

DA RESTITUIÇÃO DO ICMS COBRADO A MAIS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

IL RIMBORSO DELL'IVA PAGATO DI PIÙ IN UNA SOSTITUZIONE PROGRESSIVA DELL'IMPOSTA

Joanna Paixão Pinto Rodrigues – Mestranda em Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – jppr@ufmg.br

Resumo:

A substituição tributária progressiva (ou “para frente”) é uma técnica de tributação cuja utilização - e, conseqüentemente, importância - vem crescendo a cada dia. Essa técnica, contudo, apresenta o problema de que, para sua aplicação, utiliza-se uma base de cálculo presumida, o que, nos casos concretos, pode levar ao pagamento de mais ou menos tributo do que o efetivamente devido.

Diante da impossibilidade de o Estado pressupor sempre o valor exato da operação de circulação de mercadoria que acontecerá no futuro conclui-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) será cobrado, por vezes, a maior. A restituição da quantia paga nos casos de inocorrência do fato gerador presumido é prevista no § 7º do art. 150 da Constituição da República, mas nos casos em que o fato gerador ocorre com valor menor do que o presumido não há garantia de restituição desse valor para o contribuinte, o que é uma afronta aos princípios da não-cumulatividade, do não confisco, da capacidade contributiva entre outros. .

Palavras-Chave: Substituição Tributária; Fato gerador presumido; Restituição.

Riassunto:

Una sostituzione imposta progressiva (o "in avanti") è una tecnica il cui uso fiscale - e, quindi, importanza - sta crescendo ogni giorno. Questa tecnica, tuttavia, ha il problema che per la sua applicazione si utilizza una base di calcolo presunta, che, in casi specifici, può portare al pagamento di più o di meno tasse del dovuto.

Di fronte all'impossibilità di Stato presuppongono sempre il valore esatto del funzionamento della circolazione delle merci che accadrà in futuro, possiamo concludere che la tassa sulla circolazione delle merci e dei servizi (ICMS) addebitato, a volte il più grande. Il rimborso dell'importo pagato in caso di inocorrência è l'imponibile presunta ai sensi del § 7 di

arte. 150 della Costituzione, ma nei casi in cui il fatto generatore si verifica con valore inferiore a quello assunto non vi è alcuna garanzia che questo valore di ritorno per il contribuente, che è un affronto ai principi di non cumulativa, non la confisca di capacità di pagare, tra gli altri. .

Parole chiave: Sostituzione imposta; Fatto generatore; Restituzione.

1 – INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva (ou “para frente”) é técnica de tributação cuja utilização - e, conseqüentemente, importância - vem crescendo a cada dia. Contudo, essa técnica apresenta o problema de que, para sua aplicação, utiliza-se uma base de cálculo presumida, o que, nos casos concretos, pode levar ao pagamento de mais ou menos tributo.

Diante da impossibilidade de o Estado pressupor sempre o valor exato da operação de circulação de mercadoria que acontecerá no futuro conclui-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) será cobrado, por vezes, a maior. Sabe-se que a restituição da quantia paga está prevista no § 7º do art. 150 da Constituição da República no caso de inoportunidade do fato gerador presumido, mas o que fazer quando o fato gerador ocorre com valor diferente do presumido?

A técnica da substituição tributária progressiva no ICMS é, pelo menos em teoria, benéfica aos Estados ao facilitar a cobrança do tributo e diminuir o inadimplemento e os gastos com fiscalização pelo Fisco. Sendo assim, as operações sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária vem aumentando com o passar do tempo e, com isso, cresce a importância do instituto e evidenciam-se suas falhas.

Segundo pesquisa feita pela Confederação Nacional das Indústrias e publicada na Sondagem Especial de março de 2010, 49% das empresas entrevistadas afirmam que tiveram novos produtos incluídos na substituição tributária nos últimos anos e 59% das empresas entrevistadas afirmaram considerar elevados os parâmetros utilizados para cálculo da substituição tributária.¹

Caso os parâmetros utilizados para arbitrar a base de cálculo – parâmetros estes que não são o objeto do presente trabalho – de fato levem a uma situação na qual o contribuinte tenha que pagar mais tributo do que seria de fato devido pelo valor posteriormente verificado da operação tributável é necessária a restituição para o contribuinte do valor por ele pago a

¹ SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS. *Sondagem Especial CNI*. Brasília, ano 8, n. 1, p. 1 – 8, mar. 2010.

mais, em respeito aos princípios da não-cumulatividade, do não confisco, capacidade contributiva, entre outros. Não é, contudo, o que vem acontecendo.

2 – ICMS

2.1 – Considerações gerais sobre o ICMS sobre as operações mercantis

Primeiramente, insta esclarecer não ser o objetivo do presente trabalho exaurir a matéria de ICMS – o que não seria possível – e sim tecer considerações gerais sobre o Imposto para que se possa prosseguir no estudo do nosso objeto principal: a possibilidade de restituição do ICMS cobrado a mais na substituição tributária progressiva.

A sigla “ICMS” abarca, como nos ensina CARRAZZA, pelo menos cinco impostos diferentes, quais sejam:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.²

Sustenta o tributarista serem impostos diferentes “porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculos diferentes”³. Mais adiante, afirma que:

O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato imponible, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo. Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Onde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável para qualquer tributo.⁴

Este trabalho tem como enfoque o estudo do ICMS sobre as operações mercantis, sobre o qual serão tecidas algumas considerações gerais.

O artigo 155, II da Constituição Federal estabelece que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Este tributo, portanto, incide sobre a circulação de mercadorias, de modo que a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. Ressalte-se que o ICMS não é um imposto que incide sobre as mercadorias, e sim sobre as operações de circulação das mercadorias.

(...) para que um ato configure uma *operação mercantil* é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades

² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37.

³ Idem.

⁴ Idem.

empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos) e d) tenha por objeto uma mercadoria.⁵

Ressalte-se que, mesmo que a atividade não tenha por fim o lucro – como por exemplo um supermercado que vende um produto a preço de custo para atrair consumidores – desde que a operação mercantil seja regida pelo Direito Empresarial, tenha sido praticada num contexto de atividades empresariais, tenha por objeto uma mercancia e haja mudança de titularidade do bem, a operação deve ser tributada.

Por fim, vale relembrar que mercadoria para fins de ICMS é o bem **móvel** sujeito a mercancia – já que as transmissões de bens imóveis são alcançadas pelo ITBI – e que “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia”.⁶

2.2 – Do ICMS como imposto sobre o consumo

O ICMS é um imposto que deve ser suportado pelo consumidor, assim como o IPI. Sobre essa característica do ICMS, DERZI, em conferência em Belo Horizonte por ocasião do Primeiro Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário (1997), afirmou que:

“É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final.”⁷

Traçadas as linhas gerais sobre o ICMS procede-se ao estudo de outro assunto de vital importância, a base de cálculo, cuja análise será imprescindível ao entendimento posterior da substituição tributária progressiva.

3 – BASE DE CÁLCULO

O estudo da base de cálculo é essencial para a compreensão da necessidade – ou não – da restituição do ICMS cobrado a mais nos casos de substituição tributária progressiva. Isso porque a base de cálculo ou base imponible é a representação pecuniária da hipótese de incidência, como nos ensina ATALIBA:

Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*. “É padrão... ou referência para medir um fato tributário” (Aires Barreto, ob. cit., p. 38)

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional,

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39

⁶ Op. cit. p. 43.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 470.

uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.⁸

A base de cálculo está, portanto, intrinsecamente ligada à hipótese de incidência por ser a representação pecuniária do acontecimento fático. Não pode, portanto, ser maior nem menor do que a repercussão econômica da hipótese de incidência, objetivamente definida.⁹

O desrespeito a essa correlação entre o valor do imposto efetivamente praticado – calculado através da base de cálculo presumida – e o imposto devido pelo valor real da operação de circulação leva, acarreta, nos casos de substituição tributária, a uma lesão a um importantíssimo princípio tributário, qual seja, o da não cumulatividade. É o que se observa nas lições de COELHO:

[...] é de se concluir que o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor REAL da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, *sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS*.¹⁰

3.1 – Base de cálculo presumida

Sobre o momento da criação da obrigação tributária, ensina ATALIBA:

Desde que se verifica (aconteça realmente) o fato a que a lei atribui essa virtude jurídica, a quantia em dinheiro (legalmente fixada) é crédito do estado; no mesmo instante, fica devedora dela a pessoa privada prevista na lei e relacionada com o referido fato.¹¹

E mais adiante, ao discorrer sobre o nascimento da obrigação tributária, afirma categoricamente o tributarista que o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nascente, surge, por força de lei, da ocorrência do fato imponible.¹²

Na substituição tributária progressiva a obrigação tributária surge antes do acontecimento do fato descrito na hipótese de incidência - o que nos faz dizer, portanto, que na aplicação dessa técnica de tributação há a presunção do valor da base de cálculo. A esse respeito, vale fazer uma ressalva com o que nos ensina BALEIRO:

Se não ocorre o fato gerador, inexistente contribuinte, relação jurídica, substituído e substituto. Ou se ele ocorre no mundo fenomênico de modo ou forma diferente daquela presumida abstratamente na lei, não se dá a subsunção da norma ao fato ou à sua base de cálculo (em desacordo com os dados da realidade).¹³

Ora, da leitura dos ensinamentos de BALEIRO depreende-se que a base de cálculo, se presumida, não pode ser definitiva, cabendo sempre prova em contrário. Não é o que vem

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108.

⁹ BENÍCIO, Sérgio Ganini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 144.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 622.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 31.

¹² Op. cit. p. 68

¹³ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª. ed. Atualizado por MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 450.

se observando, contudo, nas decisões do Supremo Tribunal Federal, como ressalta MOREIRA:

“arrimando-se no princípio da praticidade e em uma duvidosa tese de que o fato gerador do ICMS-ST ocorreria no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, tornou o Supremo Tribunal Federal definitiva a base de cálculo presumida na ST progressiva.”¹⁴

A análise da interpretação dada pelo STF à matéria será melhor discutida no capítulo 7, “Julgamentos do Supremo Tribunal Federal concernentes à restituição do ICMS cobrado a mais nos casos de substituição tributária progressiva”, mas não poderia deixar de ser ao menos mencionada no presente capítulo.

4 - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

4.1 – Princípio da praticidade

O estudo do princípio da praticidade parece-nos essencial no presente trabalho por ser este o princípio que justifica a aplicação da substituição tributária progressiva. Nesse sentido, COELHO:

Entendemos que a substituição tributária, seja “para frente” ou “para trás”, tem um único objetivo: atender à praticidade tributária. O princípio da praticidade tem por finalidade tornar o direito executável, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular.¹⁵

Sobre o princípio da praticidade propriamente dito podemos afirmar que ele estabelece que se evitem execuções excessivamente complicadas das leis, sobretudo quando estas devam ser aplicadas em massa. É um princípio implícito em vários comandos constitucionais como por exemplo no § 7º do artigo 150 da Constituição da República – o qual, desde a Emenda Constitucional 3/93 estabelece a possibilidade da aplicação da substituição tributária progressiva.

Segundo Josef Isensee, praticidade “é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis.”¹⁶

Contudo, como alerta DERZI:

A praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos.

¹⁴ BENÍCIO, Sérgio Ganini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 195.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário: temas atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 359-360.

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 177.

Mais adiante no mesmo texto, conclui-se que a praticidade não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual).¹⁷ Assim, torna-se o objetivo dos intérpretes atuais do Direito Tributário conseguir possibilitar a aplicação do princípio da praticidade sem mitigar em demasia os demais princípios – como o da não-cumulatividade, não surpresa, entre outros – para, assim, assegurar a justiça individual dos contribuintes e substitutos tributários.

Outro ponto importante a ser analisado aqui é que nem sempre a substituição tributária importa realmente uma execução simplificada das normas. Na Sondagem Especial realizada pela CNI observou-se que 25% das indústrias que são consideradas pequenas empresas estão sujeitas ao regime de substituição tributária, a maioria como substituta. Interessante e digna de reflexão é a conclusão da Sondagem:

Embora menor do que o observado entre as demais empresas, esse percentual chama a atenção, pois o regime em princípio tem como objetivo concentrar o recolhimento e facilitar a fiscalização tributária em um número menor de contribuintes. O que não ocorre quando um grande número de pequenas empresas atua como substituta tributária.¹⁸

4.2 - Conceito

A substituição tributária progressiva é técnica através da qual o imposto plurifásico é cobrado de um terceiro em nome dos reais contribuintes. No ICMS isso pode ocorrer, por exemplo, se o Fisco cobra o imposto relativo à operação final (para o consumidor) – com valor presumido, por óbvio, já que o fato ainda não ocorreu – da fábrica, de modo que esta empresa, por sua vez, recolhe o ICMS devido pelos distribuidores e demais membros da cadeia produtiva/econômica.

A esse respeito, GANINI ensina que:

O pagamento de exações ainda não surgidas, antes mesmo da concretização das situações impositivas respectivas, pauta-se também nas vantagens de um recolhimento centralizado e monofásico de todo o imposto incidente sobre as etapas dos processos circulatorios das mercadorias. A presunção da ocorrência dos fatos geradores vindouros, assim, enseja a adoção de mecanismos que buscam compelir o substituto a pagar, em nome de terceiros colocados em etapa posterior na cadeia circulatória, impostos devidos por estes em virtude da (apenas) provável realização da situação impositiva.¹⁹

A substituição tributária se pauta no princípio da praticidade – abordado de maneira mais detida mais a frente no presente trabalho – sendo mais fácil e seguro para o fisco fazer a cobrança do ICMS dessa maneira. Desenvolvendo uma abordagem enfática e até com certo humor a esse respeito, ATALIBA:

Parece de evidência total que não pode a lei exigir de alguém – que mora no primeiro andar de um prédio – o imposto de renda devido por todos os moradores do

¹⁷ Op. cit. p. 188

¹⁸ SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS. *Sondagem Especial CNI*. Brasília, ano 8, n. 1, – 8, mar. 2010, p. 2

¹⁹ BENÍCIO, Sérgio Ganini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 136

prédio, simplesmente porque a cobrança, assim, se torna mais fácil! Nem exigir de quem more na esquina, o imposto predial de todos os contribuintes daquele quarteirão – ou ainda que, depois, se lhe assegurem mecanismos de reembolso junto aos demais – só porque tal expediente é cômodo à Administração.²⁰

Adota-se, no entanto, entendimento diverso do insigne tributarista. A substituição tributária pode sim ser válida desde que observe alguns requisitos, como a participação do substituído na aferição da base de cálculo presumida

Vale ressaltar, também, que a substituição tributária progressiva de fato leva à praticidade nos casos clássicos de substituição tributária – como bebidas, combustíveis e veículos – nos quais há poucos produtores e muitos revendedores. Contudo, a substituição não se justifica pela praticidade no caso, por exemplo, dos alimentos, em que há inúmeros produtores e a venda se concentra, muitas vezes, em poucos estabelecimentos

4.3 – Discussões acerca de sua (in)constitucionalidade material

Há na doutrina diversas discussões acerca da constitucionalidade ou não da aplicação da substituição tributária progressiva no Brasil por diversos motivos, como por exemplo violação ao princípio da igualdade, ao não confisco, à não cumulatividade. Ressalte-se, ainda, a discussão acerca da violação ao princípio da segurança jurídica que, no Direito Tributário, se coaduna com outro igualmente importante, qual seja, o da não surpresa.²¹

4.3.1 – Do princípio da segurança jurídica

Ainda sobre o princípio da segurança jurídica na substituição tributária progressiva afirma GANINI que o próprio fato gerador presumido – já visto em capítulo anterior – afrontaria o princípio da segurança jurídica.²² Mais adiante afirma o estudioso que:

[...] um dos corolários básicos do princípio da segurança jurídica, correspondente à certeza de que um tributo só nasceria depois de concretizada a situação impositiva, foi agudamente desrespeitado pela Emenda Constitucional n. 3/93, mostrando-se esta, juntamente com o mecanismo substitutivo para frente, como irremediavelmente inconstitucionais.²³

CARRAZZA afirma ser a Emenda Constitucional 3/93 inconstitucional por atropelar o princípio da segurança jurídica em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Afirma, ainda, que esse princípio aplicado ao Direito Tributário exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato impositivo²⁴, o que levaria a uma inevitável inconstitucionalidade material da substituição tributária progressiva, independentemente de como fosse articulada pelo legislador.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90

²¹ BENÍCIO, Sérgio Ganini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 139.

²² Idem. (tenho dúvidas se idem deve ser em itálico)

²³ Op. cit. P. 140

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 331

Razoável concordar com BENÍCIO que realmente a aplicação da técnica de substituição tributária acaba por trazer insegurança jurídica ao substituto e ao contribuinte pela aplicação da base de cálculo presumida, mas essa insegurança jurídica pode ser mitigada ou pelo menos ter seus efeitos diminuídos atendidos três pressupostos: o substituto legalmente indicado deve guardar relação econômica e jurídica com o fato impositivo do tributo; o valor do imposto deve sempre ser calculado segundo as condições e circunstâncias que envolvem o contribuinte substituído, e não o substituto; e a eleição do substituto tributário deve ser feita por lei expressa, que defina todos os caracteres da responsabilidade, assim como todos os aspectos imprescindíveis ao atendimento das balizas constitucionalmente aplicáveis.²⁵ Sobre a necessidade de essa lei ser lei complementar falaremos mais detidamente no capítulo 5, “Do tratamento legal dado à substituição tributária progressiva na legislação (ou da inconstitucionalidade formal das leis que versam sobre substituição tributária vigentes hoje no Brasil)”.

4.3.2 – Da irretroatividade das leis

ATALIBA entende ser inconstitucional a substituição tributária progressiva por violar o princípio da irretroatividade das leis. Vejamos:

Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa de substituição tributária).²⁶

O supra referido artigo 150, III, “a” da Constituição da República diz que:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Ora, da leitura do supracitado artigo percebe-se que a substituição tributária não fere a irretroatividade das leis como dito por ATALIBA uma vez que a alínea “a” do inciso III do artigo 150 afirma a proibição da cobrança dos tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, de modo que, se a lei instituidora da substituição tributária progressiva for anterior à ocorrência do fato gerador – e anterior, também, à presunção do fato gerador – não há, de fato, ofensa ao princípio da irretroatividade.

4.3.3 – Da não-confiscatoriedade

²⁵ BENÍCIO, Sérgio Ganini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p 115-117.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95

CARRAZZA afirma que uma das inconstitucionalidades por ele vislumbradas na instituição da substituição tributária progressiva é a “a violação do princípio da não-confiscatoriedade”,²⁷ previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição da República.

4.3.4 – Da não-cumulatividade

Há autores na doutrina que afirmam que a técnica substitutiva progressiva burla o princípio da não-cumulatividade²⁸. Contudo, acreditamos que a simples adoção da substituição tributária progressiva não acarreta uma lesão à não-cumulatividade, desde que alguns cuidados sejam tomados como, por exemplo, a restituição de eventual valor pago a mais.

MOREIRA em obra específica sobre a não-cumulatividade dos tributos afirma que a substituição tributária progressiva pode ferir a não-cumulatividade se os preços de venda ao consumidor forem presumidos para maior sem que seja assegurada devolução da diferença ao substituído.²⁹ Por isso, afirma, mais adiante que “[...] desde que assegurado ao substituído o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior, a não-cumulatividade resta assegurada”.³⁰

Após a análise da não-cumulatividade fiscal deve-se fazer uma observação de extrema relevância e, infelizmente, pouco ventilada pela doutrina nacional. Trata-se do desrespeito à não-cumulatividade nos casos em que o substituído adquire bens do ativo permanente. A este respeito, BALEEIRO:

[...] se o substituído tiver adquirido bens do ativo permanente (maquinários, móveis e outros bens que sofreram a incidência do ICMS, na aquisição) os créditos respectivos ficarão prejudicados, ao arripio da Lei Complementar n. 87/96. A vazão de tais créditos, se o contribuinte atua somente em regime especial de substituição progressiva, o que ocorre em hipóteses diversas, encontrará barreiras de difícil transposição e o ICMS, nesse regime, ofenderá o princípio da não cumulatividade, em franco desrespeito à Constituição e ao sistema da Lei Complementar n. 87/1996. Por meio de tal expediente, na prática, as Fazendas Públicas driblam a referida Lei Complementar e reduzem o princípio da não cumulatividade ao crédito físico. (grifamos)³¹

Ora, de fato a não cumulatividade deve ser analisada não apenas no aspecto fiscal, mas também nos casos em que o substituído adquire bens do ativo permanente e não pode utilizar os créditos adquiridos. Nesse caso o desrespeito ao princípio em estudo existe, ainda que seja mais difícil a sua percepção e deve-se, portanto, propiciar ao substituído que tiver adquirido bens do ativo permanente alguma forma de utilizar tais créditos sob pena de minar a legitimidade e constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 344

²⁸ *Idem*

²⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, pg.192.

³⁰ *Op. cit.* P. 194.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pg. 754.

5 – DO TRATAMENTO LEGAL DADO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA LEGISLAÇÃO (OU DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DAS LEIS QUE VERSAM SOBRE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTES HOJE NO BRASIL)

Para entender a inconstitucionalidade formal das leis que versam sobre substituição tributária hoje vigentes no Brasil deve-se fazer um breve estudo sobre as leis complementares, suas peculiaridades e aplicações. Segundo FERNANDES, lei complementar “é espécie normativa primária que envolve matérias taxativamente previstas na Constituição e que exige quórum de maioria absoluta para sua aprovação”.³²

Ao analisar as posições doutrinárias que defendem não ter a Lei Complementar matéria própria, FERREIRA FILHO:

Reprova-o o bom senso. Criando um *tertium genus*, o constituinte o fez tendo um rumo preciso: resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas, sem lhes imprimir rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, logo que necessário. Se assim agiu, não pretendeu deixar ao arbítrio do legislador o decidir sobre o que deve ou que não deve contar com essa estabilidade particular.³³

Não estamos afirmando, ressalte-se, haver hierarquia entre lei complementar e lei ordinária – até porque as duas espécies normativas tem por fundamento de validade a Constituição³⁴ –, a “lei ordinária que destoa da lei complementar é inconstitucional por invadir âmbito normativo que lhe é alheio, e não por ferir o princípio da hierarquia das leis”.³⁵

No mesmo sentido, MORAES, “a Constituição Federal reserva determinadas matérias cuja regulamentação, obrigatoriamente, será realizada por meio de lei complementar”³⁶. Mais adiante, cita o constitucionalista:

“A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade” (STJ – 2ª T – Resp. nº 92.508/DF – Rel. Min. Ari Pargendler, Diário da Justiça, Seção I, 25 ago. 1997, p. 39.337)³⁷

O artigo 155 da Constituição da República, em seu inciso XII, alínea “b” estabelece que:

³² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 683.

³³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 249.

³⁴ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 686

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 910

³⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 667.

³⁷ Idem.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) **dispor sobre substituição tributária;**

(grifamos)

Então, pelo já visto, não há muita dúvida. As disposições sobre substituição tributária devem ser feitas por lei complementar. Não é, contudo, o que ocorre.

O artigo 6º da Lei Complementar 87/96, a Lei Kandir, estabelece que:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ao prever a lei ordinária estadual a possibilidade de investir terceiro na condição de substituto tributário padece de inconstitucionalidade por desrespeitar o disposto na supracitada alínea “b”, do inciso XII do artigo 155 da Constituição da República.

6 – DA RESTITUIÇÃO DO ICMS COBRADO A MAIS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

6.1 – Da essencialidade da restituição do ICMS cobrado a mais na substituição tributária progressiva

A restituição do ICMS cobrado a mais na substituição tributária progressiva é essencial para garantir, por exemplo, o respeito ao princípio da não-cumulatividade. A restituição ao substituído ao ICMS cobrado a mais através da substituição tributária progressiva faz a técnica tributária de arrecadação não ferir o princípio da não-cumulatividade³⁸ e, *contrario sensu*, a não restituição dos valores cobrados a mais fazem a técnica tributária cair na cumulatividade dos tributos³⁹, o que não se pode admitir.

A restituição do ICMS é, inclusive, um requisito constitucional, como frisa ATALIBA ao dizer que:

“[...] requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes ao ressarcimento do substituto, sob pena de comprometimento da validade da substituição.”⁴⁰

³⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 194.

³⁹ Op. cit. P. 192.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 93.

A necessidade da restituição do ICMS cobrado a mais se vincula umbilicalmente à presunção da base de cálculo estudada anteriormente no presente trabalho. É exatamente a presunção da base de cálculo que faz possível a existência de diferenças entre o valor tributado e o valor real da operação, acarretando, assim, diferenças a serem acertadas entre as partes. A esse respeito ensina DERZI:

[...] antes do acontecimento do fato jurídico-tributário da norma básica, o fato descrito na hipótese da norma secundária já se terá concretizado, acarretando o dever do responsável. A lei, que institui tal responsabilidade, presume, assim, ocorrência de fato gerador futuro e a base de cálculo, cujo montante é desconhecido (relativamente à norma básica). Por tal razão, a lei tem de disciplinar os mecanismos de ressarcimento ao contribuinte, caso não ocorra o fato jurídico tributário, ou ocorra de forma diferente da estimada.⁴¹

O recebimento, pelo Estado, de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, enseja enriquecimento sem causa do Estado e caracteriza confisco tributário, sendo imprescindível sua imediata restituição, por força da própria Constituição.⁴²

ATALIBA ressalta a necessidade que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometimento da validade da substituição.⁴³ Os motivos disso para o tributarista seriam:

Isto por força de três exigências constitucionais. A primeira, o princípio da igualdade de todos perante a lei, em cujas dobras se contém o princípio da capacidade contributiva. Se o fato imponível é imputável ao substituído, dele é a manifestação de capacidade contributiva revelada pela sua ocorrência, como sublinha Amílcar Falcão.

A segunda, o princípio constitucional que proíbe o confisco. Se não houver ressarcimento do substituto, pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando o tributo cujo destinatário é outrem. Estará arcando com carga tributária correspondente a uma capacidade econômica (revelada pelo fato imponível) que não revelou, e que portanto, somente a outrem (e não a ele) poderia ser imputada.

A terceira – estes argumentos se harmonizam no contexto constitucional – porque a Constituição sempre designa implicitamente quem é o sujeito passivo do tributo. A designação é implícita, porém nem por isso é menos categórica.⁴⁴

O § 7º do artigo 150 da Constituição da República estabelece que:

§ 7.º 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.** (grifamos)

Observa-se que, a primeira vista, a restituição do valor cobrado só poderia ocorrer caso o fato presumido não se realizasse, interpretação com a qual não podemos concordar. Nesse sentido, MOREIRA:

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 173.

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 622.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 93.

⁴⁴ Idem.

De fato, não se pode concordar com a prevalência de uma interpretação que adota a exceção (a saber: a não realização do fato gerador) como a única hipótese na qual a restituição do ICMS seria cabível. Ora, na maior parte das operações tributadas pelo regime de substituição o fato gerador sempre ocorre. Todavia, pode não ocorrer da forma como presumida, o que legitimará Estados e contribuintes a pleitearem a diferença uns dos outros. Nada mais justo. Nada mais consentâneo com o princípio da não-cumulatividade. Nada mais razoável sem descuidar da praticidade (vez que o regime de ICMS-ST continuará sendo aplicado, assegurando-se a arrecadação)⁴⁵

Observe-se que o tributarista defende a devolução do valor cobrado a mais pelo Estado caso a tributação tenha ocorrido “a maior” e também a complementação pelo contribuinte de eventual valor caso o tributo tenha sido recolhido a menor, posição com a qual nos alinhamos. Indispensável, contudo, conhecermos a posição contrária defendida por importantes tributaristas como CARRAZZA, que afirma que este raciocínio, posto calcado no senso comum, não é jurídico, já que contraria o disposto no §7º do artigo 150 da Constituição da República.⁴⁶

Importantíssimo, também, ressaltar o entendimento de COÊLHO que considera independentem os contribuintes e responsáveis tributários da Lei Complementar nº 87/96 e das legislações estaduais para reaver o que pagaram a maior nos últimos cinco anos. O fundamento alegado é que o direito é constitucional e a Constituição, na espécie, é auto-aplicável.⁴⁷ MOREIRA ressalta que, para o STF, eventuais recolhimentos feitos a maior de fato poderiam ser compensados pelos substituídos, ainda que a lei assim não dispusesse, já que tal direito decorreria do próprio princípio da não-cumulatividade.⁴⁸ Essa assertiva constou, no voto do Relator do RE n. 194.382/SP no qual foi legitimada a substituição tributária progressiva no setor automobilístico.⁴⁹

Assim, observa-se que a restituição do ICMS cobrado a mais não é, de forma alguma, um “favor” ou uma benesse a ser concedida aos contribuintes e responsáveis tributários, mas, pelo contrário, uma obrigação do Fisco e uma forma de afirmar a legalidade e a legitimidade da técnica substitutiva progressiva.

6.2 – Das espécies de restituição

6.2.1 – Por crédito

Ora, o art. 10 da Lei complementar 87/96 absolutamente não garante a “restituição”, mas apenas o direito de lançar na escrita fiscal do contribuinte os créditos correspondentes ao ICMS recolhido *a maior*.⁵⁰

⁴⁵ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 198-199

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 341

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 623.

⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 193.

⁴⁹ STF, Pleno, RE n. 194.382/SP, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 25.04.2003, p. 35.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 338

Ocorre, porém, que, não raro, a utilização destes “créditos” é demorada ou, até, impossível.⁵¹

Observa-se, portanto, que a restituição por crédito pode não garantir a restituição imediata e preferencial de que nos fala a Constituição, não sendo, portanto, aconselhável o seu uso.

6.2.2 – Por dinheiro

Enfim, estamos convencidos de que a expressão “imediata e preferencial restituição da quantia paga”, utilizada no § 7º do art. 150 da CF, tem um *significado mínimo*, que não se compatibiliza com a restituição em créditos lançados na escrita fiscal.

Tal restituição, deve ser em dinheiro, independentemente do preenchimento de outros requisitos, como, por exemplo, haver débitos de ICMS a pagar,⁵² obedecendo, assim, ao disposto na Constituição.

7 - JULGAMENTOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCERNENTES À RESTITUIÇÃO DO ICMS COBRADO A MAIS NOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

7.1 – A ADI 1851/AL

Para melhor compreensão dos excertos aqui citados do inteiro teor do acórdão da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, veja-se transcrição da cláusula segunda do CONVÊNIO ICMS 13, de 21 de março de 1997 objeto da ADIN aqui estudada.

Cláusula segunda – Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8.º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

A análise da ADI 1851/AL é de suma importância no presente estudo por ter sido no seu julgamento que o Supremo Tribunal Federal tomou uma série de decisões – que parecem equivocadas, diga-se de passagem – sobre a substituição tributária progressiva. Dividiremos as decisões em tópicos para facilitar a compreensão das decisões tomadas no presente caso.

7.1.1 – Das decisões sobre substituição tributária progressiva tomadas na ADI 1851/AL

7.1.1.1 – Da transformação do fato gerador presumido em definitivo

O início do inteiro teor do acórdão já traz excerto – de lavra do Ministro Relator Senhor Ilmar Galvão – com a afirmativa de que o fato gerador presumido seria definitivo, e não provisório. Diz-se, inclusive, que caso esse não seja o entendimento adotado despojar-se-

⁵¹ Op. cit. P. 339.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 340.

ia o instituto das vantagens que determinaram sua concepção e adoção, subordinando, pois, ao princípio da praticidade a justiça e todos os outros princípios - o que, como já estudado, não se pode admitir. Vejamos:

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.⁵³

Ora, o instituto da substituição tributária progressiva pode sim ser utilizado sem considerar o fato gerador provisório – frise-se, provisório – como definitivo e ainda assim ter o Fisco maior segurança na tributação, diminuição de eventual sonegação entre outras benesses já discutidas da referida técnica de tributação. Assim, não parece ser o entendimento do Ministro o mais tecnicamente acertado nesse ponto.

Mais adiante em seu voto, chega o Ministro Relator a afirmar que não há nenhum interesse jurídico em apurar se a base de cálculo presumida correspondeu de fato à realidade.

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.⁵⁴

Com todo respeito ao entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal, falar em falta de interesse jurídico em apurar se a base de cálculo presumida correspondeu de fato à base de cálculo do imposto significa aceitar a modificação de base de cálculo e fato gerador sem previsão legal. Quando o ICMS deixa de ser o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e passa a ser o imposto do valor definido pelo Estado, ele deixa de ser o imposto em estudo e passa a ser alguma coisa levemente parecida com o ICMS. Sobre esse assunto, ver o que discutimos no Capítulo 2, “ICMS”

O Ministro Carlos Veloso, em voto divergente – e, infelizmente, vencido – manifestou-se em outro sentido, muito mais acertado e condizente com a realidade e a doutrina tributarista nacional. Vejamos:

Ora, Sr. Presidente, é de sabença elementar que a base de cálculo do fato gerador é a sua dimensão material, a sua expressão valorativa, como ensinou Geraldo Ataliba.

⁵³ STF, Pleno, ADIN 1851/AL, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 22.11.2002, p. 140

⁵⁴ Op. cit. p. 170.

O que constitui o fato gerador do I.C.M.S.? Operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (C.F., art. 155, II). A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório de parcelas, tal como posto no art. 8º, inciso II, letras **a**, **b** e **c**, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, **verbis**:

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

I

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

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

É dizer, Sr. Presidente, o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponível, a sua expressão valorativa.⁵⁵

O Ministro Carlos Veloso se manifesta, ainda, no sentido de que:

se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.⁵⁶

Ainda que os dizeres do Ministro possam parecer óbvios, mas, pelo resultado do julgamento da ADI 1851 percebe-se que esse não é o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal.

Ainda sobre a definitividade da base de cálculo presumida o Ministro Carlos Veloso faz a importante observação de que caso não seja obtido, posteriormente o preço da pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, “o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite”.⁵⁷

7.1.1.2 – Da não aplicação do princípio da não-cumulatividade na cobrança do ICMS pela técnica da substituição tributária progressiva.

Na análise da não-cumulatividade o Supremo Tribunal Federal, no voto do Ministro Relator Ilmar Galvão – voto este que foi acompanhado pela maioria dos demais ministros – estabeleceu-se que, nos casos de cobrança do ICMS pela técnica da substituição tributária progressiva não há que se falar em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

Ocorre, portanto, com a substituição tributária, a exclusão da incidência plurifásica do tributo, que assim se torna monofásico, de uma só etapa, não dando ensejo à aplicação do princípio da não-cumulatividade, presumido que o tributo repercutiu por inteiro sobre o consumidor final. Se a base de cálculo é presumida, não há como

⁵⁵ Op. cit. p. 176-177.

⁵⁶ Op. cit. p. 179.

⁵⁷ Op. cit. p. 180.

apurar se correspondeu ao seu valor real, só se podendo falar em restituição se o fato gerador não se realizou, como previsto na Constituição.⁵⁸ (grifamos)

Parece pouco adequada a posição do Ministro, tendo em vista que não se pode decidir arbitrariamente quando aplicar ou o princípio da não-cumulatividade. Mesmo com a incidência em apenas uma fase o ICMS cobrado através da substituição tributária progressiva pode sim dar ensejo à cumulatividade, quando o valor presumido não é o real e o imposto acaba por onerar o substituto ou o substituído. Sobre esse assunto, ver o capítulo 4 “Da substituição tributária progressiva”, em especial o tópico “4.3.4 – Da não-cumulatividade”.

7.1.1.3 – Dos produtos submetidos ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS

No tocante aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS o Senhor Ministro Ilmar Galvão manifesta-se de maneira que, se não for errada é, no mínimo, inconsistente com a realidade atualmente observada nos Estados. Afirma o Ministro a respeito da substituição tributária progressiva para a cobrança do ICMS:

Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é caso de veículos e cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis, e como acontece com a energia elétrica etc.; razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.⁵⁹

Na Sondagem Especial feita pela CNI e publicada em março de 2010⁶⁰, resta evidente que a assertiva do Ministro não encontra correspondência na realidade. Segundo a Sondagem⁶¹ 59% das empresas afirmaram que tiveram novos produtos incluídos na substituição tributária nos últimos anos e 63% das empresas afirmaram que a substituição tributária impacta negativamente o fluxo de caixa⁶². Ainda segundo a Sondagem Especial, tem-se que, segundo 44,9% das empresas, houve aumento das margens de valor agregado (MVA), preços sugeridos e/ou pautas fiscais utilizados no cálculo do tributo⁶³. Tem-se também, e esse dado é de extrema relevância, que as margens de valor agregado (MVA), preços sugeridos e/ou pautas fiscais utilizados para o cálculo do ICMS na substituição tributária são considerados superiores ao efetivamente praticados no mercado por 59,2% das empresas, adequados por 36,2% enquanto apenas 4,6% acreditam que os parâmetros estão aquém daqueles praticados no mercado⁶⁴.

⁵⁸ Op. cit. p. 147.

⁵⁹ Op. cit. p. 166.

⁶⁰ SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS. *Sondagem Especial CNI*. Brasília, ano 8, n. 1, – 8, mar. 2010.

⁶¹ Op. cit. p. 3.

⁶² Op. cit. p. 4.

⁶³ Op. cit. p. 6.

⁶⁴ Idem.

7.1.2 – Considerações do Ministro Presidente Marco Aurélio

Ante a lucidez de algumas colocações do Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal à época, o Ministro Marco Aurélio, parece abordar em tópico específico algumas colocações do Ministro que ficaram como voto vencido no julgamento da ADI 1851/AL.

7.1.2.1 – Dos interesses dos Estados no julgamento da ADI 1851/AL e suas consequências

Sobre o interesse dos Estados de que a ADI 1851/AL fosse julgada improcedente, sendo que isso vedaria a possibilidade de o próprio Estado cobrar eventual quantia cobrada a menos, diz o Ministro:

(...) é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção – presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária – , mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte – Estado.⁶⁵

Ora, a ideia do Ministro comprova-se nos fatos, já que, como já citado no presente trabalho, a maioria das empresas considera o valor posto pelo Estado para a cobrança do ICMS por substituição tributária maior do que o valor efetivamente praticado pelo mercado.⁶⁶

Sustenta o Ministro, ainda, que caso a ADI fosse improvida – o que de fato ocorreu – estaria o Supremo interpretando a Constituição de modo a compactuar com o enriquecimento sem causa. *Verbis*:

O contribuinte não pode afastar, ante a lei editada a partir do §7º do artigo 150, a substituição tributária. Então, o Estado, todo-poderoso, impõe o sistema, dita o chamado valor presumido, que deixa de ser presumido, passando a definitivo, unilateralmente, e, realizado aquém daquele valor o negócio jurídico, a circulação de mercadorias que gera o tributo, não há o direito à restituição? O que é isso senão o enriquecimento sem causa? Interpretar a Carta da República a ponto de agasalhar-se o enriquecimento sem causa?⁶⁷

7.2.1.2 – Da interpretação do §7º do artigo 150 da Constituição da República

Sobre a interpretação do § 7º do artigo 150 da Constituição da República manifestou-se o Ministro Presidente no seguinte sentido:

(...) recuso-me a ceder a interpretação literal, gramatical, verbal, a qual realmente seduz, no que se tem a cláusula segundo a qual fica “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Será que esta previsão, voltada à proteção do contribuinte, à preservação do figurino do tributo, autoriza a cobrança a maior, autoriza o Estado a ficar, a título de um tributo, com balizas rígidas, com quantia que não diz respeito ao tributo? A resposta, para mim, é desenganadamente negativa.⁶⁸

⁶⁵ STF, Pleno, ADIN 1851/AL, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 22.11.2002, p. 185.

⁶⁶ SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: maior parte das indústrias desaprova o regime da substituição tributária no ICMS. *Sondagem Especial CNI*. Brasília, ano 8, n. 1, p. 1 – 8, mar. 2010, p. 6.

⁶⁷ STF, Pleno, ADIN 1851/AL, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 22.11.2002, p. 188-189.

⁶⁸ Op. cit. p. 186-187.

Numa interpretação muito lúcida sobre a norma em estudo – o § 7º do artigo 150 – manifestou-se o Ministro dizendo que tal norma “viabiliza não o enriquecimento sem causa pelo Estado, não a vantagem indevida do Estado, não a majoração do tributo, mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação”.⁶⁹

Por fim, vale ressaltar o posicionamento do Ministro sobre a restituição do imposto cobrado a mais – chamado por ele de “acerto de contas”:

(...) no § 7º, há referência a fato gerador futuro, a revelar que o recolhimento não é definitivo e que, a partir da presunção e da fúria arrecadadora decorrente da deficiência de caixa sempre notada nas pessoas jurídicas de direito público, é provisório, ensejando, portanto, um posterior acerto de contas.⁷⁰

Como as lúcidas colocações do Ministro Presidente foram voto vencido, a ADI 1851/AL foi julgada improcedente, criando uma jurisprudência perigosa no STF.

Guiados pelo precedente aberto nessa malfadada ADI 1851/AL os governadores de Pernambuco e São Paulo propuseram, respectivamente, as ADI 2675/PE e 2777/SP, sobre as quais faz-se necessário um breve estudo.

7.2 – A ADI 2675/PE

A ADI 2675/PE tem por objeto o inciso II do artigo 19 da Lei Estadual 11.408/96 que diz:

Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição:
(...)

II – do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação;

O Ministro Relator dessa ADI, o Ministro Carlos Velloso, entendeu que sendo o valor do produto alienado inferior àquele que foi presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a mais, , sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Votou, portanto, pela improcedência do pedido, mantendo a validade dos dispositivos que possibilitam a restituição do valor pago a mais.⁷¹

Na sequência do julgamento votaram pela improcedência da ADI – e, conseqüentemente, pela constitucionalidade da norma - o Ministro Relator Carlos Velloso, e os ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello. Pela procedência das ações – e, conseqüentemente, pela inconstitucionalidade da norma – votaram os ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e a ministra Ellen

⁶⁹ Op. cit. p. 187

⁷⁰ Op. cit. p. 187

⁷¹ STF, Notícias. Empate suspende o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em regime de substituição tributária. Disponível em <
<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69010&caixaBusca=N> > Acesso em: 05 jun. 2011.

Gracie. O ministro Carlos Ayres Britto irá desempatar o julgamento quando pronunciar seu voto, oportunamente.⁷²

7.3 – A ADI 2777/SP

A ADI 2777/SP tem por objetivo que seja declarada inconstitucional a alteração promovida pela Lei 9176/95 que assim dispôs, no seu artigo 3º:

Artigo 3º - Fica acrescentado ao Capítulo I, do Título III da Lei nº 6.374 de 1º de março de 1989, a seção III “Das Disposições Gerais Relativas à Sujeição Passiva por Substituição em Relação às Subsequentes Operações” (artigos 66-A a 66-G)

(...)

66-B Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

(...)

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

O Ministro Relator Cezar Peluso aponta, em seu relatório, algumas distinções a serem consideradas entre o caso julgado na já estudada ADI 1851/AL e a ADI 2777/SP. Aponta como primeira diferença o fato de que, na norma declarada constitucional no julgamento da ADI 1851/AL havia contrapartida de não exigibilidade de diferença - isto é, nem o substituto poderia pedir os valores porventura cobrados a mais pelo Estado nem o Estado poderia cobrar valores porventura cobrados a menos – inexistente na norma em estudo na ADI 2777/SP.⁷³

Outra diferença apontada pelo relator como importante entre o caso julgado na ADI 1851/AL e o presente é que, naquela, a norma julgada tratava a substituição tributária progressiva como opcional, enquanto a norma paulista não dá ao contribuinte a opção de recolher o ICMS através da substituição ou não.⁷⁴ Ressalte-se, ainda, que no caso de Alagoas o contribuinte que aderisse à substituição tributária ganharia com isso incentivos fiscais, possibilidade inexistente em relação à norma paulista.

Ainda sobre as identidades do caso em estudo com o da ADI 1851/AL e sobre a interpretação do §7º do artigo 150 da Constituição da República, disse o Ministro:

O art. 150, § 7º, da Constituição da República, deve interpretado nas suas conexões constitucionais, ou seja, como fundamento constitucional da exigência de imposto, ou contribuição, com base em fato gerador que, por presunção, deva ocorrer posteriormente, que é o que tipifica a denominada substituição tributária para frente.

(...)

Sua reapreciação ou reinterpretação não esbarra no efeito vinculante da decisão proferida na ADI 1851-AL, pois o art. 102, § 2º, da Constituição da República, e o art. 28 da Lei federal nº 9.868/99 circunscrevem tal efeito “aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo”:

(...)

⁷² Idem.

⁷³ STF, Pleno, ADIN 2777/SP, Relator Min. CEZAR PELUSO, Disponível em <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>> Acesso em: 05.jun. 2011.

⁷⁴ Idem.

Ademais, além das diferenças do contexto jurídico-factual em que, naqueloutra ADI, a título de fatos elementares da causa de pedir, foi o art. 150, § 7º, invocado, deve salientar-se a recente alteração na composição da Corte, com a aposentadoria dos ilustres Ministros Sydney Sanches, Imar Galvão e Moreira Alves, todos os quais haviam negado a existência de dever de restituição do valor recolhido a maior, quando o fato gerador ocorrido tenha base de cálculo de valor inferior à presumida.⁷⁵

Em voto-vista o Ministro Nelson Jobim pronunciou-se no sentido de que a ADI 1851/AL pode ser considerada um precedente e votou pela inconstitucionalidade da norma. Ressaltou que a substituição tributária

“é método de arrecadação de tributo instituído com o objetivo de facilitar e otimizar a cobrança de impostos, possibilitando maior justiça fiscal por impedir a sonegação fiscal”⁷⁶

Salientou, ainda, que “não haveria como sustentar o alegado enriquecimento ilícito por parte do Fisco, já que a diferença entre os preços final e o presumido é suportada pelo consumidor final”⁷⁷.

Mais adiante no aditamento de seu voto assevera o Ministro Relator:

Saliento, ainda, que a devolução da diferença de ICMS em virtude da ocorrência a menor do “fato gerador presumido” não desnatura nem prejudica a finalidade pragmática da substituição tributária. A objeção padece, aqui, de vistosa contradição interna.

Se a devolução da diferença desnaturasse ou prejudicasse o sistema, porque o não desnaturaria nem prejudicaria a devolução do valor integral do imposto, como preconiza o Min. JOBIM Também neste caso, há necessidade de procedimento administrativo, com produção de provas e julgamento. Ademais, se a base de cálculo presumida, estatuída pelo Fisco, for próxima do valor real da operação (preço de venda praticado pelo substituído), os pedidos de devolução serão escassos.⁷⁸

Na sequência do julgamento votaram pela improcedência da ADI – e, conseqüentemente, pela constitucionalidade da norma - os Ministros Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello. Pela procedência das ações – e, conseqüentemente, pela inconstitucionalidade da norma – votaram os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e a Ministra Ellen Gracie. O ministro Carlos Ayres Britto irá desempatar o julgamento quando pronunciar seu voto, oportunamente, assim como no julgamento da ADI 2675/PE.⁷⁹

8 - CONCLUSÃO

Após o estudo realizado no presente trabalho pode-se concluir que a substituição tributária progressiva pode ser constitucional desde que observados alguns aspectos.

⁷⁵ Idem

⁷⁶ STF, Pleno, ADIN 2777/SP, Relator Min. CEZAR PELUSO, Disponível em <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/VotoJobimADI2777.pdf>> Acesso em: 05.jun. 2011

⁷⁷ Idem

⁷⁸ STF, Pleno, ADIN 2777/SP, Relator Min. CEZAR PELUSO, Disponível em <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ADI2777Peluso.pdf>> Acesso em: 05.jun. 2011.

⁷⁹ STF, Notícias. Empate suspende o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em regime de substituição tributária. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69010&caixaBusca=N>> Acesso em: 05 jun. 2011.

Primeiramente, a matéria deve ser disciplinada em Lei Complementar. Se assim não for, independentemente do conteúdo da lei ordinária ela será inconstitucional por desobediência à forma prescrita na Constituição.

Além disso, no ponto de vista material, a lei complementar que instituir a substituição tributária progressiva deve assegurar a praticidade sem afrontar a justiça – que, lembre-se, é individual. Deve-se buscar a diminuição dos impactos da substituição tributária nas empresas bem como preservar os princípios da não-cumulatividade (não apenas a não-cumulatividade fiscal, ressalte-se, mas também atentando-se aos casos nos quais o substituído adquire bens do ativo permanente e atua somente em regime especial de substituição tributária, caso no qual deve ser arquitetada uma maneira de o substituído utilizar seus créditos sob pena de ofensa a este importante princípio), não-confisco entre outros. Para isso, a restituição do ICMS cobrado a mais na substituição tributária progressiva é essencial – até para que não se desconfigure o imposto.

Vimos, também, que além da restituição do ICMS cobrado a mais na substituição tributária progressiva ser essencial para a validade do instituto, essa restituição deve ser feita como manda a Constituição – imediata e preferencial – o que só pode ser alcançado se a restituição for feita em dinheiro.

Analisando os julgamentos do STF sobre o tema nota-se que, ao contrário do que foi decidido na ADI 1851/AL a base de cálculo presumida deve ser provisória, e não definitiva. Nítido também que decisões equivocadas do STF geram efeitos não apenas no processo que está sendo julgado mas também gera novos processos buscando ampliar a injustiça contida em um processo nos demais, como foi o caso das ADIs 2675/PE e 2777/SP que foram ajuizadas graças ao resultado do julgamento da ADI 1851/AL.

O Ministro Ayres Britto tem, agora, a possibilidade de mitigar os efeitos maléficos do julgamento da ADI 1851/AL – não para a população alagoana, mas para o resto do país.

Caso o ministro se posicione no sentido de considerar as leis inconstitucionais como querem os governadores dos estados, estará o Supremo Tribunal Federal mais uma vez adotando uma interpretação literal do §7º do artigo 150 da Constituição da República que permite o enriquecimento ilícito dos estados.

Contudo, caso o ministro vote pela constitucionalidade das leis – o que se considera mais adequado – estará o Supremo Tribunal Federal modificado seu entendimento, o que, sim, traz alguma insegurança jurídica, mas no presente caso, para finalmente fazer justiça.