



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de Direito

RENAN PALHARES TORREÃO BRAZ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS
Restituição do imposto pago a maior

Brasília

2014

RENAN PALHARES TORREÃO BRAZ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

Restituição do imposto pago a maior

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - UniCeub.

Orientador: Professor Doutor Marlon Tomazette

Brasília

2014

Desde que citada a fonte, autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa.

Nome: BRAZ, Renan Palhares Torreão.

Título: Substituição Tributária Progressiva no ICMS, restituição do imposto pago a maior.

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília - UniCeub.

Data da defesa: 28/11/2014

Resultado: Aprovado

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Marlon Tomazette (Orientador)

Prof. Luis Winckler
Examinador

Prof. Rodrigo Mello
Examinador

*Àqueles que depositam energias em prol de meu sucesso,
meu rudimentar retorno e gratidão expressos em forma de letras.*

*“Os grandes navegadores devem sua reputação aos temporais e tempestades”
Epicuro*

RESUMO

No plano tributário nacional, figura o ICMS como imposto de maior arrecadação fiscal e com uma gama enorme de contribuintes relacionados. No que se refere à sistemática de cobrança deste imposto, é de se constatar que a pulverização dos comerciantes contribuintes nos grandes centros urbanos dificulta a fiscalização e a arrecadação do tributo, fator que justifica a utilização da substituição tributária na cobrança do imposto, mormente de maneira progressiva, para frente. Nesse campo, verifica-se que a substituição é espécie do gênero “Responsabilização Tributária”, já que possibilita a sujeição passiva de pessoa distinta do contribuinte de direito, posicionando-se no lugar deste, em razão de sua vinculação com o fato imponible, no afã de se facilitar a tarefa fiscal dos Estados e do Distrito Federal. Esta hipótese de responsabilização depende de regulamentação cuidadosa e criteriosa, de sorte a tutelar o contribuinte submetido a essa excepcionalidade – mais tendente a configurar nova regra. A Constituição Federal, em seus arts. 150, § 7º, e 155, § 2º, XII, b, traz diretrizes à instituição da substituição tributária. A Lei Complementar n. 87/96 buscou contemplar a regulamentação a que alude a Constituição da República, porém em termos genéricos, em obediência principal ao art. 146, III, da Carta Magna. A regulamentação precária da hipótese discutida enseja a discussão sobre a restituição ‘imediate e preferencial’ em determinadas hipóteses e sobre a vinculação do substituto tributário ao fato imponible. No âmbito doutrinário e jurisprudencial, se entende que a Constituição elencou hipótese de cobrança antecipada mediante presunção absoluta do fato gerador. Demonstra-se, no presente estudo, com supedâneo em autorizada doutrina, que a vedação ao acerto de valores após a efetiva ocorrência do fato gerador anteriormente presumido acarreta violações aos princípios da legalidade, segurança jurídica, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da simplicidade administrativa, de sorte a culminar em inconstitucionalidades vedadas pelo art. 60, § 4º, IV, c/c art. 5º, § 2º, ambos da Constituição da República. Além disso, reporta-se ao interesse público primário e secundário, salientando-se que a finalidade do Estado, de prestação à coletividade, deve sobrepujar seu interesse arrecadatório, configurado em interesse público secundário, sob pena de se subverter a ordem jurídica, como acontecido no caso de não restituição dos valores pagos a maior no ICMS cobrado via substituição tributária progressiva, por ocasião do fato gerador presumido. A questão foi discutida pela ADI n. 1.851/AL, no STF, cujo desfecho considerou constitucional cláusula do Convênio de ICMS n. 13/97 prevendo a restituição tão somente em casos de não ocorrência do fato gerador. Tamanha é a controvérsia da matéria, que estão empatadas, com 5 votos em sentidos divergentes, as ADIs n. 2.675/PE 2.777/SP, em trâmite no STF com julgamento atrelado à Repercussão Geral reconhecida no RE n. 593.849.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Constitucional. ICMS. Substituição tributária progressiva. Restituição dos valores pagos a maior. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

When it comes about our national taxes, “ICMS” appears as the main tax fund raiser and the responsible for a huge range of related contributors. As regards systematic tax collection, is to see that the spraying of traders in major urban centres make it difficult for taxpayers to surveillance and to collect the tribute, which justifies the use of tax substitution in tax collection, especially on a progressive way. Also, it turns out that the replacement is a kind of genre "Tax Accountability", since it enables the passive subjection of person different the common taxpayer, positioning itself in place of this, due to its linking with the fact that tax base, in order to facilitate the task of the tax States and the Federal District. This assumption of accountability depends on careful and judicious regulation, in order to protect the taxpayer subjected to this specialness – more to configure new rule. The Federal Constitution, in its arts. 150, paragraph 7, and 155, § 2, XII, b, bring the establishment of tax substitution guidelines. Supplementary law n. 87/96 sought contemplate the regulatory that alludes to Constitution of the Republic, but in generic terms, in obedience main with the article 146, III, of the Magna Carta. The fragile regulamentation of this theory invites the discussion about the preferred and immediate restitution under certain hypothesis and above of the binding of the tax substitute to the not punished facts. Under the doctrinal and jurisprudential scope, if knows that the Constitution foresee a hypothesis to anticipated billing by absolute presumption of generator fact. It is demonstrated by this study, based on authorized doctrine, that the prohibition to the agreement of values after the effective occurrence of generator fact previously presumed entails violations to the principles of legality, legal certainty, of the ability to pay, the fence to confiscation, of administrative simplicity, in order to culminate in unconstitutional dispositions contained at the art. 60, § 4, IV, cc art. 5, § 2, both of the Constitution of the Republic. In addition, reports to primary and secondary public interest, noting that the purpose of the State, to provide the collective, must overcome his interest collection, configured in secondary public interest, under penalty to subvert the legal system, as happened in the case of non-repayment of amounts paid the biggest in ICMS charged through progressive tax substitution, on the occasion of the fact presumed generator. The issue was discussed by “ADI” n°. 1,851 AL, in the Supreme Court, whose outcome was considered constitutional the covenant clause of “ICMS” n. 13/97 predicting the refund only in cases of non-occurrence of the generator fact. Such is the controversy of the subject, which is tied with 5 votes in divergent directions, the “ADIs” n. 2.675/PE 2.777/SP, in process at the Supreme Court with judgment attached to General Repercussion recognized in “RE” n. 593.849.

Key words: Tax Law. Constitucional Law. “ICMS”. Forward tax substitution. Repayment of tax due to an overpay. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ICMS.....	12
1.1 Competência tributária e elementos do fato gerador	13
1.2 Materialidades das hipóteses de incidência do ICMS	17
1.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias	17
1.2.2 Serviços de transporte intermunicipal e interestadual	19
1.2.3 Serviço de comunicação	20
1.3 Não-cumulatividade e plurifase	21
2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
2.1. Sujeição Passiva	27
2.2. Sujeição por Substituição	29
2.3 Controvérsias decorrentes da aplicação da substituição tributária progressiva	34
3. FUNDAMENTOS RELACIONADOS À CONSTITUCIONALIDADE E À RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO NA FORMA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	41
3.1 Constitucionalidade da substituição tributária progressiva no ICMS	41
3.1.1 Análise sob o ponto de vista doutrinário.....	41
3.1.2 Análise sob o ponto de vista jurisprudencial.....	51
3.1.2.1 ADI n. 1.851/AL	51
3.1.2.2 - Demais julgados correlatos e o reconhecimento de Repercussão Geral sobre o tema.....	56
3.2. Sobre a restituição do ICMS.....	58
3.2.1 – O interesse público envolvido na restituição do imposto	63
CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	72

INTRODUÇÃO

O estudo adiante trazido tem como desiderato investigar a forma em que aplicada a substituição tributária no ICMS, mormente em sua vertente progressiva, as discussões decorrentes e os posicionamentos extraídos de abalizada doutrina e jurisprudência.

A pertinência do tema se dá a partir da constatação de que o ICMS é um tributo de proporções continentais, pelo(a): volume de recursos financeiros envolvidos; ampla extensão de sua hipótese de incidência, o que faz abarcar uma gama maior de contribuintes; pendência de solução da controvérsia adiante apresentada, em plano jurisprudencial; e pelo dissenso verificado entre boa parte dos doutrinadores e magistrados a respeito da questão controvertida.

Alie-se ao fato de que o regime de cobrança aqui estudado possui aplicabilidade enorme, e tende a se difundir aos mais diversos produtos comercializáveis submetidos ao pagamento deste imposto.

É perceptível que os aglomerados urbanos tendem a pulverizar o número de comerciantes contribuintes pelas grandes cidades, fato que dificulta a fiscalização próxima e arrecadação dos tributos – para se evitar ao máximo a sonegação fiscal – e semeia campo fértil à utilização da sistemática de arrecadação da substituição tributária progressiva.

Discute-se, então, uma forma de responsabilização de sujeitos passivos em virtude de tributos que, em princípio, teriam outros devedores obrigados ao pagamento do imposto, na qualidade de contribuintes de direito. As regras que possibilitam tal ocorrência devem ser analisadas de perto.

Ao se falar em tributação antecipada de fato futuro, tal como preconizado pela substituição comentada, como se verá, é inevitável – principalmente ao homem médio e ao senso comum – se indagar o que deve ou não ser feito a partir da factível ocorrência do fato já antecipado. Quando envolvidas quantias financeiras astronômicas, este ponto se torna ainda mais curioso, tanto aos olhos dos contribuintes quanto aos olhos do “leão”.

A título ilustrativo, é curioso pontuar que, em 130 países com tributos incidentes sobre

valor agregado, forma semelhante ao nosso ICMS, a substituição progressiva é praticada apenas no Brasil¹.

Ao longo do desenvolvimento da temática, caberá observar a aplicação de uma plêiade de princípios jurídicos ao caso, os quais serão basilares à formação da opinião dos doutrinadores, dos julgados pátrios, bem assim da própria conclusão colocada ao final deste estudo.

Isso porquanto, máxime no direito tributário, os princípios constitucionais representam verdadeiras garantias e balizas do contribuinte contra a força do Estado em retirar da propriedade do particular uma parcela em favor do desenvolvimento da coletividade.

No contexto brasileiro, infelizmente, a alocação das receitas obtidas não é tão bem desempenhada quanto a obtenção de tais receitas, isto é, a contraprestação pública não é correspondente à prestação pecuniária dos cidadãos.

A garantia do contribuinte, trazida pela Constituição da República em forma de princípios jurídicos, imunidades tributárias e atribuição de competências específicas, mais do que um direito, torna-se uma necessidade do particular em proteger para manter-se através de seu patrimônio privado.

Postos em análise os principais fundamentos jurídicos atinentes à matéria, notadamente quanto à restituição do imposto pago por ocasião do fenômeno do fato gerador presumido, pretende-se elencar conclusão fundamentada nas ideias prevalecentes.

Para esse fim, estruturou-se o presente estudo em três partes, basicamente. De início, verifica-se as normas gerais relativas ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, ICMS, com atenção às hipóteses de incidência do tributo. Nesse momento, é pertinente investigar a questão da não-cumulatividade no imposto, já que a problemática adiante enfrentada terá como palco para sua ocorrência a incidência plurifásica do imposto.

Em seguida, investiga-se a forma em que aplicada a substituição tributária no ICMS,

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1134

distinguindo esta forma de sujeição passiva da responsabilidade tributária, em sentido estrito, para, após, introduzir ao estudo algumas das controvérsias relacionadas à aplicação da substituição tributária no tributo em questão, mormente em sua forma progressiva.

As duas partes acima constituem arcabouço teórico essencial ao atingimento do objetivo da pesquisa, qual seja, apresentar, no capítulo final, fundamentos doutrinários e jurisprudenciais relacionados à constitucionalidade e à questão da restituição de valores cobrados por via dessa sistemática de sujeição passiva, no âmbito do ICMS.

Verifica-se, ainda, a situação atual da discussão no Supremo Tribunal Federal, tendo julgado a matéria anteriormente, porém sobrestado o tema em caso com repercussão geral reconhecida.

O caminho aqui traçado é percorrido com supedâneo do posicionamento da doutrina tributária, dos julgados jurisdicionais pertinentes e da análise de artigo disponibilizado em revista jurídica eletrônica, como decorrência da metodologia jurídico-dogmática utilizada.

1. ICMS

Dá-se o nome de “imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” ao famigerado ICMS, tributo de competência estadual cuja incidência encampa as principais ocorrências nas relações mercantis e comerciais, nacionais e internacionais.

Por consequência, tal tributo se responsabiliza por elevada movimentação financeira ocorrida em cada transação comercial, integrando cerca de 80% da arrecadação fiscal dos Estados brasileiros², o que chancela ao ICMS seu caráter eminentemente fiscal, em que pese autorizar nossa Constituição sua aplicação seletiva, em função da essencialidade das mercadorias e serviços contemplados por sua hipótese de incidência.

Nesse panorama, é de se observar a razão pela qual os governadores e secretários de Estado temem as discussões voltadas à reforma fiscal. O ICMS figura entre os principais impostos sobre o consumo trazidos pela nossa atual Constituição, bem como é o tributo de maior arrecadação no Brasil³.

Conquanto seja benéfico aos cofres dos Estados, o ICMS – tributo de amplitude nacional, porém em competências estaduais – por diversas vezes é utilizado como ferramenta estratégica para programas de desenvolvimento regional, *id est*, é instrumento de políticas econômicas voltadas à promoção da industrialização dos respectivos territórios locais⁴.

Tal utilização do tributo traz sérios riscos ao federalismo fiscal desenhado pelo constituinte de 1988, pelo que introduz uma arma à guerra fiscal hoje vivida através, entre outras manobras, da concessão de incentivos fiscais a fim de atrair investimentos locais, em benefício do Estado concedente.

Nesse aspecto, o imposto foi merecedor de atenção especial dada pela Constituição Federal, por intermédio de seu art. 155, § 2º, incisos I a XII, assim como pela Lei

2 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.059-1.060.

3 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 573.

4 BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional – Série Doutrina Tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 76.*

Complementar n. 87/1996, que adentra nas particularidades do tributo, em conformidade com a Lei Maior.

À evidência, almejava o constituinte “conferir algo de uniformidade entre as vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Constituição Federal⁵”.

Por isso, à lei complementar de abrangência nacional coube regular os aspectos mais controversos do tributo.

Como mencionado, o poder político do ente tributante – Estados e Distrito Federal – tem importância equiparada à própria receita advinda do tributo, em matéria de ICMS. Vale dizer, sua arrecadação não representa o único deleite trazido pelo imposto, mas também seu controle e manipulação, de sorte a ensejar negociações voltadas ao investimento interno⁶.

Ao longo do estudo do ICMS, diversas são as críticas trazidas pelos doutrinadores, em função da sistemática por trás do funcionamento deste imposto. Algumas delas serão melhor investigadas nas linhas seguintes.

1.1 Competência tributária e elementos do fato gerador

O estudo do ICMS remonta à época do antigo IVC, Imposto sobre Vendas e Consignações, incidente sobre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor”. Quase 20 anos após o advento deste imposto, foi criado o ICM, acolhendo o IVC, que era cumulativo, e então incidindo sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”, de forma não-cumulativa⁷.

Promulgada a Constituição Federal de 1988, ao ICM acresceu-se o “S”, formando o

⁵ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 574.

⁶ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 575.

⁷CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 61

atual ICMS, hoje incidente também sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, consoante o art. 155, II, da Constituição⁸.

Pela nova configuração do imposto, a doutrina⁹ vislumbra, dentro do ICMS, cinco “impostos” distintos: a) imposto sobre operações mercantis; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Por outro lado, existem aqueles¹⁰ que discordam ao identificar apenas três hipóteses de incidência distintas neste tributo, a saber: a) incidências advindas do antigo ICM, imposto sobre circulação de mercadorias; b) incidência sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) incidência decorrente da prestação de serviços de comunicação.

Em obediência ao art. 146 da Constituição – notadamente em seu inciso III, alínea “a”, com atenção voltada ao fato gerador do tributo – a Lei Complementar n. 87/96 estipulou normas gerais relativas à hipótese de incidência, contribuinte e base de cálculo do ICMS. A Lei Kandir foi alterada pelas Leis Complementares n. 102/2000 e 114/2002.

Ademais, há convênios interestaduais, leis ordinárias estaduais e distritais, bem como normas complementares, todos observando suas destinações específicas, em âmbito de ICMS, conferidas pela Constituição Federal¹¹.

Dadas suas características, o ICMS é: plurifásico, não-cumulativo, o que lhe remeterá ao valor agregado em cada fase de produção; real, já que não se observa a pessoa, mas a mercadoria e o serviço em questão; e proporcional¹². A primeira, mais relevante para a análise

⁸ CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 62.

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*, 2ª Ed. Malheiros, 1995. p. 42. *apud* MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 31

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 32.

¹¹ CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 63-64.

¹² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.059-1.060.

que se ora propõe, será melhor investigada adiante.

O imposto vertido terá como signo presuntivo de riqueza o poder de consumo, onde se afere a capacidade contributiva e orienta a tributação ao princípio da seletividade. Como resultado, a essencialidade do produto é capaz de direcionar, até certo ponto, a hierarquia das alíquotas aplicáveis, tributando-se os produtos menos essenciais de forma mais gravosa. Trata-se de expressão do inciso III, do § 2º do art. 155 da atual Constituição¹³.

A formação da relação-jurídica que impõe a exação do ICMS deverá atender, logo, aos princípios da não-cumulatividade, da seletividade, evidenciando-se, em sua hipótese de incidência, os aspectos estipulados pela lei ordinária do imposto, na região.

Sobre os elementos subjetivo e material do fato gerador, ainda enfrentados adiante, a Lei Kandir pontuou que figurará como sujeito ativo o Estado, ou Distrito Federal, via de regra, onde esteja situado o estabelecimento do qual tenha saído a mercadoria, em operação de circulação, ou onde tenha sido prestado o serviço, de transporte ou de comunicação¹⁴.

A seu turno, o art. 12 da Lei Complementar n. 87/96 inseriu no pólo passivo¹⁵:

“a pessoa jurídica, comerciante, industrial ou produtor que realizar: a) operação relativa à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação; c) importação de mercadoria do exterior ainda que para consumo ou ativo permanente do estabelecimento; d) que for destinatário de serviço prestado no exterior ou cuja prestação ali tenha se iniciado, dentre as demais hipóteses delimitadas naquele dispositivo”.

Saliente-se que o exercício de tais funções deve ser habitual¹⁶ e profissional, a fim de evidenciar o intuito comercial para promoção de bens dotados de expressão econômica, havendo, ainda, transferência de titularidade. Como parte fulcral do aspecto material deste imposto, o objeto da hipótese de incidência deve submeter-se à operação de circulação

13 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 67.

14 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 67-68.

15 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 68.

16 Exceto o importador, que não necessariamente será contribuinte habitual do imposto, a par do art. 2º, § 1º, I, da LC 87/96.

jurídica, e não uma mera circulação econômica¹⁷.

A esse respeito, elucida a Súmula n. 166 do Superior Tribunal de Justiça que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

O aspecto territorial do fato gerador, que consagra o princípio da territorialidade, como regra, aparece contemplado pelo § 3º do art. 11 da LC n. 87/96. Por isso, a princípio, atenta-se ao local onde ocorrida a saída de mercadoria do estabelecimento que irá transferir sua titularidade¹⁸, ou onde se tenha iniciado a prestação de serviço.

Isso porquanto se preza pela ocorrência da materialidade abstratamente prevista, qual seja, a saída de produto ou mercadoria de estabelecimento comercial, para fins de transferência de titularidade, o que caracteriza a “operação”.

Nesse diapasão, observa-se que a tributação em momento em que não houve a transferência de titularidade tende a “violar o conceito de ‘operação’, instituto de direito privado adotado pelo direito tributário”¹⁹.

O elemento temporal, por outro lado, foi regulado pelo art. 12 da Lei Kandir, através do qual se considera ocorrido o fato gerador quando: a) da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte; b) do início da prestação de serviços de transporte; c) da prestação onerosa de serviços de comunicação; entre outros.

Pelo aspecto quantitativo, o ICMS é definido a partir de sua base de cálculo e alíquota, ambas vinculadas ao fato ocorrido no mundo real. A primeira dá-se em função do valor base da operação de circulação de mercadoria realizada, à exceção da hipótese de substituição tributária. A segunda, por sua vez, será um percentual, *ad valorem*, aplicável à base de cálculo, dada em observância ao que dispõe o art. 155, § 2º, IV, para que resulte o valor despendido pelo sujeito passivo²⁰.

17 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 68-69.

18 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 70.

19 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 70-71.

20 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 72-73.

No que concerne à alíquota, temos a subdivisão de internas e externas, sendo as primeiras praticadas, a princípio, quando a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço ocorrer dentro de determinado Estado, que irá estabelecer suas alíquotas próprias. Já as segundas são destinadas às operações e prestações que destinem atividades a outro Estado, sendo ela, portanto, interestadual, quando o destinatário também for contribuinte do imposto.

1.2 Materialidades das hipóteses de incidência do ICMS

Evidenciados os elementos do fato gerador do ICMS, cabe analisar, brevemente, suas três materialidades básicas, em termos de hipótese de incidência. Em âmbito prático, busca-se compreender as situações que ensejam o gravame tributário sobre o contribuinte ou, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho²¹, a regra-matriz de incidência do tributo.

Trata-se, a rigor, de verdadeira prescrição de comportamento, premeditada, que visa à disciplina da relação jurídica entre o sujeito passivo, devedor, perante o sujeito ativo, titular do crédito.

O presente tópico guarda relevância maior se compreendida a cautela com que laborou o Constituinte originário. Como dito, o ICMS é um imposto estadual de abrangência nacional, de onde problemas como guerra fiscal e conflitos de competência encontram espaço para aflorar, se não idealizado e estruturado adequadamente, ao menos no plano hipotético.

1.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias

Quando incidente em operações relativas à circulação de mercadorias, o imposto deverá se concentrar no negócio jurídico mercantil, e não sobre a mercadoria ou sobre a atividade de circulação empenhada²².

A conceituação de mercadoria seria aquela tangente ao bem material de que dispõe o comerciante, ou agente similar, para o consumidor final, ou seguinte na cadeia de produção, mediante retirada de seus estoques para venda. Não se confunde, assim, com seus próprios

21 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 313

22 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004, p. 198.

ativos imobilizados e permanentes²³.

Com propriedade, afirma-se que o conceito de mercadoria é necessariamente o de uma coisa móvel, mas nem todas as coisas móveis são mercadorias, apenas aquelas destinadas ao comércio e à revenda²⁴. Neste conceito, abarca-se o fornecimento de energia elétrica²⁵ – esta, afastada da hipótese de incidência de eventual transporte de mercadoria –, além do fornecimento de mercadorias junto à prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares²⁶.

A título elucidativo, registre-se que na hipótese de venda de um ativo fixo, não deverá haver incidência de ICMS, por não se encaixar no conceito de mercadoria acima descrito²⁷.

Nesse ponto, a Emenda Constitucional n. 33/2001 gerou controvérsias ao alterar a alínea “a” do inciso IX, do parágrafo segundo, artigo 155²⁸, da Constituição da República, pelo que tornou despiciente a característica de habitualidade a fim de caracterizar o comerciante contribuinte do imposto, o que, aos olhos da doutrina²⁹, descaracterizou a natureza do tributo.

O Supremo Tribunal Federal, a seu turno, ao tratar da matéria de importação de bens, consignou que não importa a natureza jurídica do negócio, tampouco a ocorrência de transmissão da propriedade, ao analisar a vinda de bens do exterior em função de um contrato de *leasing*. Assim, restou ignorada, segundo Hugo de Brito Machado³⁰, a natureza mercantil do ICMS, “que sempre onerou a atividade mercantil”.

23 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004, p. 201.

24 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 387.

25 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004, p. 201.

26 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 163/STJ: “O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

27 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 389.

28 BRASIL. Constituição, 1988. Art. 155, IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

29 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 388-389.

30 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 389

De toda forma, considerada a circulação de mercadorias, e verificando-se a própria origem do imposto, o ICMS é inequivocamente a principal ferramenta mercantil de que dispõem os entes competentes à sua instituição, mormente em função da hipótese de incidência versada.

1.2.2 Serviços de transporte intermunicipal e interestadual

É consabido que a tributação dos serviços é de incumbência, via de regra, dos Municípios, mediante Imposto sobre serviços de qualquer natureza previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal. Acontece que duas espécies de serviços, ao extrapolar as fronteiras dos Municípios, poderiam ensejar verdadeiro caos jurídico quanto às diversas legislações aplicáveis, o que atrairia constantes conflitos de competência³¹.

Por este motivo, os serviços de transporte prestados dentro de um único Município está inserto na competência municipal, pelo item 16.01 da Lei Complementar n. 116/2003, em sua lista anexa, ao passo que as prestações interestaduais e intermunicipais, além do serviço de comunicação, ficaram sob domínio dos Estados federais³².

Com relação ao serviço de transporte intermunicipal e interestadual, calha consignar que os serviços aqui tributáveis são prestados em regime de direito privado, de forma onerosa, distintos daqueles ofertados em regime de direito público, os serviços públicos remunerados por taxa³³.

Sobre o tema, é preciso tecer uma consideração óbvia, porém com reflexão decorrente da avidez do fisco em arrecadar o máximo possível à sua Fazenda Pública. Só se deve cogitar em prestação de serviço se envolvidas ao menos duas pessoas, uma prestadora, e outra tomadora do serviço. Assim, a prestação de serviços a si próprio não será onerada a cargo de ICMS³⁴.

31 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 577/578

32 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 577/578

33 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 108.

34 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109.

A previsão da tributação aqui falada decorre do artigo 2º, II, da LC 87/96³⁵, o que significa contemplar não só o transporte de mercadorias e bens, como também de pessoas e valores.

Não é demasiado consignar que, ocorrendo o transporte da carga de forma parcelada, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída do primeiro componente transportado. Além disso, a regra geral de territorialidade aplicável é aquela que considera o local de início da transportação³⁶.

1.2.3 Serviço de comunicação

Com poucos detalhamentos na Constituição Federal, o serviço de comunicação foi mais bem regrado pela Lei Kandir³⁷, pelo seu artigo 2º, III.

Em análise paralela, ao contrário da hipótese de incidência sobre os serviços de transporte, o serviço de comunicação não se limita às fronteiras municipais e estaduais para sua incidência, por falta de limitação expressa trazida pela Constituição neste sentido. Pelo contrário, o ISS, de caráter residual ao ICMS, deverá se atentar sobre a cobrança, ou não, pelo Estado, antes de buscar as receitas decorrentes das atividades de serviço de comunicação dentro de seu município³⁸.

Sua incidência atinge o prestador de serviços, assim enquadrado aquele que viabiliza os meios para a comunicação entre sujeitos, de forma onerosa, a exemplo de empresas de telefonia³⁹. Lado outro, não atinge os serviços acessórios à comunicação, ou preparatórios,

35 BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Art. 2º O imposto incide sobre: II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

36 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.064.

37 BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Art. 2º O imposto incide sobre: [...] III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Brasília, 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

38 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.065.

39 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 578

v.g., serviço de habilitação de celulares, conforme já se manifestou a jurisprudência⁴⁰.

1.3 Não-cumulatividade e plurifase

A tributação do consumo pode ser feita de forma monofásica ou plurifásica, a depender de estar a exação limitada a uma única ocorrência, em apenas um momento do processo de produção e distribuição, ou não – quando será, então, plurifásica⁴¹.

Pela incidência jurídica feita de forma plurifásica não cumulativa, considera-se em cada etapa da produção de mercadoria ou prestação de serviço a cobrança já realizada nas transações passadas, tendo como base de cálculo apenas a quantia que o então contribuinte acresce ao produto, como decorrência de seu trabalho, vale dizer, o valor acrescido. Como idealizado, o ônus tributário buscará a exata manifestação da capacidade contributiva exalada pelo consumidor no ato de seu consumo⁴².

Os impostos incidentes sobre o consumo o fazem sobre operações plurifásicas, ou seja, de forma individuada em várias etapas de processamento de mercadoria, desde a produção, circulação, até o acesso ao consumidor final. Isso porquanto a exação cumulativa, em cascata, oneraria sobremaneira o preço final da mercadoria. Neste caso, a formação do imposto, na etapa posterior, se daria pelo preço total do produto, incluindo-se a parcela já tributada na fase anterior⁴³.

A regra do valor acrescido, conhecida como princípio da não-cumulatividade, evita justamente esta situação, na medida em que cada operação terá como base de cálculo o seu valor subtraído da quantia paga na operação anterior. Para tanto, o valor a subtrair constitui verdadeiro crédito a ser deduzido pelo contribuinte na sua operação atual⁴⁴.

O preceito⁴⁵ que autoriza a aplicação desta sistemática ao ICMS é o art. 155, § 2º, I, da

40 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 839119 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 11/03/2014, Acórdão Eletrônico DJe-068, Publicação de 07-04-2014.

41 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 388.

42 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 390.

43 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 64.

44 BALEEIRO, 1998, p. 447 apud CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 64-65.

45 BRASIL. Constituição, 1988. Art. 155, § 2º, I, CF/88: será não-cumulativo, compensando-se o que for

Constituição Federal, além do art. 19 da LC n. 87/96. Esta regra tem como desiderato desonerar a produção e viabilizar a comercialização do produto, visto que, em meio aos créditos gerados e deduzidos ao longo da produção da mercadoria, o consumidor final suportará o ônus⁴⁶. É de se notar que foi o intuito do legislador transferir o ônus da exação ao consumidor final, contribuinte de fato.

Além disso, o constituinte se preocupou com o caráter nacional do tributo, de forma que os valores recolhidos em quaisquer unidades da federação deverão gerar créditos para dedução em face do imposto devido nas etapas posteriores, independentemente de onde venham a ocorrer, igualmente⁴⁷.

Em termos práticos, operada a técnica aqui versada, faz-se uma apuração periódica dos débitos decorrentes das hipóteses geradas pelo ICMS, além de uma verificação dos créditos decorrentes de apurações anteriores, ao final do que se terá um saldo, a recolher ao Fisco, se devedor, ou a creditar ao período seguinte, se credor⁴⁸.

Já se afirmou que a técnica da não-cumulatividade só pode ser compreendida mediante associação dos conceitos jurídicos e econômicos envolvidos, vez que o objetivo de sua aplicação é tão somente obter um impacto econômico, e nada mais⁴⁹. No mister do presente estudo, cabe restringir a análise à sua perspectiva jurídica, porém sem olvidar suas intencionais reverberações na seara econômica.

Eis algumas decorrências da aplicação da não-cumulatividade ao ICMS⁵⁰:

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. Confirma, também, a literalidade do art. 19 da LC 87/96: O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

46 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 65-66.

47 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 394.

48 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 131-132.

49 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 124.

50 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 112.

“assegura a neutralidade do imposto, que, em favor da competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional e em respeito ao princípio da livre concorrência, mantém-se indiferente à formação dos preços; permite a incidência da tributação sobre as mercadorias em seu maior valor de mercado com antecipação, ainda que parcial, de recursos que seriam devidos apenas no varejo; e inclui todos os agentes econômicos das diversas etapas da produção e circulação no polo passivo da obrigação de satisfazer o crédito tributário, robustecendo suas garantias”.

A partir do ponto de vista teleológico, essa mesma natureza econômica obtida através da aplicação da não-cumulatividade lhe erige ao patamar de um princípio constitucional tributário, segundo defende a doutrina⁵¹.

O raciocínio parte da premissa de que os princípios constitucionais são comandos gerais e abstratos oriundos de valores e padrões axiológicos idealizados por uma sociedade. Nascem, assim, da própria maturação jurídica, cultural, econômica e social de um povo. Desta forma, trazem conteúdos essenciais e basilares à própria estruturação de um Estado, por meio de sua legislação⁵².

Especificamente ao caso da não-cumulatividade, sua essencialidade está imantada à estrutura econômica do Estado, já que sua utilização influencia diretamente – com o objetivo de minorar – os preços das mercadorias, serviços de transporte e de comunicações, sem o qual tais preços seriam elevados substancialmente⁵³.

Basta observar que, se incidente o imposto sobre o total do valor correspondente a cada venda ocorrida no ciclo do processo produtivo – e não apenas sobre o valor agregado –, teríamos um aumento progressivo na base de cálculo do imposto, agravado ao avançar em cada etapa de produção, ao tempo em que se aproxima mais ao consumidor final, a quem incumbirá arcar com o total de todos os impostos cobrados ao longo da produção da mercadoria, na qualidade de contribuinte de fato.

É inequívoco observar que os preços então praticados estariam absolutamente dissociados da realidade produtiva e comercial, o que ensejaria, por consequência: a) oneração

51 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 100.

52 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 100-101.

53 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 100.

ao custo de vida da população; b) encarecimento do processo de produção e comercialização; c) redução dos investimentos nesses setores econômicos⁵⁴.

Deflui que, de acordo com a doutrina⁵⁵, a utilização da cumulatividade desestruturaria as relações consumeristas, assim como a produção de bens e prestação de serviços, espelhando tais impactos negativos nas relações de emprego. Sem margem de dúvidas, a não-cumulatividade demonstra estreita relação com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁵⁶.

Como se vê, do ponto de vista microeconômico até o macroeconômico, a cumulatividade ganha tamanha importância que merece ser acertadamente elevada ao patamar de princípio constitucional, de ordem tributária, pelo que idealizado pelo Constituinte para estabilizar a economia nacional.

Seguindo essa linha⁵⁷, é pertinente entender que o princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, com eficácia plena, pelo que não se subordina à legislação infraconstitucional até que possa irradiar seus efeitos. Não terá seu conteúdo, alcance e sentido limitados.

Esta ideia persiste ainda que se observe que o artigo 155, XII, “c”, da Constituição da República⁵⁸, onde se vê que a lei complementar deverá disciplinar o regime de compensação do imposto, ou seja, o abatimento dos créditos e débitos obtidos através das atividades de ICMS praticadas pelo contribuinte, já que tal regime de compensação cuidará apenas dos elementos temporal e pessoal da apuração do tributo, e não da própria essência envolvida na não-cumulatividade.

54 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 100-101.

55 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 101.

56 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 210.

57 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 107-108.

58 BRASIL. Constituição. 1988. Art. 155, § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) XII - cabe à lei complementar: c) disciplinar o regime de compensação do imposto; Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

Ademais⁵⁹, o *status* de princípio constitucional tributário, segundo a doutrina, implica vedação à Emenda Constitucional que proponha sua abolição, total ou parcialmente, pela via do artigo 60, § 4º, da Constituição da República⁶⁰.

Ocorre que nem a não-cumulatividade escapa de críticas. Com razão, é dito que sua aplicação “constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário”, pelo que decorre de técnica por nós copiada da França, através da Emenda Constitucional n. 18/65, o que se revelou completamente inadequado ao nosso país⁶¹.

Explica a doutrina que a técnica é imprópria a um imposto estadual numa Federação como a nossa, recheada de desigualdades econômicas entre suas unidades internas e com dimensões continentais. Por isso, elenca diversas desvantagens, a saber⁶²:

- “1ª Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes;
- 2ª Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis;
- 3ª Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta;
- 4ª Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza;
- 5ª Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto;
- 6ª Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência;
- 7º Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos.”

As considerações de Hugo de Brito sugerem algumas incongruências factíveis decorrentes da aplicação da não-cumulatividade no ICMS. Com essa visão, se faz pertinente investigar a questão da utilização da substituição tributária progressiva, um tema que causa

59 MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 108

60 BRASIL. Constituição. 1988. Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

61 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 398.

62 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 398.

celeuma, possivelmente por conta das observações acima trazidas pelo doutrinador.

2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. Sujeição Passiva

Em direito tributário, poucas são as dúvidas relativas ao sujeito ativo da relação jurídico tributária. Com relação ao sujeito passivo, entretanto, cabe investigar melhor algumas formas de sujeição, que serão examinadas doravante.

Desde já, o artigo 121 do Código Tributário Nacional⁶³, ao tratar das obrigações tributárias principais – para o presente estudo, são as mais relevantes –, elucida que o sujeito passivo será aquele obrigado ao pagamento do tributo, ou penalidade pecuniária.

O inciso I de seu parágrafo único revela que o contribuinte será pessoa relacionada ao fato gerador da obrigação, mediante vínculo pessoal e direto, ao passo que, a teor do inciso II, haverá a possibilidade de se atribuir tal pagamento a um responsável, por expressa disposição legal. Com o advento do CTN, passou-se a abranger, dentro do responsável tributário, também a figura do substituto⁶⁴.

Consoante aponta a doutrina⁶⁵, o contribuinte responderá, logo, por dívida própria e terá relação direta com o fato gerador da obrigação legal discutida. Por outro lado, com o fito de se aumentar a garantia do recebimento da prestação pecuniária pelo Ente tributante, sujeitos outros poderão ser obrigados a um recolhimento em função de uma dívida alheia, por força da legislação tributária.

Nesse ponto, saliente-se que o responsável tributário só será alçado a esta posição a fim de se constituir situação mais favorável à arrecadação do fisco, sendo esta a razão de ser desta sistemática de sujeição passiva.

63 BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

64 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 170.

65 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 21-22.

Paulo de Barros Carvalho⁶⁶ explica que o sujeito passivo seria eventual beneficiado em dada relação econômica com o fato jurídico tributário, retirando vantagens para si. Pondera que, de quando em vez, o Estado se vê interessado, ou na necessidade, de demandar o tributo de pessoa distinta, o que configura hipótese de sujeição passiva indireta. Esta ramifica-se em duas modalidades, a transferência e a substituição. Por fim, a transferência encampa a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

O Autor⁶⁷, nessa linha, consigna entendimento no sentido de que a aplicação da responsabilidade tributária, vale dizer, a composição de relações jurídicas por meio de sujeitos passivos não relacionados ao fato tributado apresenta natureza sancionatória, de sanção administrativa, como se vê pelas espécies de responsabilidade trazidas pelo CTN em seus arts. 128 a 138.

Por isso, Laís Vieira Cardoso⁶⁸, em análise do direito comparado, concluiu, em princípio, que o termo “responsável” encampa dois sentidos, “o conjunto de devedores por dívida alheia e a espécie responsável como garantia por ato ilícito”. Não obstante, verificou que o termo responsável tributário se confunde hoje com expressão genérica que abarca os sujeitos devedores, exceto os contribuintes, obrigados tributários.

Significa dizer que, sob o termo de responsável, denomina-se⁶⁹, então, o sujeito passivo legalmente obrigado ao pagamento do tributo ou sanção pecuniária, em sentido amplo. Lado outro, em sentido estrito, os responsáveis tributários são todos os integrados à relação jurídico-tributária em caráter solidário, *e.g.*, aqueles que figuram no art. 134 do Código Tributário Nacional, na qualidade de responsáveis por terceiros.

Visualiza Laís, por conseguinte, o responsável como verdadeiro garantidor da sujeição passiva tributária⁷⁰. Ao final, sugere que a terminologia “obrigados tributários” se adequaria melhor ao termo “responsável tributário”, vez que distingue o gênero da responsabilidade pela

66 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 367-368.

67 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 388-390.

68 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 23.

69 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 168.

70 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 26.

espécie de responsável pelo tributo, tratada pela nossa legislação tributária⁷¹.

Além disso, tal classificação separa o contribuinte, o substituto e o retentor como obrigados principais, ao passo que os demais obrigados ao pagamento do tributo qualificam-se como devedores subsidiários, ou secundários, que prestarão garantia na ausência de pagamento pelo obrigado principal⁷².

Adiante se verá, com mais afinco, a sujeição tributária por substituição, ou seja, espécie do gênero da responsabilização tributária.

2.2. Sujeição por Substituição

Os Estados inauguraram a sistemática da substituição tributária, no intuito de evitar a sonegação fiscal, o que significa substituição com antecipação do tributo, modalidade esta que foi sendo estendida progressivamente a vários produtos, de maneira que hoje alcança quase a totalidade das mercadorias⁷³.

Passa-se à análise específica da sistemática da substituição tributária progressiva no ICMS. Como comentado, em sentido amplo, se traduz na responsabilização de terceira pessoa não praticante do fato gerador da obrigação tributária, mas vinculada ao real contribuinte de forma indireta⁷⁴.

Diversas legislações trataram da possibilidade de se conferir a condição de responsável a pessoa diversa do contribuinte, a título de substituição. A hipótese foi inaugurada pelo art. 4º, II, da Lei n. 4.505/64, ao dispor sobre o antigo Imposto sobre o Selo, com substituição tributária realizada pelos cartórios⁷⁵. Ato contínuo, com a edição da EC n. 03/46, novos casos de substituição foram elencados pelo ordenamento jurídico⁷⁶.

71 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 29.

72 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 29-30.

73 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 399.

74 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 179.

75 Teve introdução no ordenamento jurídico através da Lei Complementar n. 44/83, art. 6º, § 3º; do Convênio ICM n. 66/88, art. 25, I, II; por fim, da Emenda Constitucional n. 03/93, que acresceu o § 7º ao atual art. 150 da Constituição/1988.

76 MACHADO, Hugo de Brito. 1997, p. 27-28 apud CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no*

A matéria afeta à responsabilidade tributária é regulada pelo Código Tributário Nacional, entre seus arts. 128 a 138, já que a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, a reservou à legislação complementar. Ganha relevo, para fins da proposta assumida por este estudo, o artigo 128⁷⁷.

Como fruto de sua análise do direito comparado, Laís Vieira Cardoso⁷⁸ assevera que, em essência, o substituto não deve figurar no rol dos responsáveis ou devedores secundários, e sim na condição do obrigado principal, segundo a melhor classificação, já que se coloca na posição da pessoa que realizaria o fato impositivo, não assumindo papel secundário ou de garantia de eventual descumprimento vindo do devedor principal.

Seguindo sua análise comparativa próxima ao direito italiano, a Autora⁷⁹ suscita, desde a introdução da questão, que um dos requisitos para utilização desta forma de tributação seria haver a possibilidade do substituto creditar-se do valor quando indevidamente recolhido pela Administração, como na hipótese de inexistência do fato gerador futuro que viria a justificar a exação tributária antecipada.

Mais adiante, delinea-se⁸⁰ um traço distintivo da substituição tributária em relação à responsabilidade tributária, na medida em que a primeira exclui o substituído, ao passo que a segunda não retira da relação jurídico-tributária a figura do devedor principal, daí o motivo pelo qual entende⁸¹ mais acertado denominar o “responsável substituto” como verdadeiro “contribuinte substituto”.

Na prática, três são os momentos distintos para ocorrência da substituição tributária. A primeira trata da substituição regressiva, que implica apenas um diferimento do momento do recolhimento o tributo, com relação à operação anterior⁸², ou seja, na ocorrência do fato gerador em situação anterior ao recolhimento do imposto.

ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 40.

77BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

78 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 25.

79 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS* São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 31-32.

80 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 37.

81 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 33.

82 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 76-77.

Lado outro, a substituição tributária pode envolver operações ou prestações concomitantes, de maneira que se altere o responsável pelo recolhimento do tributo, sem que se interfira no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, sem antecipar ou diferir, apenas transferência do encargo tributário. É a segunda possibilidade⁸³.

Quando se trata de substituição em relação às operações subsequentes, modalidade progressiva, **a cobrança do imposto é feita antes mesmo da ocorrência do fato gerador**. No ponto, vale notar a diferença entre o substituto tributário e o responsável. Este atua conjuntamente ao contribuinte, ao passo que aquele se posiciona no lugar dele, eximindo-o do dever de recolher o imposto⁸⁴.

Em atenção ao que preceitua o art. 155, II, bem como o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, publicou-se a Lei Complementar n. 87/96, a Lei Kandir, definindo normas gerais tributárias. No art. 4º desta Lei restou definido o sujeito passivo do ICMS⁸⁵:

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

A substituição tributária, na forma progressiva, insere na sujeição passiva da relação tributária pessoa diversa do contribuinte, no intuito de antecipar o recebimento do imposto, por intermédio da tributação de uma operação que venha a ocorrer futuramente⁸⁶, como autorizam os arts. 5º a 10 da Lei n. 87/96.

Como dito, o fundamento legal é conferido pelo Código Tributário Nacional, em seus arts. 121 e, em especial, artigo 128. Com isso, fica o responsável obrigado ao pagamento, em razão de uma vinculação sua ao fato gerador da obrigação tributária⁸⁷.

Na modalidade progressiva, a substituição possibilita a indicação de pessoa responsabilizada pelo pagamento de uma quantia relacionada a um fato futuro e incerto, com

83 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 77.

84 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 77.

85 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 74-75.

86 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 75.

87 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 75.

atribuição de valores igualmente incertos⁸⁸.

Tais práticas são comuns em matéria de ICMS. Essas inversões se dão em função da “conveniência do sujeito ativo (fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador”⁸⁹.

Em essência, este regime jurídico de cobrança justifica-se a partir de três fundamentos: a) dificuldade da fazenda em fiscalizar contribuintes demasiadamente pulverizados; b) possibilidade de limitar a evasão fiscal ilícita, por meio da concentração da fiscalização; c) conferir agilidade na arrecadação e, conseqüentemente, na disponibilização de recursos financeiros ao Estado⁹⁰.

A título ilustrativo, Ricardo Alexandre⁹¹ bem desenha uma hipótese que explicita o funcionamento da tão utilizada substituição tributária progressiva, nos seguintes termos:

“Desta feita, suponha-se que “A” é uma refinaria de combustíveis que vende gasolina para diversos distribuidores (“B”), que, por sua vez, vendem o combustível para milhares de postos (“C”), que, por fim, fazem a venda aos consumidores finais.

Nesta situação, torna-se mais fácil e eficiente para o Estado Cobrar de “A” todo o tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados no momento futuro.

Assim, “A” será sujeito passivo do tributo incidente sobre as seguintes operações:

- a) Venda de combustível feita de “A” para “B”;
- b) Venda de combustível de “B” para “C”;
- c) Venda de combustível feita por “C” aos consumidores.

Com relação ao primeiro caso, “A” é contribuinte, pois é ele quem pratica o ato definido em lei como fato gerador do ICMS, tendo com

88 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

89 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.060-1.061.

90 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 709.

91 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 298-299

ele relação pessoal e direta (promove a saída da mercadoria do estabelecimento comercial). Com relação aos dois últimos casos, “A” é responsável, pois sua obrigação decorre de expressa determinação legal, apesar de não possuir relação pessoal e direta com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.”

Tamanha é a praticidade desta sistemática de cobrança, que sua aplicação se dá nas mais diversas mercadorias, tais quais: “combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, componentes de máquina/aparelho/equipamento e produtos farmacêuticos”⁹².

Recentemente, com a Emenda Constitucional n. 20/98, a contribuição social sobre folha de salários alargou seu campo de incidência, de forma que passou a contemplar sujeitos passivos prestadores de serviços, ainda que sem vínculo empregatício, mediante arrecadação por substituição, ou seja, incumbindo ao empregador o recolhimento antecipado da contribuição. Trata-se de adoção de prática recorrente no direito alienígena, conforme utilizada nos impostos de renda, a exemplo do direito italiano⁹³.

Nesse ponto, Lais Cardoso Vieira⁹⁴ não vislumbra qualquer pecha de inconstitucionalidade quanto à substituição indicada, já que, pelo art. 31, § 2º da Lei n. 8.212/91⁹⁵, homenageia-se um dos requisitos básicos da substituição tributária, qual seja, **a possibilidade de compensação do valor pago pelo substituído caso não haja compensação integral.**

A aplicação da substituição tributária exige cautela, já que, em política eminentemente fiscal, favorável à Administração Tributária, o contribuinte fica passível de sofrer lesão jurídica, e econômica, em função desta instrumentalidade garantida ao Estado.

92 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 180.

93 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 42-43.

94 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 44.

95 BRASIL. Lei n. 8.212. 1991. Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei. § 2o Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

Com propriedade, a doutrina⁹⁶ aponta alguns requisitos à aplicação da substituição tributária, a saber:

“Os requisitos para esta forma de tributação são, no direito pátrio, similares aos encontrados no direito comparado, ou seja,: a) o substituto não pode arcar com o ônus do tributo, devendo poder ressarcir-se perante o substituído; b) a tributação ocorre com base em lei, e esta norma de incidência deve ser traçada tomando em conta as características do substituído, segundo o perfil do contribuinte, uma vez que o substituto se põe no lugar deste; c) o substituto deve estar vinculado ao fato impositivo, não pode ser escolhido de forma aleatória, não pode ser uma pessoa totalmente alheia ao fato suscetível de imposição tributária”.

Como se vê, o substituto tributário deve guardar relação com o fato impositivo, com a incidência material descrita na norma jurídica aplicável, em caráter hipotético, não podendo decorrer de simples ficção legislativa.

Para tanto, é imprescindível que se homenageie o sistema jurídico, sobretudo sob a ótica constitucional, notadamente os princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, já que o patrimônio do indivíduo só pode ser atingido por fatos efetivamente concretizados, conforme idealizado pelo constituinte originário, e que expressem, de fato, sua capacidade contributiva⁹⁷.

A jurisprudência pátria é receptiva quanto à aplicação deste regime tributário de cobrança, como se vê, através de alguns julgados⁹⁸.

2.3 Controvérsias decorrentes da aplicação da substituição tributária progressiva

Conquanto guarde intuito elogiável, conforme acima demonstrado, o regime de cobrança do tributo via substituição tributária merece ser aplicado em controle de rédeas firmes, sob pena de se franquear à Administração Tributária um meio e um objeto para

96 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 45.

97 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 179.

98 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 89630/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/1999, DJ 01/07/1999, p. 161; A substituição tributária é discutida também em julgados correlatos recentes, a saber: EDcl no REsp 1237400/BA, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2014, DJe 16/05/2014; AgRg no REsp 1353938/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013.

majoração de sua arrecadação, o que, historicamente, sempre foi seu maior desiderato.

Já se disse que o impacto econômico da matéria se mostra pertinente e de análise necessária. De fato, demonstra Schoueri⁹⁹ que, “sendo a economia o substrato sobre o qual age a lei, o direito não pode deixar de reconhecer a influência do fato sobre aquela”. Hugo de Brito¹⁰⁰, a seu turno, adota a mesma visão ao elucidar sobre a aplicação da interpretação econômica da legislação tributária.

A jurisprudência¹⁰¹ é acorde nesse ponto: “a interpretação econômica se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”.

Nessa linha, fazendo menção a Adam Smith, destaca Schoueri que a “tributação não pode implicar custos para o contribuinte”. Por isso, é necessário buscar a simplicidade administrativa, cuja aplicação avoca questões relacionadas à minoração da quantidade de tributos no sistema, à simplificação da legislação regente, bem como, e em maior importância para o estudo aqui proposto, à **simplificação dos custos burocráticos alusivos à tributação**¹⁰².

Com propriedade, elucida que “a ideia é de que, se ao contribuinte já é penoso arcar com os tributos, muito maior revolta lhe causam os custos administrativos relacionados à cobrança. A ideia de ‘pagar para pagar um tributo’, que resume os custos indiretos da tributação, é a antítese da simplicidade administrativa”¹⁰³.

Por isso, o tema desperta críticas da doutrina, sobretudo por envolver uma cobrança de algo que ainda não ocorreu, sem ao menos ensejar uma correção financeira do tributo após sua ocorrência no mundo real. Vale dizer, em hipótese de tributação maior do que devida, o contribuinte, por não poder realizar acerto financeiro ulterior, acaba pagando para que se possa aplicar a sistemática da substituição tributária progressiva.

Em verdade, o contribuinte é forçado a pagar pela fiscalização que lhe irá demandar o

99 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 51.

100 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 398.

101 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, REsp 696.745/CD, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07/06/2005, DJ 28/08/2005.

102 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 44-45.

103 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45.

pagamento do tributo, ainda que a Administração Pública seja mantida pelas receitas públicas – quase que integralmente pelas receitas tributárias –, advindas dos próprios impostos, estes, com receitas não afetadas a nenhuma atividade específica, como cediço.

Observe-se que o constituinte de 1988, já antes da publicação da Emenda Constitucional n. 03/1993, restringiu a utilização do regime de substituição tributária à disposição própria da matéria em lei complementar, a par do art. 155, § 2º, XII, *b*, da Carta Magna.

Por isso, duvidou-se da aplicação da substituição tributária prevista na época, pelo que não havia lei complementar, mas Convênio n. 66/88 regulamentando provisoriamente o regime discutido. Ainda, passou-se a questionar o fato de a tributação incidir sobre fato ainda não ocorrido¹⁰⁴.

À época, houve entendimento jurisprudencial, mesmo em tutela antecipada, prevendo a possibilidade de devolução de valores quando não ocorrido o fato futuro ou ocorrido em valor inferior ao anteriormente tributado¹⁰⁵.

As incessantes discussões motivaram a criação da Emenda Constitucional n. 03/93, para acrescer o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, regulamentando a exação tributária mediante substituição antecipada na seguinte letra¹⁰⁶:

“a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido**” (grifos aditados)

Embora agora existente a previsão da tributação de fato futuro, e a restituição em caso único, não se superou: a) a carência de lei complementar regulando o assunto; b) questionamentos relativos à valoração da operação mediante utilização de ficção jurídica; c) dúvidas acerca da vinculação do substituto com o fato futuro; d) debates acerca de possível violação dos direitos e garantias individuais, o que constituiria afronta a cláusula pétrea da

104 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 78-79.

105 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 80.

106 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 80-81.

Constituição Federal, assim também à segurança jurídica do contribuinte¹⁰⁷.

Não obstante tenha a Lei Complementar n. 87/96, em seus arts. 6º a 10, disposto sobre a substituição tributária, sua regulamentação culminou por transferir, logo de início¹⁰⁸, sua incumbência à lei estadual, o que ensejou argumentação válida da doutrina, no sentido de que o regime estudado demandaria ainda, para sua aplicação, uma regulamentação por lei estadual e distrital – já que a Lei Kandir não teria efetivamente minudenciado este regime –, além de afirmar alguns estudiosos que a matéria não poderia ser regulada por lei ordinária¹⁰⁹.

Ainda nesse ponto, o doutrinador Hugo de Brito Machado afirmou a impossibilidade de delegação de competência, pela Lei Complementar, de uma matéria a ela atribuída, à lei ordinária, norma de hierarquia inferior, o que alteraria as competências legislativas.

Centrado na questão do pagamento antecipado, é de se memorar que sua valoração é feita a partir de uma quantia arbitrariamente atribuída pelas autoridades fazendárias, em vez de observar o preço praticado nas vendas subsequentes¹¹⁰.

A celeuma ora analisada envolve, inclusive quando analisada pelo Supremo Tribunal Federal, como adiante trazido, a questão de se perquirir se o valor pago de forma antecipada seria definitivo, ou se como mero adiantamento comportaria ulterior ajuste diante da concretização das operações seguintes, com a devolução do excedente ou o recolhimento daquilo que foi pago a menor¹¹¹.

De um lado, as procuradorias fazendárias sustentam a ocorrência de uma presunção absoluta para que se antecipe a cobrança de tributo em valor divorciado da realidade. E, como tal, não comportaria verificação *a posteriori* sobre o preço praticado, já que neste segundo momento não mais haveria relação jurídica obrigacional tributária.

Trazem como argumento de direito a vontade do legislador em não ensejar o reajuste

107 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 81.

108 BRASIL. Lei Complementar n. 87. 1996 Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

109 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 84-85.

110 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 399.

111 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 399-400

dos valores quando o preço anterior não se confirmar posteriormente, mas apenas em caso de não ocorrência do fato gerador presumido. Para tanto, seria necessário afirmar que a presunção de ocorrência do fato gerador seria relativa, admitindo, logo, prova em contrário, porém, se ocorrido o fato, seria absoluta, não admitindo prova em contrário¹¹².

Nesse ponto, é natural se deparar com o seguinte questionamento. Caso se aceite que o valor pago via substituição tributária é feito na qualidade de uma presunção absoluta, e logo não comportaria reajuste posterior, seja a maior, seja a menor, não só o contribuinte perderia a oportunidade de reaver o excedente, mas também ao fisco não restaria possibilitada a cobrança da parcela faltante.

Em outros termos, sendo o valor presumido inferior ao real, nasceria uma pretensão de cobrança do ICMS incidente sobre a diferença de valores. Lado outro, se acaso fosse o valor presumido superior ao real, nasceria uma pretensão de se obter a restituição do ICMS incidente sobre o excesso da base de cálculo trazida pela presunção inicial, ou seja, a maior.

Assim como o contribuinte, não deveria a Administração Tributária se interessar em demandar tal tributo, em verdade, não teria um poder-dever para tanto, sob pena de deixar de cobrar tributo previsto em lei, conforme deveria em razão de sua atividade vinculada?

A resposta reside na aplicação do regime de valor agregado, como base de cálculo ao ICMS, estipulado pelo art. 8º da Lei Kandir¹¹³, tendo como base os dados específicos de cada

112 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 302

113 BRASIL. Lei Complementar n. 87. 1996. Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: [...] II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: [...] c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. [...] § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. [...] § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. [...] § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

caso¹¹⁴. A base de cálculo presumida nunca seria posta de tal forma que o contribuinte poderia se beneficiar com a sistemática aqui estudada, pelo que o seu controle é feito pela própria Administração Tributária.

Por oportuno, já se posicionou o STJ ao afirmar que o regime de apuração por pauta fiscal, com fulcro no art. 148 do Código Tributário Nacional, não se confunde com o regime de valor agregado utilizado na substituição tributária, já que esta modalidade considera as peculiaridades e dados concretos de cada caso, ao passo que a pauta fiscal autoriza um arbitramento de valores¹¹⁵.

Não obstante, parte da doutrina¹¹⁶ considera ocorrido um restabelecimento da antiga pauta fiscal, hoje afastada pelo Superior Tribunal de Justiça¹¹⁷, o que se traduziria em nítido equívoco jurídico, por autorizar estipulação de base de cálculo de forma arbitrária, notadamente a partir do que traz o artigo 8º, § 2º, da LC n. 87/96¹¹⁸.

Segundo Laís Cardoso, a utilização de figuras artificiais, tal qual a presunção da base de cálculo, deve ser feita tão somente como último recurso à evidenciação do fato imponible, bem como em razão da total inviabilidade de se constatar efetivamente a partir do fato real, dada a sujeição à hipótese de incidência do tributo¹¹⁹.

Acrescenta que, para que se faça uso desse artifício legislativo, **o real deve sempre sobrepujar o fato suposto, não se podendo violar princípios tributários, em especial o de segurança do contribuinte e da certeza do direito**¹²⁰.

A substituição tributária progressiva, uma vez regulada expressamente pela própria

114 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 299

115 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL. AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014.

116 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 400

117 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 431 - 24/03/2010 - DJe 13/05/2010: É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

118 BRASIL. Lei Complementar n. 87. 1996. Art. 8º, § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

119 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 195.

120 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 195.

Constituição Federal, desperta a análise de sua relação com diversos princípios constitucionais, a saber, princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da legalidade, da praticabilidade da arrecadação, entre outros.

É de se considerar que, em se tratando de Administração Pública, sobretudo em sua vertente tributária, cabe verificar os interesses públicos primários e secundários, o que enseja a análise de eventual enriquecimento ilícito gerado pela aplicação desta sistemática de arrecadação.

De fato, homenageia-se em plano prioritário o interesse público primário, já que decorrente dos anseios comuns à coletividade, assumidos como direitos e garantias fundamentais imodificáveis, pelo Constituinte originário. Por outro lado, o interesse público secundário constitui a finalidade arrecadatória do Estado, tendo como principal objetivo custear os meios de consecução dos interesses primários.

Nesse ponto, a Administração Pública deve atuar de tal forma que não venha a acarretar enriquecimento indevido de sua parte, em prejuízo dos administrados, sob pena de subversão da ordem dos interesses públicos mencionados. Neste aspecto, interessa ao tema o avanço nestes tópicos, de sorte a aplicá-los de forma argumentativa no presente estudo.

Por tudo, a relevância da discussão se faz apresentada, em especial sob o aspecto jurídico e econômico, de forma que resta necessário mergulhar no tema através do tópico seguinte, voltado ao efetivo confronto e ponderação das controvérsias circundantes à aplicação da substituição tributária progressiva no ICMS.

3. FUNDAMENTOS RELACIONADOS À CONSTITUCIONALIDADE E À RESTITUIÇÃO DE ICMS PAGO NA FORMA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.1 Constitucionalidade da substituição tributária progressiva no ICMS

Em geral, tem-se que em meio a esta realidade plurifásica do tributo, exsurge a problemática da fiscalização e arrecadação do imposto, pelo que sua incidência observará apenas o valor agregado por cada contribuinte em sua etapa na produção do produto.

Assim, importante observar a possibilidade de o responsável tributário constar do polo passivo, no intuito de facilitar a arrecadação do tributo, ainda que implique em cobrança anterior à ocorrência do fato gerador, em abono ao art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Trata-se da hipótese da substituição tributária progressiva, possibilitada pelo artifício da presunção do fato gerador¹²¹.

Como visto, houve previsão de restituição do tributo pago, apenas se acaso não venha a ocorrer o fato gerador, anteriormente presumido de acordo com o regime de valor agregado. A situação de o fato gerador real revelar-se inferior ao presumido ficou posta no limbo, conquanto seja igualmente onerosa, porém em valores menores, comparativamente à situação que enseja a restituição legal, qual seja, de não realização do fato futuro.

3.1.1 Análise sob o ponto de vista doutrinário

Como relatado, a utilização da substituição tributária é controversa e põe em confronto argumentos válidos da doutrina pátria, cuja juridicidade transcende aos julgados jurisprudenciais sobre o tema.

Verifica-se que o emprego da substituição tributária progressiva avoca um conflito entre o interesse público arrecadatário e o interesse do contribuinte de se ver cobrado tão somente por aquilo que tenha efetivamente resultado do fato tributário imponível, discussão

121 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 711-712.

esta que circunda os princípios da legalidade, da certeza do direito, da tipicidade e da praticidade na arrecadação¹²².

Parte da doutrina¹²³ entende que o pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha se confirmado, tal como previsto em lei, configura afronta a alguns princípios tributários, a exemplo da legalidade, ou tipicidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No que toca à análise principiológica da questão, cumpre enfatizar que os princípios, além de diretrizes aos operadores do direito, significam regras expressas ou implícitas de força cogente de maneira que eventual violação de sua finalidade caracterizaria não só o descumprimento de uma norma, mas da própria sistemática do direito pátrio¹²⁴.

Em outras palavras, se o próprio princípio norteador da aplicação das normas jurídicas estaria sendo desrespeitado, que dirá o direito que se pretende tutelar por tais normas.

Eventualmente, quando se depara com um aparente conflito entre princípios, Laís Vieira Cardoso já pondera que não há como se justificar, em matéria de arrecadação tributária, uma supremacia do direito público sobre o interesse particular, pelo que nosso atual Estado de Direito não permite um cidadão fazer algo senão em virtude de lei¹²⁵.

Assim, entende que o princípio da legalidade não se afasta nem em prol da supremacia do interesse público.

A afronta à tipicidade se materializaria a partir do momento em que a situação hipoteticamente prevista em lei como fato gerador, ou tipo tributário, não teria se confirmado no mundo real, motivo pelo qual figuraria impossibilitada sua cobrança correlata¹²⁶.

Ao empregar uma analogia, Ricardo Alexandre¹²⁷ deduz que, se no direito penal não se

122 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 145.

123 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 299

124 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 140.

125 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 172.

126 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 299.

127 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 300.

pode aplicar a pena de reclusão prevista no art. 121 do Código Penal, de seis a vinte anos, com base numa presunção de que alguém pretende matar outrem, não seria possível igualmente cobrar ICMS baseado na presunção de que determinada mercadoria será comercializada por dado valor.

Com postura mais radical, José Eduardo Soares de Melo¹²⁸ invoca o art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República, ao lembrar que “**não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais**”, o qual conjuga com o art. 5º, § 2º, da Carta Magna, que dispõe: “**Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados...**”.

Com isso, o Autor¹²⁹ sobreleva o princípio da segurança jurídica e da certeza do direito como diretrizes de todos os princípios constitucionais. Contextualiza a questão ao salientar que a tributação traz o poder descomunal de retirada do patrimônio dos indivíduos, pelo governo, em prol da coletividade.

Pondera, contudo, que tal participação financeira tributária “há que ser certa, precisa, previamente conhecida, como corolário dos princípios da boa fé e lealdade, que devem presidir a atividade administrativa”¹³⁰.

Nesse panorama, assevera que a relação jurídico-tributária deve observar a imposição tributária, uma vez existente a materialização da hipótese de incidência, situação normativa abstrata, no fato gerador imponível. Sobre a utilização de uma presunção legal, *juris et de jure*, aponta a impossibilidade de uma suposição tributária se igualar à sua concreta existência, de onde se deveria extrair a segurança e certeza de dada exigência tributária¹³¹.

Em final, acolhendo os valores máximos perfilhados pela Constituição atual, da segurança e da certeza jurídicas, que embasam o princípio da legalidade e da tipicidade, entende ser impossível a aplicação da presunção estudada, vez que dotada de “imprecisão,

128 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 158-159

129 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-160

130 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-160

131 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 160;

dubiedade, meras conjecturas e ilações”¹³².

Considera¹³³ sobranceira a imutabilidade dos direitos e garantias individuais, vide art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República, porquanto tutelam os desejos do constituinte originário de 1988, e, logo, do povo.

Roque Antônio Carraza¹³⁴ não diverge a respeito, por entender que nossa atual Constituição, sistematicamente interpretada, não admite que haja a tributação sobre fatos com provável ocorrência, mas apenas em fatos concretamente ocorridos.

Nessa senda, pontua oportunamente que, **já que o pagamento é forma de extinção de obrigação, a teor do art. 156, I, do Código Tributário Nacional¹³⁵, seria “logicamente impossível extinguir tributo que ainda não nasceu”.**

Em seguida, advoga pela tese de que, não ocorrida a própria obrigação tributária, através de seus pressupostos, não se podendo ainda falar em tributo, também não se cogitaria a substituição de sujeito passivo até então igualmente inexistente¹³⁶.

Considera¹³⁷ ser ilógico substituir pessoa incerta, não identificada, pelo que, não existente a obrigação tributária, seu sujeito passivo também não existiria. A presunção de que tal sujeito surgirá afronta os princípios constitucionais, notadamente o da vedação ao confisco.

Nessa linha de intelecção, o art. 145, § 1º, da Constituição¹³⁸ teria sua aplicabilidade nula, no que se refere à verificação da capacidade econômica do contribuinte, visto que o

132 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 160;

133 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 160;

134 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 523-524

135 BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

136 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 524

137 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 524

138 BRASIL. Constituição da República. 1988. Art. 145, § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

sujeito passivo sequer existiria. Mitigado, pois, o princípio constitucional da capacidade contributiva¹³⁹.

Laís Vieira Cardoso¹⁴⁰ endossa tais considerações ao afastar a alegada violação à cláusula pétrea **desde que respeitados os requisitos de restituição imediata e preferencial**, garantindo-se, a supremacia do real sobre o suposto e preservando, igualmente, o direito de propriedade do sujeito passivo.

Carraza¹⁴¹ segue sua cátedra elucidando que o direito pode criar realidades próprias – de forma a ignorar aquelas advindas do mundo dos fatos –, através de ficções e presunções, desde que observados os limites impostos pela Constituição da República, isto é, existem critérios e métodos para a aplicabilidade das presunções e ficções jurídicas voltados à preservação dos direitos e garantias constitucionais.

De sua análise, deflui que a tão discutida substituição tributária progressiva seria um falso problema de substituição, já que o legislador demanda tributo de fato inexistente. Explica que a substituição para frente não se confunde com a antecipação do pagamento de um tributo, pelo que, nesta, a obrigação já existe, ao passo que naquela ainda não haveria tributo a pagar¹⁴².

Entende que o constituinte originário nunca impôs uma tributação sobre fatos futuros, com fatos geradores presumidos. Ao contrário, projetou-se tão somente a fatos efetivamente concretizados, em matéria tributária, de forma a homenagear o princípio da segurança jurídica. Por isso, uma Emenda Constitucional não poderia alterar o sistema tributário, de forma a desconstituir o direito fundamental de se tornar exigível o pagamento de exações cujo fato imponível já tenham ocorrido¹⁴³.

139 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 528

140 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 161.

141 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 524

142 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 525

143 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 525

O tributarista¹⁴⁴, tal como entende José Eduardo Soares de Melo, aponta a inconstitucionalidade do § 7º do art. 150 da Constituição, de forma que o princípio da segurança jurídica, ínsito aos direitos e garantias individuais, seria cláusula pétrea imutável por emenda constitucional.

Nesse particular, assevera que, ainda que se garanta a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, como dispõe o referido dispositivo, sua inconstitucionalidade persiste, já que a segurança jurídica teria sido violada desde a mera tributação de fato imaginário¹⁴⁵.

Em sua visão, a tributação antecipada, assim como aquela feita por estimativa, entre outros artifícios utilizados no intuito de coibir eventuais fraudes, não resiste ao teste da constitucionalidade¹⁴⁶.

O jurista¹⁴⁷ vai além ao raciocinar que a substituição tributária progressiva no ICMS frustraria, outrossim, o princípio da não cumulatividade, por não garantir ao contribuinte a possibilidade de crédito de todo o montante de tributo exigido nas operações anteriores. Isso porquanto o substituído não teria como se beneficiar deste direito constitucional, já que o substituto procedeu ao recolhimento do tributo.

Sob o ponto de vista da legalidade e tipicidade tributárias, interpreta que, ao se estabelecer vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”¹⁴⁸, implicitamente se proíbe o emprego de “artifícios exegeticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios”, que, na falta de tal norma, direcione a um resultado gravoso¹⁴⁹.

144 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 526

145 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 526

146 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 527

147 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 529

148 BRASIL. Constituição da República. 1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

149 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 530

Ives Gandra da Silva Martins¹⁵⁰ endossa as considerações destes doutrinadores ao consignar que a substituição progressiva deve ser tida em nosso sistema como um regime impositivo atípico, já que lhe perturba a harmonia, exatamente por se recolher aos cofres públicos tributos que ainda não tiveram seu fato gerador efetivamente ocorrido.

Laís Vieira Cardoso analisa, de forma acurada, que a Lei Complementar n. 87/96, que deveria dispor sobre substituição tributária, a par do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República¹⁵¹, não o fez, ou de maneira satisfatória, tendo tal atribuição sido repassada à lei ordinária, que também não o fez, o que delegou novamente a tarefa, agora aos convênios interestaduais¹⁵². Tal desencadeamento legislativo não exprime a vontade do legislador constitucional, máxime quanto à legislação de normas gerais em caráter nacional.

A relevância quanto ao cumprimento de tal reserva legal decorre da garantia que se pretende resguardar em face de eventuais excessos na delimitação da forma excepcional de atribuição de responsabilização tributária passiva e de compensação tributária, como verdadeira defesa do contribuinte. Trata-se, em verdade, de uma homenagem ao princípio da legalidade, pelo que não se autoriza a invasão dos entes federados na criação de seus tributos¹⁵³.

A regulamentação a que alude o dispositivo constitucional, em prestígio à lei complementar, não se satisfaz com a edição de convênios ou protocolos tratando do sujeito passivo estabelecido na sistemática da substituição tributária¹⁵⁴.

A respeito do vernáculo “dispor” (Art. 155, § 2º, XII, “b”), veja-se que a estrutura legislativa seria composta por dois elementos, a “ordem legislativa” e a “matéria legislada”, de modo que a aludida disposição sobre a matéria demandaria “legislar sobre toda a matéria atribuída à espécie normativa, esgotando o seu âmbito de competência”¹⁵⁵.

150 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 178-179.

151 BRASIL. Constituição Federal. 1988. Art. 155, § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar: b) dispor sobre substituição tributária; Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

152 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 184.

153 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 184.

154 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 188.

155 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 188.

Ao aferir se a Lei Kandir, de número 87/96, de fato exauriu sua missão de “dispor sobre substituição tributária”, constata-se pelos seus arts. 6º a 10 que a norma complementar transferiu tal atribuição à lei ordinária, o que gera controvérsias ainda maiores, porquanto a competência da lei ordinária também não pode ser subdelegada aos convênios e protocolos, de hierarquia inferior¹⁵⁶.

Calha lembrar que já esteve em trâmite no Congresso Nacional o Projeto de Emenda Constitucional n. 383/2001, cuja proposta visava à alteração do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição da República, de forma que passaria o texto a exigir a disposição “sobre substituição tributária, base de cálculo a ela aplicável e critérios para sua fixação”, o que forçaria à lei complementar fixar, verdadeiramente, critérios, limites, estipulando aspectos sobre a obrigação tributária¹⁵⁷.

A conclusão da Autora sobre esse ponto, por elucidativa, merece transcrição:

“Entendemos, portanto, que a Lei Complementar n. 87/96 não dispôs sobre a matéria na forma como lhe reservou a Constituição Federal, e deveria ser publicada nova lei complementar, realmente delimitando de forma categórica, além da base de cálculo: a) qual o vínculo existente entre o substituto e a operação que se realizará entre o varejista e o consumidor final, b) a forma de restituição realmente preferencial e imediata, como por exemplo, uma autocompensação, delimitando sua aplicação prática, c) incluindo na previsão de não ocorrência do fato gerador a previsão de ocorrência por preço inferior ao tributado na fonte, d) garantindo a atualização monetária quando da restituição, e) prevendo a possibilidade de interrupção da circulação da mercadoria nas operações subseqüentes à de saída do estabelecimento do produtor, do industrial ou do atacadista, quando entendemos que a mercadoria continua tendo o seu *quantum* tributário cobrado antecipadamente, pois ainda não chegou ao consumidor final, e possibilitando aos substitutos intermediários (e não substituídos intermediários) a restituição preferencial e imediata, pois estes estarão, momentaneamente, arcando com o tributo recolhido antes da ocorrência do fato gerador, bem como lhes dando o direito à restituição de valor cobrado a maior e correção monetária quando desta restituição.”

Como se vê, a Autora considera que tais matérias foram ignoradas pela regulamentação da substituição tributária vigente, notadamente pelo fato de a Lei Complementar n. 87/96 satisfazer às exigências a que alude o art. 146, III, mas não o art. 155, § 2º, XII, b, ambos da

156 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 189.

157 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 193.

Constituição da República.

Por outro lado, sob o olhar de Marco Aurelio Greco¹⁵⁸, não haveria violação qualquer ao princípio da legalidade, por prever o próprio § 7º do Art. 150 da Constituição que a “lei” deverá dispor sobre a figura estudada. Entende que a reserva da legalidade seria atinente à competência específica de cada tributo, fato que afasta eventual violação apenas por conta da antecipação ocorrida.

Argumenta que não haveria afronta a qualquer cláusula pétrea. Ainda que houvesse interferência em garantias e direitos individuais, salienta que não se poderia abolir, isto é, eliminar, extirpar, tais direitos individuais, o que não contemplaria a mera regulamentação da amplitude do exercício de um direito constitucionalmente assegurado, como teria feito o aludido parágrafo sétimo¹⁵⁹.

Nesse passo, a respeito da interpretação de parágrafo inserto em artigo que trata de limitações constitucionais ao poder de tributar, entende que o parágrafo sétimo não prevê ampliação da competência tributária, pelo que não atribui ao legislador ordinário atribuição maior do que já possuía antes da Emenda Constitucional n. 03/93¹⁶⁰.

Outrossim, expõe que a norma comentada, de fato, constitui uma limitação ao poder de tributar, já que, antes de sua edição, o fisco poderia aplicar o regime de cobrança através de substituição sem que houvesse qualquer previsão de restituição, que dirá de forma imediata e preferencial. Comenta que, anteriormente, qualquer restituição deveria ser discutida pela via tortuosa de uma repetição de indébito¹⁶¹.

Reforça seu ponto ao pensar que o debate a respeito da antecipação do fato gerador, por meio de substituição ou não, não adentraria em matéria elementar à pessoa humana, mas apenas de uma técnica que visa à eficiência na arrecadação fiscal em

158 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 42.

159 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 43.

160 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 45.

161 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 44-45.

eventuais situações de difícil fiscalização e controle¹⁶².

Em seguida, empenha esforços ao desenhar o tema constitucional verdadeiramente relacionado ao tema, qual seria, “a relação de conexão”, que avoca a pergunta: “até que ponto há verdadeira conexão? Até que ponto há mera utilização de um pretexto para arrecadar? Quando o mecanismo pode desnaturar o tributo, para transformá-lo em exigência de outra natureza e, com isto, implicar eventual invasão de competência reservada a outra entidade tributante?¹⁶³”

Entende que esse seria o ponto fulcral do art. 150, § 7º, da Constituição da República, por proteger o contribuinte de alternativas do legislador para, a pretexto de viabilizar a arrecadação, implique sobre seu patrimônio um ônus injustificado¹⁶⁴.

Exatamente por isso, Marco Aurelio Greco reitera seu pensamento de que diante da constante e significativa existência de excessos tributados em função da sistemática estudada revelaria verdadeira inconstitucionalidade, já que se estaria demonstrado que a exigência fiscal não consideraria o fato tributável, o que implicaria cobrança de tributo por ficção jurídica¹⁶⁵.

Por isso, o dimensionamento do valor antecipado deveria observar aspectos do fato tributável a par do vínculo entre a fase preliminar e a o ulterior fato tributável. Vislumbra a possibilidade de uma inconstitucionalidade decorrente do descompasso entre esse vínculo – advinda da utilização imprópria da figura da substituição – mas não de uma incompatibilidade substancial desta sistemática de arrecadação “com os postulados teóricos da tributação ou com os respectivos princípios constitucionais”¹⁶⁶.

162 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 46.

163 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 46-47.

164 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 47.

165 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 64.

166 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 64.

3.1.2 Análise sob o ponto de vista jurisprudencial

3.1.2.1 ADI n. 1.851/AL

Em abono ao art. 150, § 7º da Constituição da República, os Estados firmaram o Convênio n. 13/97 de ICMS, estabelecendo a restituição elencada pela Constituição Federal, de maneira a contemplar tão somente os fatos geradores não ocorridos, a par de uma interpretação literal de tal dispositivo.

Tal situação teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal, por intermédio da ADI n. 1.851/AL¹⁶⁷ que, ao final, culminou por declarar a constitucionalidade do Convênio de ICMS n. 13/97, quanto ao ponto.

Pelo seu relatório, viu-se que a Ação Direta de Inconstitucionalidade foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, com o fito de impugnar a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, assim como os parágrafos 6º e 7º do art. 498 do Decreto n. 35.245/91. Pela cláusula mencionada, não se poderá ajustar o valor, para maior ou para menor, de ICMS cobrado pela via da substituição tributária, se a base de cálculo efetiva se realizar em quantia inferior ou superior àquela estabelecida pelo art. 8º da LC n. 87/96¹⁶⁸.

Na oportunidade, a parte Autora apontou incompatibilidade da sistemática da substituição tributária progressiva, quando resultante em tributação superior à devida, sem que se garanta sua restituição, não somente na hipótese de não realização do fato gerador presumido, mas também na situação de sua expressão financeira não corresponder à realidade, como ocorre mais comumente. Nessa linha, em 03/09/1998, o requerimento de medida cautelar foi parcialmente acolhido pelo Plenário para determinar a suspensão da cláusula segunda daquele convênio¹⁶⁹.

Por outro lado, os Estados membros do CONFAZ, em sede preliminar, suscitaram não

167 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em 20 de set. de 2014.

168 *Ibidem*.

169 *Ibidem*.

ser possível a impugnação do Convênio através de ADI, pelo que representa apenas um acordo de intenções firmado pelos Estados – ainda assim, nem todos o firmaram –, mediante interpretação da Lei n. 87/96, sem caráter compulsório. Ademais, entenderam que se houvesse alguma afronta, seria frente à Lei n. 87/96, e não à Constituição Federal/1988¹⁷⁰.

Após, defenderam a substituição tributária como instrumento viabilizador da própria tributação, pelo que garantiria o princípio da praticidade da tributação, a partir do recolhimento de valores já prefixados pela Fazenda, que não necessariamente deverão ser idênticos ao fato gerador posterior, como é o caso do IRRF e outros pagamentos por estimativa¹⁷¹.

Ademais, sustentaram ter este regime de cobrança respaldo constitucional, com o advento da EC 03/93, devendo-se observância à sua aplicação literal. Não obstante, consignaram ser a base de cálculo dos tributos matéria privativa de Lei Complementar, a par do art. 146, III, *a*, da CF, sendo esta lei, no caso do ICMS, a própria LC 87/96 que fixou, em seu art. 8º, II *c/c* o § 4º, o cálculo do imposto com base no valor predeterminado pela Administração, para produtos com valores tabelados, ou nos preços médios verificados para a mercadoria no varejo¹⁷².

Nessa modalidade, à presunção da base de cálculo, feita mediante critérios pré-estabelecidos em lei, pouco importaria se porventura a base de cálculo real fosse distinta daquela presumida, não havendo motivos para se restituir valores, pelo que assim se estaria inutilizando o próprio instituto da presunção, com a verificação posterior de cada negociação¹⁷³.

Por conseguinte, sendo a base de cálculo fruto de uma presunção, não haveria porque verificar o valor posterior, exceto no caso de ela não se realizar, como disposto no texto constitucional. Portanto, só caberia arguir excesso de pagamento em caso de inobservância da própria sistemática da presunção, uma vez excluídos quaisquer outros critérios para apuração

170 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em 20 de set. de 2014.

171 *Ibidem*.

172 *Ibidem*.

173 *Ibidem*.

do imposto¹⁷⁴.

Em sede de medida cautelar, o STF manifestou-se pela inconstitucionalidade do dispositivo, pelo que sua aplicação desnaturaria o objetivo do § 7º do art. 150 da Constituição, qual o de restituir tributo indevido. Em consonância com este entendimento, Hugo de Brito salientou que não se deveria interpretar o dispositivo literalmente, mas de maneira sistêmica e teleológica, o que culminaria por afastar a tributação sobre algo presumido, fictício, mas também por cobrar apenas dos fatos, em sua realidade¹⁷⁵.

Quando do julgamento definitivo da questão, o Tribunal alterou seu entendimento, em prol de uma interpretação literal do dispositivo constitucional, a partir da premissa de que a presunção em comento seria absoluta, razão pela qual sua confirmação pouco importaria, juridicamente. Ainda, sustentou que a aferição caso a caso dos valores reais inviabilizaria o procedimento da substituição tributária progressiva¹⁷⁶.

O relator Ilmar Galvão, perfilhando o entendimento de Marco Aurélio Greco, consignou que a Lei Complementar n. 87/96 não teria definido apenas a base de cálculo, mas o elemento temporal do fato gerador, que seria a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, não se podendo cogitar outro momento para contestar os valores¹⁷⁷.

Dessarte, pela substituição tributária se teria optado, legislativamente, por cobrar uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista. A eleição dessa fase preliminar só caberia

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em 20 de set. de 2014.

175 MACHADO, Hugo de Brito. *A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final*. Revista Forense, volume 380, julho/agosto de 2005, Rio de Janeiro, pg. 113-114. Apud VIEIRA, Rodrigo Lessa. Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em outubro de 2013.

176 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em setembro de 2014.

177 GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária, IOB, p. 40 e ss. apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em setembro de 2014.

quando: a) houver necessidade em relação ao evento final; b) se tiver como prevê-lo com grau de certeza; c) e se a dimensão pecuniária quando da antecipação for proporcional à dimensão final uma vez ocorrido o fato tributável¹⁷⁸.

Assim, o fato gerador do ICMS e a base de cálculo, em regime de substituição tributária, não possuiriam caráter provisório, mas definitivo, salvo não se concretizando o fato gerador presumido. Por isso, não haveria valor maior ou menor, para fins de ressarcimento, não restando interesse jurídico em apurar se a base de cálculo presumida correspondeu à realidade, por isso a restrição da devolução apenas se não ocorrer o fato gerador¹⁷⁹.

Salientou que eventual admissão da restituição em outras hipóteses inutilizaria o regime de substituição, visto que se retornaria ao regime de apuração mensal do tributo, levando ao conseqüente abandono da praticidade desta modalidade – possibilitar o controle em setores de difícil fiscalização e arrecadação e diminuir a evasão fiscal –, motivo porque o legislador estaria criando disposição que inviabilizaria a própria instituição desta sistemática, se acaso fosse necessário o cotejo dos valores através de uma apuração mensal do tributo, exatamente o que ele almejava evitar¹⁸⁰.

Em seu voto vencido, o Ministro Carlos Velloso iniciou suas considerações, homenageando Geraldo Ataliba, ao apontar como evidente que o fato gerador deve ser sua expressão material, uma dimensão valorativa. Salientou que o valor da operação ou prestação de serviço seria um dado essencial, fulcral à base de cálculo. Logo, sem essa expressão exata, não haveria fato gerador, tampouco fato imponible¹⁸¹.

Entendeu estar o § 7º do art. 150 da Constituição Federal incluído nas limitações constitucionais ao poder de tributar, cuidando do rol dos direitos e garantias dos contribuintes, preservadas, pelo STF, por vedação da matéria ao constituinte derivado¹⁸².

178 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em 20 de set. de 2014.

179 *Ibidem*.

180 *Ibidem*.

181 *Ibidem*.

182 *Ibidem*.

Por uma interpretação voltada à eficácia máxima dos direitos e garantias, sobretudo na leitura de normas constitucionais, o Ministro elucidou que se o fato gerador depende de sua expressão impositiva, na base de cálculo, é forçoso concluir que ele deve se realizar nos exatos termos dessa dimensão material, “nem mais, nem menos”¹⁸³.

Com efeito, vislumbrou inconstitucionalidade na cláusula 2ª do Convênio de ICMS n. 13/97, por afastar a restituição do excesso observado quando da realização do fato gerador, em comparação com a base de cálculo presumida, o que constituiria ofensa à garantia do art. 150, § 7º, da CF¹⁸⁴.

Por derradeiro, alarmou Carlos Velloso que o entendimento contrário habilitaria o fisco à cobrança indevida, mediante fixação de valor superior ao praticado no mercado, quando da elaboração da pauta de valores, locupletando-se ao fim de forma indevida, através de um enriquecimento ilícito, “o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite”¹⁸⁵.

A doutrina, em análise dos argumentos do Tribunal, levantou ainda que a ADI n. 1.851/AL não havia feito qualquer vedação à restituição, mas sim reconheceu que o dispositivo constitucional não estaria exigindo tal providência. Em que pese o convênio firmado, os Estados de São Paulo e de Pernambuco estariam excluídos de seus termos, livres para o exercício de suas regras legais¹⁸⁶.

Após este julgamento, os Estados de São Paulo e Pernambuco, que editaram leis posteriores autorizando a restituição do valor pago a maior, por ocasião da substituição tributária, de forma “desnecessária”, propuseram as ADIs n. 2.675/PE e 2.777/SP no intuito de declarar a inconstitucionalidade destas leis, almejando aplicação do entendimento perfilhado

183 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em 20 de set. de 2014.

184 *Ibidem*.

185 *Ibidem*.

186 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

nos autos da ADI n. 1.851/AL¹⁸⁷.

Essas ações diretas de inconstitucionalidade ainda carecem de julgamento definitivo, pelo que a votação, de ambas, se encontra empatada, em cinco votos em sentidos divergentes, motivo porque o voto do Ministro Barroso trará a solução do caso na forma de seu entendimento sobre a matéria.

3.1.2.2 - Demais julgados correlatos e o reconhecimento de Repercussão Geral sobre o tema

Conforme constatado, as ADIs n. 2.777/SP e n. 2.675/PE ainda se encontram pendentes de julgamento final, já que a votação de ambas se encontra empatada, em cinco votos para cada lado. O voto do Ministro Luís Roberto Barroso será definitivo.

A decisão já proferida, em ação direta de constitucionalidade, foi feita em sede de controle concentrado de constitucionalidade, possuindo, em princípio, eficácia *erga omnes* e vinculante, o que motivou os Estados de São Paulo e Pernambuco, não signatários do Convênio ICMS 13/87, a ajuizar ADIs contra suas próprias leis, cuja disposição preveem restituição também em caso de ocorrência do fato gerador com base de cálculo inferior à presumida¹⁸⁸.

Entretanto, o STF não reconhece perfeita identidade entre o caso trazido pela ADI n. 1.851/AL e pelas ADIs n. 2.675/Pe e 2.777/SP. Entende que, no caso já enfrentado e julgado, a substituição tributária progressiva seria de aplicação opcional e faria requisito para gozo de benefício fiscal decorrente de sua utilização¹⁸⁹.

Já nos casos pendentes de desempate, a sistemática seria obrigatória, apresentando técnica de arrecadação do imposto, de sorte a ensejar decisões distintas entre os casos

187 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva*: Dever de restituição do valor cobrado a maior. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

188 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 313.

189 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 314.

paradigma¹⁹⁰. O Agravo Regimental na Reclamação n. 2.600/SE trata da questão

A conclusão atingida foi lastreada pelo fato de que o STF verificou a discussão também à luz do Convênio ICMS n. 129/1997, cujos termos autorizam os Estados a concederem diminuição na base de cálculo do tributo, reduzindo a carga em montante nunca inferior a 12%, se aplicada a substituição tributária¹⁹¹.

Condicionou-se a fruição do benefício à prévia manifestação do contribuinte substituído, de forma expressa, pela adoção da sistemática da substituição tributária, através de celebração de Termo de Acordo com o Fisco¹⁹².

Em termos singelos, explicita-se que a substituição tributária na ADI 1.851/AL “seria exigência para a fruição de benefício fiscal (opcional)”, ao passo que nas ADIs n. 2.675/PE e 2.777/SP seria “apenas uma técnica de tributação, o que poderia justificar o tratamento diferenciado”¹⁹³.

Por outro lado, estudos concluem que a vinculação do julgamento da ADI n. 1.851/AL não se aperfeiçoaria ao caso. Como a decisão foi pela constitucionalidade do convênio, o Sodalício não ficaria atrelado ao pronunciamento anterior, podendo rever o caso¹⁹⁴.

Não bastante, apontam que o legislador ordinário não ficaria subordinado à decisão do STF, pela separação de poderes, podendo editar nova lei, livremente. Por fim, as matérias enfrentadas pelas ações seriam distintas, a primeira em relação às duas subsequentes¹⁹⁵.

Ambas as ADIs estão sobrestadas e afetadas ao julgamento da Repercussão Geral reconhecida nos autos do RE n. 593.849, conforme ementa seguinte:

190 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 314.

191 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 314.

192 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 314.

193 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 315.

194 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

195 *Ibidem*.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 593849 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 17/09/2009, DJe-191 DIVULG 08-10-2009 PUBLIC 09-10-2009 EMENT VOL-02377-07 PP-01413 LEXSTF v. 31, n. 370, 2009, p. 284-288 LEXSTF v. 31, n. 371, 2009, p. 288-292)

Entrementes, enquanto não se enfrentam os julgados pendentes no STF, o STJ tem se manifestado, com jurisprudência pacífica do Tribunal – a exemplo do AgRg no REsp n. 1371922/SP¹⁹⁶ –, em favor da restituição da diferença havida entre as bases de cálculo presumida e real **quando envolvidos Estados não signatários do Convênio 13/97 de ICMS**.

3.2. Sobre a restituição do ICMS

Afora a questão da constitucionalidade do emprego da substituição tributária progressiva, discute-se, com efeito, a possibilidade de repetição ou restituição da quantia recolhida de forma antecipada nos casos de não ocorrência, ou de ocorrência em valores distintos do presumido, do fato gerador.

Sobre a hipótese do fato gerador inexistente, o próprio art. 150, § 7º, da Constituição da República é expresso ao autorizar a imediata e preferencial devolução do valor pago. Ocorre que tal dispositivo quedou-se silente quanto à hipótese de o fato gerador ocorrer em valor diverso daquele presumido, o que oportuniza a discussão adiante investigada¹⁹⁷.

A tese fazendária é baseada em dois fundamentos, o primeiro de fato e o segundo jurídico. O primeiro, já citado quando comentado o julgamento da ADI n. 1.851/AL e prevalecente no desfecho deste julgado, visa a proteger a finalidade da substituição tributária progressiva, qual a de evitar o transtorno de se ter que fiscalizar boa parte da cadeia final produtiva, já que só assim seria possível apurar as diferenças entre o fato gerador presumido e

196 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1371922/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013.

197 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 302.

o fato gerador real, para fins de compensação¹⁹⁸.

O argumento de direito, a seu turno, traz interpretação literal do art. 150, § 7º da Constituição, vez que considera como vontade do legislador a vedação ao ajuste pretendido em caso de ocorrência de fato gerador em valor diferente do previsto, caso contrário teria se manifestado, assim como fizera ao tratar da hipótese de não ocorrência do fato gerador¹⁹⁹.

A par desse entendimento é que se afirmaria que a presunção de ocorrência do fato gerador seria relativa, porém, uma vez ocorrido o fato, a presunção de valor seria absoluta, o que significa dizer que eventual recolhimento a maior ou a menor não ensejaria, respectivamente, restituição ou cobrança suplementar²⁰⁰.

Em estudo acurado sobre a problemática aqui enfrentada, Laís Vieira Cardoso²⁰¹ trata da restituição do tributo através da análise sobre a utilização da presunção e ficção jurídicas, notadamente no caso do ICMS cobrado via substituição progressiva. Em análise do direito comparado, entende que **a possibilidade de se recorrer a tais figuras artificiais deve ocorrer apenas em último recurso à detecção do fato imponible e em razão da total impossibilidade de constatação concreta do fato real materializador da hipótese de incidência do tributo.**

Explica que, no ICMS, a partir do momento em que a mercadoria circula, sua finalidade é atingir o consumo final, o que, em geral, acaba acontecendo, motivo pelo qual não se trataria de uma hipótese conhecidamente não existente e juridicamente considerada existente, e sim de uma hipótese que provavelmente acontecerá. Por isso, entende que a substituição do ICMS não avocaria uma ficção jurídica, mas uma presunção legal²⁰².

Por conseguinte, vislumbra que esta sistemática, para possuir legitimidade frente ao nosso ordenamento jurídico, deverá fazer prevalecer o real sobre o valor suposto, sem mitigar

198 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 302.

199 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 302.

200 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 302.

201 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 195.

202 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 202.

qualquer princípio jurídico-tributário, a exemplo da segurança e certeza jurídicas do contribuinte²⁰³.

Por isso, homenageia críticas, da doutrina italiana, sobre o uso da presunção para fim único de simplificação da arrecadação, pelo que a capacidade do contribuinte deve prevalecer sobre tais abstrações²⁰⁴.

Nessa linha, o uso da presunção absoluta seria equivocado, pois a tributação deveria relacionar-se ao princípio da igualdade entre as partes, para que se amolde à ordem constitucional, além de que não seria hábil à determinação da base de cálculo de uma obrigação tributária, tido que não enseja prova em contrário²⁰⁵.

Demonstra que as presunções interdependentes postas através da substituição tributária no ICMS deverão ser sempre relativas, afinal, é a própria ocorrência do fato gerador que confirma sua antecipação legal, já que se tornou garantida a restituição preferencial e imediata do valor recolhido caso não realizado o fato gerador²⁰⁶.

Nessa senda, a substituição tributária no ICMS se aperfeiçoaria com a utilização de uma presunção relativa, já que a hipótese de incidência poderá ser afirmada ou infirmada, futuramente, com a ocorrência do fato gerador²⁰⁷.

Marco Aurélio Greco, a esse respeito, considera não se tratar de cobrança por ficção ou presunção, mas por simples previsão. Isso porque na ficção o tributo seria pago independentemente da futura verificação da ocorrência de seu fato imponible. No caso do ICMS, a substituição faria apenas uma previsão de fato futuro baseada em elementos concretos hábeis ao estabelecimento de um liame entre o evento atual, em fase preliminar, e o evento futuro, efetivamente tributável²⁰⁸.

203 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 195.

204 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 200.

205 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 200.

206 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 201; 206.

207 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 206.

208 GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 64.

A título comparativo, a Laís Vieira Cardoso²⁰⁹ verifica que, pela introdução da LC 104/01, que alterou o art. 116, parágrafo único do CTN²¹⁰, “o legislador reconheceu a necessidade de, nos casos de a irregularidade ser encontrada no ato ou negócio, **prevalecer o fato real ocorrido, ou seja, a substância dos fatos deve prevalecer sobre a forma com que foram apresentados.**”

De forma arguta, pela comparação posta, entende que a substituição para frente se vale de hipótese que não é materialmente definitiva, tampouco constituída, mas que, uma vez confirmada, se espera não dissonar da forma em que abstratamente prevista em cálculo por pauta ou estimativa, **caso contrário também deverá fazer prevalecer o fato real**²¹¹.

Comenta que o interesse secundário, interesse público de arrecadação, não pode sobrepujar os princípios constitucionais tributários, em especial o da certeza do direito e o da segurança jurídica do contribuinte, como a previsão jurídica de todos os elementos da obrigação, delimitando seu tipo, isso ainda por meio da Lei Complementar específica a que alude o art. 155, §2º, XII, *b*, da Constituição da República²¹².

Tal Norma Complementar, não se confunde com da Lei Complementar de que trata o art. 146, III, da Carta Magna – esta, satisfeita pela LC 87/96, que acabou, de maneira equivocada, tratando de substituição tributária, de forma a buscar preencher também o requisito daquele dispositivo específico à substituição no ICMS.

A seu turno, Hugo de Brito Machado²¹³, tratando da questão aqui cingida, lamenta a decisão tomada pelo STF nos autos da ADI 1.851/AL, em desfavor da restituição discutida, por considerar que **se albergou, equivocadamente, a aceitação de imposto com base de cálculo arbitrária e dissonante da realidade.** Entende, ademais, que seria o fim da não-cumulatividade – o que vê com bons olhos –, tido que o Supremo teria reformado a constituição e estabelecido o ICMS monofásico.

209 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 207.

210 BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

211 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 207.

212 CARDOSO, Laís Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 218-219.

213 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores. p. 399-400.

De forma oposta, Marco Aurelio Greco²¹⁴ pontua que a substituição do ICMS não o torna um imposto monofásico, já que, ainda que a exigência do imposto ocorra num dado momento, a cobrança do imposto seria referente a mais de uma incidência do tributo, a par da operação própria do substituto e das operações subsequentes, o que não desconfiguraria o caráter plurifásico comentado.

Em suma, Hugo de Brito entende ser equivocada a submissão do contribuinte ao bel prazer do poder de arbítrio das autoridades fazendárias sobre a base de cálculo do imposto.

Roque Antônio Carrazza²¹⁵, por sua vez, deduz que o excesso de arrecadação discutido é equivalente à não realização do fato gerador presumido, razão porque configuraria confisco, a ensejar a “imediata e preferencial restituição da quantia paga” a maior.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo manifestam o direito de restituição dos valores cobrados a maior ao afastar a caracterização de base de cálculo ficta, de tal maneira que o ICMS seja totalmente fictício, o que afrontaria os princípios da segurança e certeza do crédito tributário²¹⁶.

Depreendem²¹⁷ que o fato gerador presumido, inexistente, que enseja a restituição não pode se limitar apenas à não ocorrência do fato, deve também observar a configuração parcial de seus atributos, notadamente a base de cálculo, que compõe parte do fato gerador. Elucidam que, a negativa de restituição, na hipótese, seria violar o princípio da capacidade contributiva, tido que a riqueza anteriormente presumida não se concretizou.

Ademais, asseveram que, negada a devolução comentada, o contribuinte estaria sofrendo encargo de tributo maior do que o verdadeiramente devido, uma vez que o aludido

214 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 70.

215 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 529

216 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004. p. 214-215.

217 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004. p. 215.

valor nunca integrou seu patrimônio, fato este que avoca um efeito confiscatório à exação²¹⁸.

Até mesmo Marco Aurelio Greco explana que, de um lado, a mera antecipação do tributo não avoca à sistemática da substituição uma natureza análoga ao empréstimo compulsório, como já levantado pela doutrina. Por outro lado, alerta que, a partir de uma disfunção funcional da aplicação de tal sistemática, a existência de constantes excessos tributados, em valores significativos, configuraria meio indireto de criação de receitas a serem futuramente restituídas²¹⁹. Fato este que traduziria em efetiva inconstitucionalidade.

Assevera, assim, que o excesso não devolvido materializaria hipótese confiscatória vedada pelo art. 150, IV, da Constituição de 1988. É categórico ao afirmar que “o excesso deve ser devolvido, pois se não o for estar-se-á diante de hipótese em que mera técnica de arrecadação de tributo estará sendo utilizada como instrumento indireto de apropriação de parcela do patrimônio individual sem fundamento em norma constitucional de competência tributária”²²⁰.

Reitera que a antecipação do recolhimento do tributo, *de per si*, não configuraria confisco, mas sim a não devolução de eventual excesso verificado²²¹.

3.2.1 – O interesse público envolvido na restituição do imposto

Não é despiciendo verificar o interesse público envolvido na discussão quanto à restituição do ICMS por meio de substituição tributária progressiva. Tal reflexão é contemplada pelo estudo de Rodrigo Lessa Vieira.

O estudioso dedicou-se à verificação das obrigações do Estado, pela sua formação democrática e de direito, salientando que o próprio Estado cria e se sujeita ao mesmo direito

218 PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004. p. 215.

219 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 54.

220 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 63.

221 GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 63.

posto, em prol de prestações positivas e negativas²²².

As negativas representam proteção do cidadão frente ao poder do Estado. Sabe-se que, historicamente, que o poder absolutista e soberano era ilimitado, o que implicava violação aos cidadãos submetidos aos poderes então existentes. Hodiernamente, à luz dos direitos e garantias individuais, o Estado fica então limitado, em seu poder, por força das prestações negativas estatais. Na seara tributária, estas prestações se manifestam através das “limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal”²²³.

Entre tais limitações, destacam-se os princípios: da legalidade; da isonomia; da capacidade contributiva e da vedação ao confisco²²⁴.

As prestações positivas, por sua vez, visam à consecução dos direitos e garantias individuais de segunda e terceira geração. Em meio a estas prestações, convém apresentar duas espécies de interesse estatal, quais sejam, interesse público primário e secundário²²⁵.

O interesse primário é atrelado à essência das prestações positivas do Estado, ou seja, objetiva beneficiar a população, que consentiu com o seu surgimento, com o direito à educação, saúde, segurança, propriedade, entre outros. Por outro lado, o interesse secundário configura a necessidade financeira do Estado, atuando como uma pessoa jurídica, para satisfação do interesse público primário. Ou seja, é a obtenção de recursos no sentido de propiciar as prestações positivas do estado, em benefício da população²²⁶.

Assim, o interesse público secundário, em seu caráter instrumental, secundário, não pode se sobrepor ao interesse público primário, que é a exata motivação da transferência de poderes ao Estado, pelo que assim se estaria invertendo a ordem teleológica de tais interesses, de forma inconcebível²²⁷.

Numa ponderação dos interesses públicos envolvidos, verifica-se a contraposição do

222 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

223 *Ibidem*.

224 *Ibidem*.

225 *Ibidem*.

226 *Ibidem*.

227 *Ibidem*.

interesse primário face ao secundário – a exemplo da tese fazendária que argumenta pela constitucionalidade da não restituição pelo fato de que o entendimento contrário culminaria por inviabilizar a própria sistemática da substituição tributária progressiva²²⁸.

O primeiro interesse representa o contribuinte, que almeja pagar exatamente aquilo que seu signo presuntivo de riqueza apontou – o que seria o valor real da operação, no caso específico – e nada mais. O segundo, em favor do fisco, representa a arrecadação de recursos pelo Estado, visando à satisfação dos interesses primários²²⁹.

Com efeito, se sustentada a forma em que aplicada a substituição tributária progressiva tão somente para viabilizar uma forma mais benéfica ao fisco de fiscalização e arrecadação de tributos, a inversão de valores figurará patente e indiscriminada. A proporcionalidade, expressa em sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, restaria maculada, da mesma forma²³⁰.

“O interesse arrecadatório secundário, apesar de legitimado na Constituição, não pode se sobrepor aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar. Muito embora a fazenda possa exigir uma parcela da riqueza revelada pelo contribuinte para custear a sua atividade fim, esta exigência deve ser feita de forma proporcional, que não acarrete verdadeira expropriação”.

Por tudo, entende-se por violados os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco²³¹.

Em sede conclusiva, justificou-se a aplicação da interpretação sistemática da Constituição, pelo que o recolhimento em excesso de um tributo não se sustenta face às limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de enriquecimento indevido pelo erário. Sobre a “tese da inutilidade da substituição tributária”, a sobreposição do interesse

228 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva*: Dever de restituição do valor cobrado a maior. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

229 *Ibidem*.

230 *Ibidem*.

231 *Ibidem*.

público primário ante o secundário limita sua expressão²³².

232 VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em 10 de set. de 2014.

CONCLUSÃO

A questão jurídica acima colocada, como narrado, é de extremo interesse no meio tributário, pelo que, não obstante tenha sido investigada nos autos da ADI n. 1.851/AL, pelo Supremo Tribunal Federal, sua aplicação é demasiado controvertida e possui avaliação de sua constitucionalidade ainda pendente de julgamento deste mesmo Tribunal, o que confere aplicabilidade prática do tema aos interessados.

Além disso, a riqueza dos fundamentos envolvidos se traduz no andamento da votação das ADIs pendentes de julgamento, ou seja, os 5 votos proferidos em sentidos opostos reflete a celeuma doutrinária e judicial vivida.

É fato que a substituição tributária progressiva no ICMS, imposto responsável por cerca de 80% da arrecadação dos Estados brasileiros, tende a ser cada vez mais aplicada no plano interno e, logo, envolve cada vez mais sujeitos passivos, recursos envolvidos e demandas judiciais em potencial.

A partir das três materialidades principais do imposto, a circulação de mercadorias é aquela que melhor propicia a utilização desta forma de responsabilização de sujeitos passivos em momento anterior à ocorrência do fato gerador.

Por se falar em modalidade de responsabilização, viu-se que a “responsabilidade tributária” é gênero que contempla a espécie substituição tributária, caracterizada pela colocação na sujeição passiva de pessoa diversa do contribuinte, em razão de uma condição pessoal relacionada ao fato ou circunstância outra que indique ser mais conveniente ao fisco eleger outrem ao pagamento do tributo.

No direito comparado, verificou-se que a substituição tributária é aplicável porém depende de extensa e cuidadosa regulamentação, com teor garantista aos contribuintes, em termos genéricos. Internamente, os parâmetros de instituição foram delineados pelos arts. 150, § 7º, 155, § 2º, XII, b, ambos da Constituição da República, combinados com a Lei n. 87/96.

Aos olhos de parte da doutrina, a regulamentação da substituição tributária se deu de forma precária, já que: a) não se editou a Lei Complementar própria do art. 155, § 2º, XII, b,

da Constituição, já que a Lei Kandir teria avocado caráter mais generalista, nos moldes do art. 146, III, da Carta Magna; b) A Lei Kandir além de ser generalista não regulou a substituição tributária progressiva, mas delegou à lei ordinária tal mister, o que não poderia ser feito; c) não se constata minimamente legislada a efetiva relação entre o substituto tributário e o fato impositivo, nem as formas de restituição imediata e preferencial do tributo, quando devida, entre outros aspectos relevantes.

Ademais, saliente-se que é, no mínimo, incongruente pensar que, aplicada a substituição tributária progressiva, logo, havendo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, opera-se a extinção de crédito tributário (art. 156, I, do CTN) que sequer foi constituído, tampouco se pode afirmar, com certeza, que o será.

Com isso, resta declarada guerra em prol da possibilidade, ou não, do acerto de contas após a efetiva ocorrência do fato gerador.

A tese fazendária, esposada por Marco Aurelio Greco e pelo próprio STF ao analisar a ADI n. 1.851/AL, entende que a impossibilidade de se creditar ou restituir o imposto se dá pela praticidade que se pretende conferir ao fisco através desta sistemática de arrecadação.

Isto é, oportunizada a repetição de valores pagos a maior, ou mesmo a cobrança pelo fisco de valores faltantes, a própria finalidade desta espécie de responsabilização estaria esvaziada, pelo que seria necessário fiscalizar ostensivamente os interessados a fim de deferir ou não tais pedidos posteriores.

Outrossim, visualizam que o legislador derivado, em 1993, teria buscado estabelecer uma presunção fiscal de caráter relativa, em relação à ocorrência do fato impositivo, porém absoluta após tal constatação, já que o confronto de valores presumido e real não seria possível. Caso contrário, teria o legislador inserido outra literalidade no art. 150, § 7º da Constituição.

A respeito deste artigo, parte da doutrina entende que, por estar inserto em tópico reservado às “limitações ao poder de tributar”, não haveria que se falar em interpretação literal do dispositivo, e sim sistemática, de sorte que sua finalidade seria assegurar uma restituição posterior do tributo, e não limitá-la. Parece-nos esta a melhor interpretação acerca do

preceptivo comentado.

Em caráter comparativo, a doutrina se valeu do paradigma do Direito Penal, cujas hipóteses também são tipificadas e observadas mediante estrita legalidade. Assim, apontou que a responsabilidade do pagamento de tributo com base numa presunção tributária equivaleria ao cumprimento de uma pena privativa de liberdade em função de uma presunção penal de que determinado crime viesse a acontecer, numa análise prospectiva.

O estudo principiológico auxilia na aplicação do melhor direito ao caso, já que, como padrões orientadores de todo o sistema jurídico, o princípio se presta à estruturação do direito no plano ideológico e, assim, se desrespeitado, é de fácil constatação, o que pode relevar situações de evidente equívoco.

A substituição tributária é inequivocamente voltada à facilidade de arrecadação e fiscalização de tributos, o que é um intuito irrepreensível, já que busca de forma reflexa conferir isonomia na tributação ao contemplar a totalidade dos contribuintes de direito, reduzindo eventuais evasões fiscais.

Em contraposição, se viu a partir do estudo de Schoueri, que a simplicidade administrativa deve ser igualmente buscada. Sua aplicação envolve, entre outros objetivos, o de redução dos custos envolvidos na atividade de arrecadação de tributos, isso porquanto o contribuinte “pagar para pagar tributo” revela um absurdo jurídico de um sistema tributário.

De forma indireta, fazer com que uma presunção seja maior que um fato concreto para que se facilite a atividade estatal é repassar o ônus ao contribuinte daquilo que seria arcado pela própria Administração, mediante utilização de seus fatos recursos econômicos, notadamente oriundos dos tributos não contraprestacionais.

O princípio da capacidade contributiva, inserto no art. 145, § 1º, da Constituição, resta mitigado pelo fato de que o pagamento ocorre em momento em que nem se conhece o contribuinte, que dirá se poderia dimensionar sua capacidade econômica.

Por sua vez, o princípio da vedação ao confisco adentra ao caso, vez que a impossibilidade de restituição de valores cobrados a maior revelam uma apropriação indevida e

não autorizada sobre o patrimônio do particular, o que traz natureza confiscatória ao imposto aplicado.

Os princípios da legalidade e da segurança jurídica também devem ser contemplados na análise de forma acurada. É consabido que o fato gerador deve ser uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, uma hipótese de incidência abstratamente prevista. As materialidades de tais hipóteses, foi visto, contemplam a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como a prestação de serviços de comunicações.

Ainda que se diga que a lei estaria elegendo um outro momento para o pagamento, alterando o elemento temporal do fato gerador, a situação hipotética materializada na circulação de mercadorias, por exemplo, não teria acontecido, o que significa que tampouco poderia ser cogitado seu pagamento decorrente.

Aceitar a imposição mediante presunção absoluta, no caso, significa o legislador constituinte derivado retirar aquilo que o constituinte originário colocou, como direito e garantia individual dos cidadãos, tais como princípios jurídicos expressos (da legalidade, art. 5º, II, e 150, I, da CF), consagrados pelo art. 5º, §2º, da Constituição, em deliberada afronta à cláusula pétrea cristalizada no art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna.

Ad argumentandum, a reflexão acerca dos interesses públicos envolvidos se faz pertinente. É cediço que o interesse público primário é eminentemente voltado à consecução da própria finalidade do Estado, que almeja estruturar e beneficiar a coletividade, ao passo que o interesse público secundário é aquele ínsito à Administração Pública, como se empresa privada fosse, com intenção única de arrecadar recursos hábeis à concretização dos interesses primários.

Nessa linha, fazer sobrepujar o enriquecimento estatal dado em diferença de impostos cobrados via presunção, em vez de assegurar o acerto de contas entre os sujeitos tributários, seria subverter a ordem dos interesses públicos envolvidos, o que não pode prevalecer.

A aceitação da presunção absoluta do ICMS, na hipótese vertida, sem que se garanta a imediata e preferencial restituição dos valores decorrentes da diferença evidenciada entre a

base de cálculo presumida e a real, é aquiescer ao enriquecimento sem causa, ilícito, do poder público, “o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite”, nos ricos dizeres do Ministro Carlos Velloso.

Por derradeiro, entende-se que o prolongamento das inconstitucionalidades e incongruências aqui apontadas, guardadas as devidas proporções, configura um desrespeito ao Estatuto do Contribuinte, o que remete os cidadãos, em pleno século XXI, às práticas arbitrárias da Idade Média.

Espera-se, por tudo, após análise acurada do tema das ADIs n. 2.675/PE 2.777/SP, em trâmite no STF com julgamento atrelado à Repercussão Geral reconhecida no RE n. 593.849, modificação do entendimento jurisprudencial quanto à matéria de sorte a acompanhar a doutrina majoritária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2012.

_____. *Direito Tributário esquematizado*. 8. ed. revista e atualizada. São Paulo: MÉTODO, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional – Série Doutrina Tributária Vol. IX* – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. *Constituição de 1988*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

_____. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

_____. *Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em 20 de set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201301635040.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 89630/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/1999, DJ 01/07/1999, p. 161.

_____. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp 1237400/BA, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2014, DJe 16/05/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1353938/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, REsp 696.745/CD, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07/06/2005, DJ 28/08/2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL. AgRg no AgRg no AREsp 350.678/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1371922/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 163/STJ: “O fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851/AL. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Informativos 267 e 271 do STF. DJ 22/11/2002, PP. 55. Disponível em: <http://stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo267.htm#Substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria:%20EC%203/93>. Acesso em setembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 839119 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 11/03/2014, Acórdão Eletrônico DJe-068, Publicação de 07-04-2014.

CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010

GRECO, Marco Aurelio. *Substituição Tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001

LUCCI, Leonardo. *O mecanismo da substituição tributária no ICMS e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 113, jun 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13326>. Acesso em: 05 set. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. Malheiros Editores.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)* 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, teoria e prática*. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

VIEIRA, Rodrigo Lessa. *Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 70, Nov 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917>. Acesso em Junho de 2014.