipada do tributo e que a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago, deve ocorrer quando o fato gerador presumido não ocorrer efetivamente, destacou-se ainda que o fato gerador presumido não é provisório, mas sim definitivo, pois se baseia na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto e por tal motivo não pode ensejar nem a restituição nem a complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua total inoccorrência. Por fim, salientou que não interpretar o instituto dessa forma, descaracterizaria o objetivo visado na criação da substituição tributária regressiva, qual seja, maior rapidez e eficiência na arrecadação, reduzindo a evasão fiscal.

Apesar disso, os Estados de São Paulo e Pernambuco não ratificaram o Convênio n. 13/97 e editaram as respectivas Leis n. 6.374/89 e n. 11.408/96, prevendo a restituição do tributo pago em sentido contrário ao disposto no referido convênio e por tal motivo, os governadores dos dois Estados ajuizaram as ADI 2.777 / SP e ADI 2.675 / PE, pretendendo questionar a constitucionalidade de suas leis, objetivando o mesmo entendimento aplicado no julgamento da ADI 1.851 / AL. As ADIs tiveram o andamento sobrestado em decisão de questão de ordem, em 18 nov. 2010., para que seja realizado julgamento conjunto com o RE 593.849, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral sobre a possibilidade do Estado restituir o valor do ICMS pago a maior por meio do regime da substituição tributária. Sendo assim, o julgamento das ações aguarda apreciação pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, restando no caso das ADIs, apenas um voto para desempatar a votação que se encontra empatada em 5 votos a 5. Em capítulo próprio serão analisados os principais aspectos desse julgamento.

Impende salientar que o instituto da substituição tributária, de maneira geral, visa a facilitar o recolhimento do tributo, permitindo que o fisco concentre a fiscalização nos setores da cadeia de produção que tenham menor número de representantes e que demonstrem melhor estrutura organizacional, proporcionando maior rapidez e eficiência na arrecadação, reduzindo por consequência a evasão fiscal.

## **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS OU REGRESSIVA**

Na substituição tributária, um terceiro é eleito por meio de lei, para ocupar o lugar do contribuinte tornando-se o único sujeito passivo, mesmo que esteja vinculado indiretamente ao fato gerador. O destinatário subjetivo dos efeitos da norma jurídica principal será desviado

através de norma secundária que situa outro indivíduo, desde o início, como responsável pelo pagamento da obrigação tributária, decorrente da efetivação da hipótese de incidência fiscal.

A introdução de tal sistema fundamenta-se na praticidade e comodidade para o fisco na arrecadação e na redução da sonegação e evasão de tributos, possuindo verdadeira forma de política fiscal imposta por lei. Verifica-se que para a administração tributária, é muito mais fácil concentrar a sua máquina operacional sobre certas empresas maiores, atribuindo a estas a condição de substituto tributário pelas obrigações tributárias contraídas pelas empresas menores ou pessoas físicas a elas vinculadas, pois, dessa forma, o universo da fiscalização diminui e conseqüentemente o trabalho do fisco é facilitado. Com base nisso, não há surpresa em dizer que tal instituto é utilizado para o recolhimento de muitos tributos em nosso país, tais como; imposto sobre a renda, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, imposto sobre produtos industrializados, operações de crédito e seguros e contribuições sociais.

Constata-se desta forma, que a substituição tributária é normalmente aplicada em operações nas quais seja possível identificar uma cadeia produtiva, como ocorre, por exemplo, no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços – ICMS e no imposto sobre produtos industrializados – IPI, podendo incidir de duas formas diferentes, a primeira denomina-se substituição tributária para trás ou regressiva e a segunda é conhecida como substituição tributária para frente ou progressiva.

Numa tentativa de esclarecer as figuras e os parâmetros da substituição tributária no ordenamento jurídico pátrio, mostra-se de grande valia o ensinamento de Rubens Gomes de Sousa<sup>1</sup>, relator geral do Código Tributário Nacional, com o seguinte conteúdo:

A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez, a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. [...] Substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente

---

<sup>1</sup> SOUSA *apud* PAULSEN, p. 94.

daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

Cabe ressaltar que no julgamento do RE 603.191, realizado em 2011, o Supremo Tribunal Federal considerou que na substituição tributária faz-se necessário a existência de duas normas, uma norma tributária impositiva, estabelecendo uma relação contributiva entre o contribuinte e o fisco, e outra norma de substituição tributária, instituindo uma relação de colaboração entre uma terceira pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte<sup>2</sup>.

Na substituição tributária para trás ou regressiva, o pagamento do tributo será feito por um substituto tributário localizado em posição posterior na cadeia produtiva, ocorrendo na verdade um diferimento no pagamento do imposto, tendo em vista que o fato gerador ocorre num primeiro momento e não há recolhimento de tributo, pois o imposto somente será arrecadado pela pessoa que ocupa o lugar subsequente na cadeia produtiva, na figura de substituto tributário da pessoa anterior, fundamentado no fato de que o substituto possui melhor estrutura para o recolhimento.

Desta forma, permite-se afirmar, que a pertinência da substituição tributária para trás, encontra-se na comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios. Haverá a responsabilidade de pagamento de determinado tributo cujo fato gerador ocorreu em operações anteriores ao da exigência do fisco e por tal motivo o referido instituto se aproxima com a figura do diferimento, por se tratar de um verdadeiro adiamento no recolhimento do tributo. Tal modalidade recebe grande adesão de todos os seguimentos, todavia pelo fato de implementar eficazmente o ideal de justiça fiscal.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 603191. Relatora Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982>>. Acesso em: 14 ago. 2013.

Verifica-se que a substituição tributária regressiva não trabalha com a figura da presunção, já que não se presume o fato gerador, pois o pagamento só se efetiva em momento posterior a sua ocorrência. Também não se presume a base de cálculo, pois ela será definida na data do pagamento.

Como exemplo frequente, pode-se fazer referência à produção de leite, onde o grande laticínio recolherá perante o fisco, como substituto, o valor referente a operação realizada entre ele e o pequeno produtor de leite, que seria devida por este, tendo em vista que para a fazenda é muito mais fácil concentrar o recolhimento, pois quanto mais dispersa é a arrecadação, mais complexa ela se torna, necessitando de maior estrutura. No exemplo citado, obviamente que o pequeno produtor ao vender o leite para o laticínio, abaterá do preço o valor do imposto que será recolhido posteriormente. Outros exemplos interessantes são os dos frigoríficos que substituem os vendedores de bois, porcos ou perus e o das empresas de revenda de ferro velho e os sucateiros. Dessa forma, o substituto tem condições de ajustar, na fixação do preço, que seja considerado o tributo que terá de suportar por substituição.

Tal modalidade, sem dúvida, encontra-se em consonância com os ditames da justiça fiscal, não sendo por consequência questionada no mundo jurídico, pois se observa a capacidade econômica de contribuir de todos os envolvidos, sem aplicar nenhuma forma de presunção em detrimento do contribuinte.

### **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE OU PROGRESSIVA**

Na substituição tributária para frente ou regressiva, conforme apontado no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, o contribuinte localizado em posição anterior na cadeia produtiva fica responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo contribuinte posterior da cadeia, dessa forma, num primeiro momento o substituto tributário recolhe o

tributo referente a um fato gerador que ainda não ocorreu e que seria devido pelo substituído, localizado em posição posterior na cadeia.

Constata-se nitidamente na substituição tributária progressiva a figura da presunção, presume-se a ocorrência do fato gerador, antecipando-se o momento do pagamento do tributo, presumindo-se da mesma maneira a base de cálculo.

A substituição tributária para frente está se tornando a regra, e não a exceção, deformando tributos não-cumulativos como o ICMS e o IPI, devido a excessiva simplificação operada por este regime arrecadatório. Observa-se a implementação desse regime de recolhimento em diversos setores, tais como o de combustível, lubrificante, veículos novos, álcool carburente, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, fruta e sorvete.

Como exemplo cabe citar o que ocorre com os cigarros, no momento da saída desse produto da fábrica para revendedores como bares e supermercados, incidirá o tributo referente ao fato gerador que ocorrerá posteriormente quando estes produtos forem transferidos a cada destinatário final, dessa forma, a fábrica como substituta recolherá previamente o tributo. Neste caso, o substituído acrescenta ao preço que paga pelo produto o valor do imposto que o substituto recolherá em seu favor.

Outro exemplo interessante é o que ocorre com os veículos novos, pois o ICMS será recolhido no momento da saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária e na verdade o fato gerador ocorrerá em momento ulterior, no instante da venda do veículo na concessionária.

Sem dúvida, a praticidade gerada com reflexos na eficiência de arrecadação do fisco e na concentração da fiscalização nos setores da cadeia de produção, possibilitando uma espécie de tributação em massa, rápida e pouco onerosa, se mostram altamente eficazes contra a

sonegação fiscal, sendo muito mais fácil para a fazenda, por exemplo, fiscalizar uma dezena de indústrias tabagistas do que milhares de pontos de venda de cigarro.

Impende destacar que a técnica de recolhimento de tributo anterior à ocorrência do fato gerador tem origem no revogado art. 58 § 2º, II do Código Tributário Nacional, alterado pelo Ato Complementar nº 34 de 1967, sendo posteriormente revogado pelo Decreto-lei nº 406 de 1968.

A Constituição Federal de 1988, já em sua redação original, autorizou a regulamentação da substituição tributária de forma geral, por meio de lei complementar, conforme previsto no art. 155 § 2º, XII, “b” da Carta Magna. A Constituição ainda prevê a substituição tributária no art. 34 § 9º do ADCT, autorizando-a na forma progressiva no setor de energia elétrica ao dispor que as empresas distribuidoras de energia elétrica, como substitutos tributários serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS referente desde a produção ou importação até a última operação, já no momento da saída do produto de seus estabelecimentos.

A substituição tributária, em decorrência do art. 34 § 8º do ADCT, foi regulamentada de forma provisória pelo Convênio ICM n. 66/88, o qual previu a possibilidade da lei conferir a condição de substituto tributário ao industrial, comerciante pelo pagamento do imposto devido nas operações anteriores, além de prever também como substituto o produtor, distribuidor, comerciante, dentre outros, pelo pagamento do imposto devido nas operações seguintes.

Com base em tal cenário legislativo muitos Estados instituíram o regime da substituição tributária progressiva por lei ordinária, gerando o questionamento sobre a constitucionalidade da técnica perante o Supremo Tribunal Federal, num momento em que o meio jurídico acadêmico criticava fortemente a substituição nesses moldes. Logo após, houve a promulgação da Emenda Constitucional n. 03/93, acrescentando o § 7º ao art. 150 da

CRFB/88, que autorizou a instituição da substituição tributária progressiva de forma ampla, ao prever que a lei poderá considerar como responsável pelo recolhimento do tributo, cujo fato gerador deva ocorrer futuramente, garantindo a restituição do valor pago, caso não ocorra o fato gerador. A partir de então a hipótese de substituição tributária progressiva restou consagrada no texto constitucional, não obstante, continuou a ser amplamente questionada acerca de sua constitucionalidade, sob o argumento de criar uma obrigação tributária anterior a uma hipótese de incidência, acarretando a violação do princípio da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da segurança jurídica, da razoabilidade e proporcionalidade. Merece destaque a observação de Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup> ao afirmar a inconstitucionalidade do § 7º da Constituição Federal, pois viola o princípio da segurança jurídica, tendo em vista decorrer de tal princípio a necessidade do tributo só surgir após a ocorrência efetiva do fato imponible.

Apesar dos presentes argumentos o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 1.851-4 em 2002 o Tribunal entendeu pela legitimidade da substituição progressiva, reconhecendo – a como mero recolhimento cautelar, com natureza de política de medida fiscal, visando facilitar a arrecadação e fiscalização, evitando assim a evasão fiscal. Destaca-se o seguinte trecho do julgamento da ADI nº 1.851-4<sup>4</sup>:

A Emenda Constitucional nº 03/93, ao introduzir no artigo 150 da Constituição Federal o § 7º, 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 ao 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.

Inferese, desta forma, que o modelo de substituição tributária progressiva é chancelado expressamente a partir do texto constitucional a partir da Emenda Constitucional

---

<sup>3</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.494.

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851-4. Relator Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>> . Acesso em: 14 ago. 2013.

n. 03/93, tendo sido reconhecida a sua legitimidade pelo Supremo Tribunal Federal inclusive no período antecedente à referida emenda, fundamentando-se no argumento de que tal modelo de recolhimento possui natureza de política de medida fiscal que visa facilitar a arrecadação e fiscalização, evitando a sonegação e evasão de tributos. No entanto é preciso analisar os aspectos deste instituto a luz dos princípios constitucionais tributários, com o objetivo de alcançar uma visão da substituição tributária progressiva inserida ou não nos ditames da justiça fiscal.

#### **4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS**

A importância na análise dos princípios constitucionais tributários em relação ao instituto da substituição tributária progressiva se mostra latente, tendo em vista que nos princípios residem as principais limitações ao poder de tributar estatal.

Os limites ao poder de tributar impostos pela Constituição Federal mostram-se como prestações negativas, consubstanciadas na possibilidade de os administrados exigirem que o Estado se abstenha de determinadas práticas. Tais abstenções relacionam-se com o conceito de liberdade, e também são denominadas de direitos de primeira dimensão, sendo que o Estado possui o dever de respeitar direitos e garantias individuais. Consoante ensina Hugo de Brito Machado<sup>5</sup>, os princípios constitucionais tributários possuem como objetivo, a proteção do cidadão em relação aos abusos de poder, sendo a Constituição um instrumento de defesa do cidadão em face do Estado.

Sendo assim, cabe analisar os princípios constitucionais tributários mais importantes para a aplicação da substituição tributária progressiva.

---

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.39.

#### **4.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

O princípio da legalidade aparece no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, como primeiro limite ao poder de tributar, estabelecendo a exigência de lei para a criação ou majoração de tributo. Conforme lecionam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo<sup>6</sup>, a origem do princípio da legalidade, remonta a Magna Carta de 1215, onde se consubstanciou a vedação da tributação sem representação, determinando que o ente federativo não pode exigir ou aumentar tributo sem a edição de lei, pois é o povo quem autoriza seus representantes legais do parlamento a editar as leis e por meio delas instituir os tributos.

Desta forma, o princípio da legalidade visa a assegurar os ideais de justiça e de segurança jurídica que poderiam ser sufragados caso restasse ao livre arbítrio da administração pública decidir, sem nenhum parâmetro a forma de recolhimento fiscal. Sendo assim, além da exigência de lei para instituir ou majorar tributo, exige-se lei para a definição de todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários para a quantificação do tributo devido em cada hipótese, além de esgotar os dados necessários à identificação e quantificação do fato gerador e da obrigação. Justamente neste ponto se encontra o questionamento acerca da conformidade da substituição tributária progressiva com o princípio da legalidade, pois não é certo que o povo tenha autorizado a tributação sobre um fato presumido e não um fato real.

#### **4.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da isonomia está elencado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, proibindo o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situações compatíveis, impedindo qualquer distinção baseada na função do contribuinte,

---

<sup>6</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 13. ed. Rio de Janeiro; Impetus, 2007, p.150.

independentemente de sua denominação jurídica. Tal princípio é direcionado tanto aquele que aplica a lei quanto ao legislador.

No entanto, impende observar, que a justa e real isonomia somente pode ser obtida por um sistema de igualdade material ou substancial, ou seja, muitas vezes faz-se necessário desigualar o tratamento fático objetivo em relação a indivíduos que não estão de todo, em posições equivalentes, embora pareçam estar. É o caso, por exemplo, do tratamento diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte. Neste caso, o critério para auferir a equivalência ou não da situação do contribuinte, será a riqueza de cada um, sendo que essa tributação não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória.

Já o princípio da capacidade contributiva, possui previsão no artigo 145 §, 1º da Constituição Federal, prevendo que de acordo com a possibilidade prática, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados a partir da capacidade econômica do contribuinte. Tal princípio tem por escopo evitar a instituição de um imposto, onde não haja nenhuma evidência de riqueza, como também o excesso de exação, tendo em vista que neste caso poderá haver o comprometimento dos meios de subsistência, a liberdade no exercício da profissão ou a garantia de direitos fundamentais.

Percebe-se que a capacidade contributiva está diretamente relacionada com o princípio da isonomia, tendo em vista que a igualdade material ou substancial será alcançada mediante a observância de uma adequação entre o recolhimento do tributo e a efetiva possibilidade do contribuinte.

Com a presente exposição, na aplicação do recolhimento tributário a partir de uma substituição progressiva, vislumbra-se violação ao princípio da isonomia, tendo em vista que dois contribuintes que se encontram em situações equivalentes, não podem ser tributados pelo mesmo valor presumido, se um deles consegue vender por um preço inferior. Além disso, na presente técnica a tributação é analógica, pois os efeitos da exação de um fato gerador são

estendidos em relação a um fato presumido, que não aconteceu na prática. Quanto ao princípio da capacidade contributiva, este se mostra extremamente prejudicado, pois a base de cálculo incidente é ficta, não demonstrando a real capacidade contributiva daquele que recolhe o tributo.

#### **4.3. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

O princípio da vedação ao confisco encontra-se elencado no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, o qual impede a utilização de tributo com efeito confiscatório. Dessa forma, o constituinte objetivou vedar ao poder público, a utilização de seu poder de império e toda a sua estrutura administrativa, para, com o pretexto de cobrar tributo, se apossar dos bens do contribuinte e para tanto fez também a previsão da garantia do direito a propriedade, estabelecida nos artigos 5º, inciso XXII e 170, inciso II da Constituição Federal. Nestes termos, o que se busca evitar é que o Estado anule a riqueza privada pela sua taxação extorsiva, correspondendo a uma verdadeira absorção da propriedade particular pelo Estado por meio do tributo.

Por outro lado, a vedação ao confisco não se caracteriza como um preceito prático, objetivo, matemático, ou seja, não é possível saber de pronto, qual é o limite máximo de ônus tributário que pode se impor sobre determinada situação. Por esse motivo, far-se-á necessário examinar cada caso, sob a razoabilidade como guia, para se aferir a violação ou não do direito a propriedade e do princípio da capacidade contributiva.

Pela lógica apresentada, verifica-se que a substituição progressiva viola a vedação ao confisco na medida em que fixando uma base de cálculo ficta, o fisco presume um nível de capacidade contributiva do contribuinte, que muitas vezes não corresponde a sua capacidade real e neste ponto em que a exação ultrapassa a real capacidade contributiva do sujeito passivo

é que se visualiza de forma latente uma atividade de confisco, ferindo o direito à propriedade do indivíduo.

#### **4.4. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

O princípio da segurança jurídica se encontra implícito no texto constitucional, fundamentando o Estado Democrático de Direito e expondo um ideal a ser perseguido na edição e aplicação das leis. Como eficazmente leciona Geraldo Ataliba<sup>7</sup>, a segurança jurídica reveste-se acima de tudo como um instrumento de segurança e por isso, antes de regular e limitar as possíveis atitudes daqueles que estão jungidos a determinado sistema jurídico, o sistema normativo precisa estabelecer certeza e igualdade. O princípio da segurança jurídica permite o respeito a direitos e deveres recíprocos entre governantes e governados, tornando viável a vida social.

No âmbito do direito tributário, a segurança jurídica se revela nas ideias de anterioridade, previsibilidade, irretroatividade e legalidade tanto formal quanto material. Propiciando a confiança no cidadão perante a legislação fiscal, prestigiando por consequência o próprio princípio da boa-fé. Desta forma, a segurança jurídica permite a constatação dos fatos que expressam a hipótese de incidência e os efeitos jurídicos preestabelecidos pela regra.

Mediante tal cenário, a segurança jurídica garante ao legislador certeza e aplicabilidade à legislação, o que não se coaduna com o recolhimento tributário na forma da substituição progressiva, tendo em vista que o contribuinte não tem garantia nem certeza do fato efetivo que só ocorrerá em momento posterior e a regra que lhe é imputada pode não corresponder à realidade, propiciando verdadeira incerteza jurídica.

---

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 184.

#### 4.5. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

O princípio da razoabilidade, implícito no texto constitucional, possui extrema importância no ordenamento jurídico, pois permite o equilíbrio e a ponderação entre os mais diferentes interesses amparados pela Constituição Federal. O ilustre professor Luis Roberto Barroso<sup>8</sup> classifica a razoabilidade como instrumento de controle em face da discricionariedade legislativa e administrativa, através de dois fundamentos principais: a inexistência de outro meio menos gravoso para a consecução do fim visado através da vedação ao excesso e o benefício trazido pela medida, que deve ser consideravelmente superior ao ônus por ela imposto.

No âmbito fiscal, a razoabilidade se mostra presente, como mecanismo de proteção do contribuinte em face da simplificação fiscal causadora da tributação confiscatória, ultrapassando os limites da razoabilidade, do que se mostra aceitável, vedando a tributação confiscatória, tendo em vista que a exigência fiscal deve retratar os limites contributivos do sujeito passivo da obrigação tributária. Desta forma, a substituição progressiva não se coaduna com a razoabilidade quando institui uma obrigação que se torna devida a partir de um momento anterior, quando existe unicamente uma expectativa de ocorrência do fato gerador e por tal motivo calcula-se o *quantum* devido ao fisco por uma base de cálculo ficta, que nem sempre corresponde a capacidade contributiva do sujeito passivo, podendo causar verdadeiro confisco em sua propriedade e ao entendê-la como perfeita não se respeita em nenhum aspecto o critério da razoabilidade.

#### 5. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

---

<sup>8</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Razoabilidade e isonomia no direito brasileiro*. São Paulo: Renovar, 2002, p. 155.

A norma tributária aponta determinados acontecimentos capazes de gerar quando da sua ocorrência, uma obrigação tributária. Tais acontecimentos são escolhidos pelo legislador, dentre os acontecimentos mais relevantes sob o ponto de vista econômico, para serem previstos como hipótese de incidência dos tributos, através de elaboração de lei, cumprindo-se o princípio da legalidade. Desta forma, o acontecimento em concreto deste fato relevante economicamente, escolhido por lei como hipótese de incidência, determina o nascimento da obrigação tributária, nos moldes do artigo 114 do Código Tributário Nacional, permitindo que se realize o lançamento tributário a fim de se constituir o crédito tributário.

Nas operações sujeitas ao regime da substituição tributária progressiva, ocorre a presunção de ocorrência de determinado fato gerador, pois no momento da ocorrência de um fato gerador real, ter-se-á formalizada a hipótese de incidência não só daquela operação ocorrida, mas também de operações subsequentes, que podem existir ou não e por isso são fictas, presumidas. Esta é a previsão contida no artigo 150 § 7º da Constituição Federal.

Considerando-se o nascimento da obrigação tributária, faz-se necessária a fixação de critério para a determinação da base de cálculo do tributo devido. Tratando-se de fato gerador presumido, não ocorrido, será necessário supor um valor sobre o qual será feita a cobrança fiscal. No que tange ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o artigo 8º, inciso II e § 4º da Lei Complementar 87/96<sup>9</sup> dispõe sobre a base de cálculo na substituição tributária:

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

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

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

§4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores,

---

<sup>9</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2013.

adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

O dispositivo legal transcrito acima descreve eficientemente a diretriz utilizada na fixação das bases de cálculo de tributos recolhidos através do sistema de substituição tributária progressiva. Os parâmetros fixados levam em consideração critérios como: preço sugerido pelo fabricante, preços usualmente praticados no mercado, levantamentos por amostragem, definidos por entidades representativas dos setores. Tais critérios não permitem auferir corretamente a base de cálculo, tendo em vista a instabilidade intrínseca à realidade econômica.

Inegavelmente a estrutura do fato gerador presumido e da base de cálculo também presumida, facilita a arrecadação e fiscalização fazendária, ao mesmo tempo em que evita a prática da sonegação fiscal. Num primeiro momento respeita-se a justiça fiscal, quando a própria Constituição Federal prevê no § 7º do artigo 150 o direito assegurado à restituição do tributo pago antecipadamente, quando o fato gerador não ocorrer no futuro. No entanto, não há previsão expressa no que tange a possibilidade de restituição de valor pago na ocorrência de discrepância entre a base de cálculo presumida, e efetivamente utilizada no recolhimento do tributo e aquela aplicada na realidade da operação efetuada.

No que diz respeito à necessidade de se observar a base de cálculo real no recolhimento do tributo, mostra-se pertinente, a observação do ilustre jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>10</sup> a respeito do tema:

[...] o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS. (...) Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário [...]

---

<sup>10</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: 2002, p.395.

Analisando o regramento utilizado e suas possíveis consequências, não é possível vislumbrar o atendimento da justiça fiscal quando o contribuinte recolhe ao fisco valor superior ao que é devido por lei, o que acarretará em grandes prejuízos para sua atividade econômica e violação de princípios que baseiam o sistema de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes. Desta forma, mostra-se necessário defender o direito do contribuinte receber a diferença do valor que recolheu a maior no regime da substituição tributária progressiva.

## **6. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR**

O regime de recolhimento fiscal com base na substituição tributária progressiva obteve significativa fundamentação com a Emenda Constitucional nº3/93, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição, autorizando a substituição tributária de forma abrangente, sendo que a redação dada pela emenda teve inclusive sua constitucionalidade afirmada pelo Supremo Tribunal Federal.

O referido dispositivo constitucional assegura a restituição prioritária e imediata das quantias pagas antecipadamente mediante o regime da substituição progressiva, no caso de inoccorrência do fato gerador presumido. Consequentemente, discute-se a possibilidade de se interpretar extensivamente o dispositivo, reconhecendo a possibilidade de restituição do tributo também nas hipóteses em que o fato gerador ocorrer com um conteúdo econômico inferior ao presumido.

Cabe observar que objetivando assegurar o recolhimento do tributo, a base de cálculo utilizada na substituição tributária progressiva é presumida, tendo como parâmetro o valor médio da operação praticada no mercado. Caso o valor real da operação seja inferior à presumida, parece evidente o direito do contribuinte ao ressarcimento da diferença, sob pena

de se configurar enriquecimento ilícito do fisco. Interessante destacar a observação realizada por Roque Carrazza<sup>11</sup>, ao afirmar que a negativa do fisco em restituir ao contribuinte a quantia paga a mais, configura verdadeiro confisco.

Por outro lado, a Fazenda Pública sustenta uma interpretação literal do disposto no artigo 150 § 7º da Constituição Federal, pela qual só haverá restituição na hipótese de inoccorrência do fato gerador. Baseia-se na ideia de que a possibilidade de restituição parcial resultaria numa maior dificuldade na fiscalização, acarretaria maior complexidade nos registros contábeis e conseqüentemente perda de eficiência na arrecadação, dentre outros.

Em relação ao ICMS, destaca-se o Convênio n. 13/97, celebrado por muitos Estados da Federação com o objetivo de uniformizar o entendimento acerca do disposto no artigo 150 § 7º da Constituição Federal e também do previsto no artigo 10 da Lei Complementar n. 87/96, já que os dois dispositivos apenas preveem expressamente a restituição da quantia paga na hipótese de inoccorrência do fato gerador. Desta forma, a cláusula segunda do Convênio n. 13/97, estabeleceu expressamente o não cabimento de restituição do ICMS quando a operação subsequente se realizar com valor inferior ao anteriormente previsto, assim como igualmente rechaçou a possibilidade de cobrança complementar do ICMS quando a operação seguinte, também sob a substituição tributária, se realizar com valor superior àquele já previsto.

Neste cenário ocorreu no ano de 2002 o julgamento da ADI 1.851, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio n. 13/97, que visou harmonizar a previsão da substituição tributária progressiva contida no artigo 150 § 7º da Constituição Federal e também do previsto no artigo 10 da Lei Complementar n. 87/96. Votaram a favor o Ministro Relator Ilmar Galvão, além dos Ministros: Moreira Alves, Sydney Sanches, Maurício Corrêa, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie. Por outro lado, ficaram vencidos os

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 497.

Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio, os quais defenderam o direito do contribuinte em receber a restituição parcial do tributo quando o valor da operação subsequente for inferior à base de cálculo presumida. Cabe ilustrar parte do voto do Ministro Ilmar Galvão<sup>12</sup>, relator, a seguir transcrito:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, que não há falar em tributo pago a maior ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. (...) Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, um sem número de contribuintes, centralizando a máquina fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüentemente diminuição da evasão fiscal. Em sumo, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada a imposição tributária. Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, com a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar.

Sendo assim, verifica-se que no referido julgamento prevaleceu o entendimento de que no regime da substituição tributária progressiva o fato gerador presumido é definitivo e não provisório o que não autoriza a restituição ou complementação de eventuais diferenças que só poderiam ser auferidas em momento posterior, o que descaracterizaria por completo o sistema que foi implementado com o objetivo de facilitar a arrecadação e fiscalização fazendária e evitar a prática de sonegação fiscal justamente a partir de um modelo que tem como premissa a centralização das operações. Autorizar então a restituição ou complementação de eventuais diferenças recolhidas consubstanciará verdadeiro retrocesso.

---

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851. Relator Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 27 ago. 2013.

O entendimento majoritário não atenta ao fato de que a base de cálculo do fato gerador é a sua dimensão material, expressão valorativa, sendo possível que o fisco determine em pauta de valores para recolhimento do tributo, valor que seja superior ao de mercado, superior ao preço pelo qual será vendido. Com tal ocorrência ter-se-á enriquecimento ilícito por parte do fisco, o que não pode ser admitido em nosso ordenamento jurídico.

Ainda no ano de 2002, os Estados de São Paulo e Pernambuco, não signatários do Convênio n. 13/97, editaram leis prevendo a restituição do ICMS nas hipóteses em que a base de cálculo presumida seja superior ao valor da efetiva comercialização. A referida iniciativa legislativa impulsionou o questionamento acerca da constitucionalidade das referidas leis perante o Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 2.675 e ADI 2.777, sob o argumento de violação a previsão do artigo 150, § 7º da Constituição Federal.

As ações de inconstitucionalidade foram apensadas para julgamento conjunto e atualmente a votação encontra-se empatada, pois já foram proferidos dez votos nos quais cinco Ministros votaram pela procedência, reafirmando o argumento de inexistência do direito à restituição parcial do tributo, enquanto os outros cinco Ministros votaram pela improcedência das ações, adotando o entendimento de que no recolhimento do tributo é utilizada presunção relativa da pauta fiscal, que pode ser afastada, quando comprovado que o valor real da operação foi menor do que o valor da pauta fiscal, fazendo surgir o direito do contribuinte à restituição do excesso recolhido.

Com as referidas ações ainda pendentes de julgamento, o Supremo Tribunal Federal decidiu ao apreciar questão de ordem suscitada pelo Ministro Ayres Britto, sobrestar as duas ações diretas de inconstitucionalidade, para que haja julgamento conjunto com o Recurso Extraordinário 593.849 de Minas Gerais, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, interposto no ano de 2008. O referido recurso foi interposto pela empresa Parati Petróleo LTDA. em face do Estado de Minas Gerais, contra acórdão que entendeu o descabimento de

restituição do ICMS pago antecipadamente em regime de substituição tributária progressiva, quando for apurada posteriormente, a diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real e teve sua repercussão geral reconhecida no ano de 2009.

Impende salientar que o Superior Tribunal de Justiça ao apreciar os Embargos de Divergência no Recurso Especial 773.213 do Estado de São Paulo, decidiu que o entendimento adotado no julgamento da ADI 1.851 não se aplica ao Estado de São Paulo, porquanto não é signatário do Convênio n. 13/97. O mesmo entendimento deve ser aplicado ao Estado de Pernambuco, que também não é signatário do referido convênio, além de possuir lei autorizando a restituição parcial do ICMS. Esse é o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça, que vem sendo aplicado constantemente, como podemos constatar da ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.371.922<sup>13</sup>, julgado em agosto de 2013, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI N. 1.851/AL DO STF. ESTADO DE SÃO PAULO. ANÁLISE DE LEI LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. 1. O STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL, entendeu que o contribuinte somente tem direito à restituição de valores recolhidos de ICMS no regime de substituição tributária na hipótese de não ocorrência do fato gerador, ainda que o preço de venda tenha sido inferior à base de cálculo presumida. Entretanto, a jurisprudência do STJ, na aplicação da orientação do STF na mencionada ADI, entendeu que o referido entendimento não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, a exemplo: São Paulo. Precedentes. 2. No caso de São Paulo, a restituição do imposto pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é possível. Todavia, tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado legislação específica determinando a forma de restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS. Assim, não compete ao STJ analisar a forma da restituição, a teor da aplicação analógica da Súmula 280 do STF. 3. Não cabe ao STJ, em recurso especial, a apreciação de suposta violação do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do STF. Agravo regimental improvido.

Verifica-se no posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, ao autorizar a restituição do valor pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, verdadeiro

---

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp n.1371922. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201300602578&dt\\_publicacao=14/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201300602578&dt_publicacao=14/08/2013)>. Acesso em: 29 ago. 2013.

cumprimento aos princípios constitucionais tributários, ao assegurar direito do contribuinte em vedação a um possível enriquecimento ilícito do fisco.

Além disso, prestigia-se uma interpretação não restritiva, mas sistemática, destacando os ditames da justiça fiscal e que possa permitir a restituição do tributo na hipótese de pagamento a maior e também de recolhimentos complementares na hipótese de base de cálculo presumida inferior. Com isso, não se vislumbra possível continuar sustentando uma tributação fundada em elementos presumidos, quais sejam, base de cálculo e fato gerador como definitiva, entendimento que precisa ser revisto pela corte suprema.

## **CONCLUSÃO**

A compatibilidade entre as atividades do Fisco e as garantias dos contribuintes sempre foi dificultosa e na análise do regime de substituição tributária progressiva não é diferente. Ao abordar os fundamentos do sistema de substituição tributária, restou evidente que a substituição regressiva se coaduna perfeitamente aos ditames da justiça fiscal, permitindo a aplicação de uma base de cálculo real, efetiva. Já no que se refere à substituição tributária progressiva, há o nascimento da obrigação tributária e o recolhimento do tributo em momento anterior à ocorrência do fato gerador, fundamentando-se numa base de cálculo ficta, presumida.

O objetivo principal da criação do instituto da substituição tributária consubstancia-se na facilitação da fiscalização e arrecadação fazendária, além de evitar a sonegação fiscal. Com isso, o instituto da substituição tributária passou a ser utilizado no recolhimento da maior parte dos tributos em nosso país, o que realça ainda mais a sua importância.

Apesar das críticas, a substituição tributária progressiva foi sacramentada com o acréscimo do § 7º ao artigo 150 da CRFB/88 através da Emenda Constitucional n. 3/93. Tal

artigo apenas prevê a possibilidade de restituição ao contribuinte do valor recolhido quando o fato gerador presumido não ocorrer. Interpretando literalmente o dispositivo, a fazenda pública veda a restituição parcial do tributo quando a operação real for inferior à presumida. Esse entendimento prevaleceu no ano de 2002, no julgamento da ADI 1.851, quando o Supremo Tribunal Federal entendeu que o fato gerador presumido é definitivo, não permitindo a restituição do valor pago a maior ou a complementação de valor recolhido a menor. Ao mesmo tempo o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento no sentido da possibilidade de restituição ao contribuinte do valor pago a maior, nos Estados da Federação não signatários do Convênio 13/97 em relação ao ICMS, utilizado como base de julgamento da ADI 1.851 do Supremo Tribunal Federal. Atualmente a matéria encontra-se pendente de julgamento, na ADI 2.675 e 2.777 e no RE 593.849, e com base na análise realizada, faz-se necessário uma mudança no atual entendimento do Supremo.

Constatou-se no presente estudo que embora a substituição tributária progressiva esteja presente no ordenamento jurídico pátrio e legitimada na carta constitucional, não se pode interpretar o instituto aniquilando direitos dos contribuintes, sendo necessária a observância dos princípios constitucionais tributários, o que significa considerar provisória a base de cálculo presumida, garantindo a restituição do valor recolhido a maior pelo contribuinte, quando na operação subsequente a base de cálculo real for inferior à aplicada.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 13.ed. Rio de Janeiro; Impetus, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARROSO, Luis Roberto. *Razoabilidade e Isonomia no direito brasileiro*. São Paulo: Renovar, 2002.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 27 de agosto de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Resp n. 1371922. Relator Ministro Humberto Martins. Publicado no DOU de 14 de agosto de 2013. Acesso em 29 ago. 2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1851. Relator Ministro Ilmar Galvão. Publicado no DOU de 8 de maio de 2002. Acesso em: 14 ago. 2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 603191. Relatora Ministra Ellen Gracie. Publicado no DOU de 1º de agosto de 2011. Acesso em: 14 ago. 2013

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUSA *apud* PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.